



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

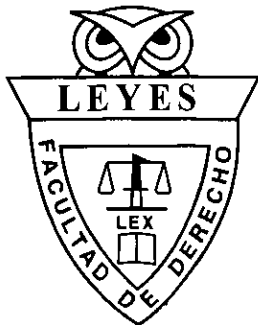
FACULTAD DE DERECHO

“APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS REGIMENES FISCALES PREVISTOS EN EL CAPITULO II Y III DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :
MEZA MEDINA SILVIA



ASESOR:

LIC. MANUEL CANTERO COLIN

MEXICO, D.F.

JULIO 2000

286293



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



ERIDAD NACIONAL
AVENIDA IT
MEZIO

UNIDAD DE SEMINARIOS JOSE VASCONCELOS
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 7 de julio de 2000.

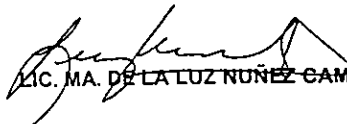
ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante MEZA MEDINA SILVIA, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS REGIMENES FISCALES PREVISTOS EN EL CAPITULO II Y III DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

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

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará a la Secretaría General de la Facultad."

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ GAMACHO



JOSE MANUEL CANTERO COLIN
ABOGADO
CED. PROF. NO.-1382927

México D.F., a 6 de julio del 2000.

LIC. MARIA DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS DE LA
FACULTAD DE DERECHO DE LA U.N.A.M.

P R E S E N T E .

Distinguida Lic. Nuñez Camacho:

A través de la presente me permito someter a su consideración el trabajo de la Tesis intitulada **"APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS REGIMENES FISCALES PREVISTOS EN EL CAPITULO II Y III DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"**, que bajo mi dirección elaboró la Alumna **SILVIA MEZA MEDINA**, con número de Cuenta **9463609-1**.

En virtud de lo anterior, considero que el trabajo se encuentra totalmente concluido, por lo que en caso de coincidir con lo anterior, mucho le agradeceré se sirva otorgar la autorización correspondiente, para que el alumno se encuentre en aptitud de continuar con sus trámites para su titulación.

Sin mas por el momento, quedo de usted para cualquier aclaración o comentario al respecto.

ATENTAMENTE.


LIC. MANUEL CANTERO COLIN.

DEDICATORIAS Y AGRADECIMENTOS.

El presente trabajo, lo dedico en forma muy especial a mi Señora Madre, por su apoyo, amistad, cariño y comprensión a quien admiro y respeto profundamente, así mismo a mi Señor padre **RODOLFO MEZA (†)** que aunque no lo conocí plenamente, a ambos les guardo un lugar muy especial en mi vida.

Así también, esta tesis la dedico en forma muy especial a mis hermanas **MIRNA Y MARTHA**, y a mis tías **SOLEDAD Y GLORIA**, a mi primo **DANIEL**, a mis abuelos **JOSÉ MEDINA Y FORENCIA YESCAS** en la misma forma. por su apoyo, amistad y comprensión hacia mí, a quienes tengo presente en todo momento de mi vida.

Agradezco en forma muy especial a mi asesor, en este importante trabajo, **LICENCIADO JOSÉ MANUEL CANTERO COLÍN**, por su gran apoyo.

Invoco un especial agradecimiento al **LICENCIADO FERNANDO MARTÍNEZ CORTÉS**, por el respeto, comprensión, amistad y tenacidad que ha tenido para mí en la formación de esta noble profesión, a quien admiro y respeto profundamente .

Agradezco finalmente, el apoyo y confianza de mi Cuñado **HÉCTOR LOBACO**, y de todos aquellos que han creído en mí, a quienes reitero mi compromiso de no defraudarlos.

Este trabajo lo dedico también a la Universidad Nacional Autónoma de México, semilla de grandes Catedráticos.

"APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS REGIMENES FISCALES PREVISTOS EN EL CAPITULO II Y III DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA."

INTRODUCCION.

1

CAPITULO PRIMERO.- ANTECEDENTES.

1.- Marco Constitucional de las Contribuciones en México.	1
2. Origen en México de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	10
2.1 Evolución de las Reformas a los Capítulos III y IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	15
2.2. Estructura actual de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento	27
3.- Origen en México de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	-
3.1. Evolución de las Reformas a los Capítulos II y III del Título Cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	40
3.2. Estructura actual de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.	55

CAPITULO SEGUNDO.- ESTRUCTURA JURIDICA DE LOS REGIMENES FISCALES PREVISTOS EN EL CAPITULO SEGUNDO Y TERCERO DEL TITULO CUARTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1. Capítulo Segundo del Régimen Fiscal "De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente".	58
2.1.1 Sujetos.	60
2.1.1.1. Las personas Físicas Residentes en el Extranjero.	63
2.1.1.2. Las personas Físicas que enajenen Obras de Arte Hechas por ellas.	64
2.1.1.3. Agentes de Instituciones de Crédito, de Seguros, de Fianza o de Valores, Los Promotores de Valores, Los Promotores de Administradoras de Fondos para el Retiro.	65
2.1.1.4. Agente Aduanal.	68
2.1.1.5. Derechos de Autor.	69
2.1.2. Objeto.	71
2.1.3. Base.	81
2.1.3.1. Requisitos generales para las deducciones.	83
2.1.3.2. Requisitos especiales para las deducciones.	97
2.1.4. Tasa o Tarifa.	112
2.1.5. Epoca de pago.	114
2.1.6. Mecánica para determinar el Impuesto Sobre la Renta.	116
2.1.6.1. Pago Provisional en términos del primer párrafo del	

artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	116
2.1.6.2. Opción de calcular los Pagos Provisionales en base a un coeficiente de utilidad.	118
2.1.6.3. Pago Provisional por concepto de Regalías por Derechos de Autor.	119.
2.1.6.4. Pago Provisional por Ingresos Esporádicos.	120
2.1.6.5. Declaración y cálculo del impuesto anual.	121
2.1.6.6. Opción de las Autoridades Fiscales de aplicar la Determinación presuntiva de la Autoridad Fiscal.	124
2.1.6.7. Obligaciones Fiscales para las personas físicas que tributan bajo el régimen fiscal de Honorarios.	125
2.2. Régimen Fiscal "de los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles".	126
2.2.1. Objeto.	126
2.2.2. Base.	127
2.2.3. Pago Provisional en los términos del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	132
2.2.4. Época de pago.	134
2.2.5. Operaciones de Fideicomisos.	135
2.2.6. Obligaciones Fiscales.	138
2.2.6. Declaración y Cálculo del Impuesto Anual.	139

CAPITULO TERCERO.- ESTRUCTURA JURIDICA DE LOS CAPITULOS III Y IV DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

3.1. Régimen Fiscal "De la Prestación de Servicios".	143
3.1.1. Sujeto.	144
3.1.2. Objeto.	146
3.1.3. Base.	147
3.1.4. Tasa.	148
3.1.4.1. Tasa 0% del Impuesto al Valor Agregado.	150
3.1.4.2. Tasa 10% del Impuesto al Valor Agregado.	153
3.1.4.3. Tasa 15% del Impuesto al Valor Agregado.	154
3.1.4.4. Actos Exentos.	155
3.1.5. Época de pago.	166
3.1.6. Mecánica para determinar el Impuesto al Valor Agregado.	172
3.2. Régimen Fiscal "Del Uso o Goce Temporal de Bienes".	173
3.2.1. Sujeto.	174
3.2.2. Objeto.	174
3.2.3. Base.	175
3.2.4. Tasa.	176
3.2.5. Época de pago.	176

**CAPITULO CUARTO.- ANALISIS JURIDICO DE LA REFORMA FISCAL PARA 1999,
EN MATERIA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

4.1. Disposiciones Generales.	180
4.1.1. Traslado y Disminución del Impuesto al Valor Agregado Retenido.	191
4.1.2. Retención del Impuesto al Valor Agregado.	192
4.1.3. Acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado.	193
4.1.4. Computo del Pago provisional del Impuesto al Valor Agregado.	195
4.1.5. Devoluciones, Descuentos o Bonificaciones.	195
4.2. De la Prestación de Servicios.	196
4.2.1. Prestación de Servicios Exentos.	196
4.2.2. Momento en que se Considera Prestado el Servicio.	196
4.3. Del Uso o Goce temporal de Bienes.	196
4.3.1. Momento en que se causa el Impuesto al Valor Agregado.	196
4.4. De las obligaciones de los Contribuyentes Sujetos al Impuesto al Valor Agregado.	197
4.4.1. Las Obligaciones previstas en las fracciones III y IV del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	197
4.4.2. Responsabilidad de Notarios, Corredores, Jueces y demás Fedatarios que tengan funciones Notariales.	197

CONCLUSIONES. II.

BIBLIOGRAFIA. III.

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo intitulado “**APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS REGIMENES FISCALES PREVISTOS EN EL CAPITULO II Y III DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**”, surgió como una necesidad de comprender el contenido de las leyes fiscales, y concretamente, las aplicables a los regimenes fiscales de Honorarios y Arrendamiento, regimenes fiscales estos, que de una manera indirecta se han venido aplicando a la suscrita, de ahí la inquietud y necesidad de comprender mediante el desarrollo del presente trabajo como Tesis Profesional, para la obtención, en su caso, del grado de Licenciado en Derecho, la aplicación de dichos regimenes fiscales.

Ahora bien, para lograr una comprensión, por mínima que esta sea, el presente trabajo se desarrolla a través de cuatro capitulos, el primero se denomino “**ANTECEDENTES**”, ya que como usualmente se dice que para comprender el presente, debemos entender primero el pasado, y así nos encontraremos en aptitud de desarrollar el futuro.

Hecho el comentario anterior, el capitulo primero, parte del marco constitucional de las contribuciones en nuestro país, ya que todo disposición de naturaleza legal, debe encontrar su sustento y fundamento, precisamente en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, posteriormente se analiza el origen y evolución hasta la fecha, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación a los regimenes fiscales de Honorarios y Arrendamiento, respectivamente, para concluir dicho capitulo con la estructura juridica actual que tienen los

dos ordenamientos jurídicos antes citados y en relación a los regímenes fiscales mencionados.

En este orden de ideas, en el capítulo segundo denominado **“ESTRUCTURA JURIDICA DE LOS REGIMENES FISCALES PREVISTOS EN EL CAPITULO II Y III DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**, en este orden de ideas se analizan los elementos que conforman a los regímenes fiscales de Honorarios y Arrendamiento previstos en dicho ordenamiento jurídico, incluyendo dentro de estos los Sujetos, Objeto, Base, Tarifa, Epoca de Pago y la Mecánica para determinar el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente.

El capítulo tercero lo intitulamos **“ESTRUCTURA JURÍDICA DE LOS CAPITULOS III y IV DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ”**, analizando, igualmente, los elementos que conforman dichos regímenes fiscales (De la Prestación de Servicios y del Uso o Goce Temporal de Bienes), como son el Sujeto, Objeto, Base, Tasa, Epoca de Pago y la Mecánica para determinar el pago provisional del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente.

Por último, el capítulo cuarto se denominó **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA REFORMA FISCAL PARA EL AÑO DE 1999-2000 EN MATERIA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”**, dentro de este capítulo, nos limitamos a analizar dicha reforma fiscal, concretamente con relación a los regímenes fiscales **“De la Prestación de Servicios y del Uso o Goce Temporal de Bienes”**, dentro de los cuales se incluyó la figura jurídica del traslado, retención, acreditamiento, devolución, descuentos o bonificaciones etc. del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, deseo que el presente **trabajo DE UNA LUZ POR VAGA QUE ESTA SEA**, de la trascendencia e importancia que tiene e implica el estudio y conocimiento de los diversos ordenamientos jurídicos que existen en nuestro país, y lograr así una estabilidad y seguridad jurídica que todo gobernado debe tener.

Ciudad Universitaria, a 25 de junio del año 2000.

CAPITULO PRIMERO.

ANTECEDENTES.

1.- MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.

El soporte Constitucional del Sistema Fiscal Mexicano se encuentra prescrito o señalado en el artículo 31, fracción IV, de la vigente Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone:

ARTICULO 31. - Son obligaciones de los mexicanos:
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.(1)

De lo anterior, se desprende que los elementos de este precepto constitucional son los siguientes:

La obligación para contribuir con los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios en que resida el contribuyente; Que esa contribución sea establecida por el estado de manera proporcional y equitativa.

(1) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Edición 128, Ed. Porrúa. México, 2000.

Que la contribución se destine al gasto publico, esta es la finalidad de la contribución y; Que la contribución se haga de la manera que dispongan las leyes.

De lo anterior se infiere que dicho precepto constitucional, establece una conducta expresa positiva, la de hacer que se encuentra a cargo del gobernado, y es la de contribuir con una parte de su patrimonio para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes secundarias, en este caso, las diversas leyes fiscales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo etc., asimismo obliga a aquellos ciudadanos mexicanos que con su actuar se ubican dentro del hecho generador, lo que implica la sujeción a las leyes fiscales y cuyo incumplimiento puede dar lugar a una severa sanción punitiva por parte del estado.

De este precepto constitucional proviene el nacimiento de la "Obligación Fiscal", ya que de él emana el conjunto de Leyes Fiscales que rigen a los sujetos de la relación tributaria, pero sobre todo guarda la esencia jurídica que debe contener la legislación fiscal, esto es, el respeto a las garantías de igualdad y justicia.

Haciendo un análisis somero de dicho precepto Constitucional antes descrito es posible destacar los aspectos siguientes:

I. Para todo Mexicano, el hecho de haber nacido en territorio nacional concibe una obligación de carácter coercitivo que es la de **CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS**. No se establece constitucionalmente el término de tributo, sino el de **CONTRIBUIR**, lo que nominalmente significa ayudar y cooperar con otros al logro de un fin, y que se define también como el pago de una cuota que corresponde a un impuesto, por lo que tributo o contribución son términos en cierta medida de significado en el área fiscal, ya que el termino de Tributo se define como "la carga u obligación que se impone a alguien por el disfrute del algo" (2), de ahí que se derive que el pago de un tributo se hace de manera coercitiva, es decir, como una imposición hacia un determinado sujeto.

(2) Enciclopedia Universal, Diccionario en Lengua Española, Edt. Fernandez Editores s.a., 3ª Impresión, México 1982.

En efecto, el destino de las contribuciones es el gasto público, donde el término de gasto se conoce en el ámbito contable como "el consumo o uso de los activos según se van empleando en la actividad para producir ingresos"(3). Por otro lado, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público define como "Gasto publico" las "erogaciones que realiza el Estado para otorgar beneficios a la sociedad", de ahí que pueda establecerse que el gasto publico es la aplicación de los recursos que obtiene el Estado provenientes de las contribuciones.

El gasto público se clasifica según el Presupuesto de Egresos de la Federación en:

1) **Gasto corriente:** El gasto corriente son todas las erogaciones que realiza el Estado en sus funciones administrativas, como son el pago de sueldos y salarios, honorarios, energía eléctrica, combustibles, en otros términos son todas aquellas erogaciones que realiza el sector público y que no tiene como contrapartida la creación de un activo, si no que constituye un acto de consumo.

2) **Gasto de capital:** El gasto de capital son las erogaciones que efectúa el propio Estado, con la finalidad de incrementar el patrimonio de la nación; en términos técnicos se puede decir, que es aquella erogación que se traduce en la creación y conservación de activos destinados a la construcción y equipamiento de las instalaciones para ampliar la capacidad instalada del sector público.

Tanto el gasto corriente como el gasto de capital se plasman en lo que se conoce como **PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION**, documento que describe el monto del gasto público que se ejercerá durante un periodo fiscal. El soporte del gasto público está vinculado con el monto de los ingresos que percibirá el Estado, recayendo en todo mexicano **CONTRIBUIR** a cubrir el gasto público, vía impuestos, derechos, aportaciones de Seguridad Social, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y productos, los cuales se conceptualizan a continuación:

(3) GUAJARDO, Gerardo. *Contabilidad Financiera*, Ed. Mc Graw Hill, Págs. 55, México, D.F., 1992

a) Impuestos.- Del latin *impositus*, tributo, carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación fiscal.

Para el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo segundo menciona en su fracción primera que:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

b) Aportaciones de Seguridad Social.- En lo que respecta al rubro que se cita, el artículo segundo en su fracción II, menciona lo siguiente:

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

c) Contribuciones de Mejoras.- Contribuciones de mejoras esta contemplada en el Código Fiscal de la Federación en el artículo segundo en su fracción III, la cual menciona que:

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

d) Derechos.- Al respecto, el artículo segundo, en su fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece:

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

e) Aprovechamientos.- Los aprovechamientos son, de acuerdo con el artículo tercero del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal...

Para el Código Fiscal de la Federación, la única nota distintiva de los aprovechamientos es que son ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público y que no estén clasificados en los conceptos señalados en el mismo Código.

f) Productos.- Los productos son, de acuerdo con el artículo tercero, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación:

! **ARTICULO 3°.-**
i Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

II. Se faculta al Estado para ejercer el derecho de la Potestad Tributaria, y a su vez se establece constitucionalmente que la contribución deberá aplicarse tanto al Estado como al Municipio y la Federación. Lo que lleva a decir que las contribuciones pueden ser: **FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES.** Son ejemplos de

contribuciones Federales: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Pago del Seguro Social e INFONAVIT; así también se consideran contribuciones estatales el pago de tenencia de vehículos; y como claro ejemplo de contribuciones municipales se tiene el pago del Impuesto Predial.

Dentro de este apartado, cabe destacar y sin lugar a dudas que ha sido muy discutida la competencia de la Federación con los Estados y Municipios para la recaudación de contribuciones, debido a que la Federación ha centralizado la función recaudatoria y su distribución a las Entidades Federativas, lo que genera que éstas no tengan plena libertad en la aplicación de sus propios recursos, puesto que están supeditadas a lo que la Federación les asigne en el Presupuesto de Ingresos. A través de la Ley de Coordinación Fiscal, se ha tratado de buscar una distribución sana de los ingresos, y sobre todo de que el contribuyente no incurra en la doble contribución; así se constata en los convenios que firma Federación con los Estados que se adhieren a la Ley de Coordinación Fiscal. La política fiscal para el año de 1999, dentro de sus propósitos intentó iniciar una etapa descentralizadora en el manejo de los Impuestos Federales, dando oportunidad a los Estados a generar sus propios recursos por medio de la creación de impuestos locales, en determinadas ramas de la actividad económica, como: la adquisición de automóviles nuevos, inmuebles y el turismo (hospedaje).

III. Así mismo de dicho precepto Constitucional, surge el concepto de **RESIDENCIA**, cuya finalidad consiste en **GRAVAR** donde se localiza la fuente de riqueza del contribuyente. Y así tenemos que el concepto de residencia para efectos fiscales se encuentra previsto en el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación; que al efecto dispone:

ARTICULO 9.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I.- A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año del calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.
- b) La nacionalidad mexicana, que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus

funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor del señalado en el inciso a) de esta fracción.

II.- Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en el territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Por lo general, se considera como residencia el simple hecho de radicar en algún lugar, sin tomar en consideración los elementos de tiempo y de voluntad. Se habla entonces de residencia simple o de residencia habitual. Dicho concepto se puede utilizar, como punto de vinculación principal o bien como punto de vinculación sustituto del domicilio ante la dificultad o imposibilidad de establecer este último.

IV. En este orden de ideas, tenemos que dicho precepto Constitucional nacen los principios básicos en el área fiscal que tienen a dar **SEGURIDAD AL CONTRIBUYENTE**, los cuales son:

a) **PRINCIPIO DE EQUIDAD.** Que consiste en la búsqueda de la igualdad entre todos los individuos, sin discriminación de razas ni credos o estatus social, por lo que este principio constitucional busca dar seguridad al contribuyente en cuanto a la aplicación de las Leyes Fiscales, para que éste reciba un trato igual y no discriminatorio, y sobre todo otorgar "un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales".

En ocasiones se encuentran en Leyes Fiscales aspectos no claros en la aplicación de este principio, basta analizar el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Activo, donde señala claramente una discriminación en la aplicación de la Ley Fiscal, puesto que exime a algunos contribuyentes de su pago y a otros no.

En efecto, dicho precepto legal dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 6.- No pagarán el impuesto al activo las siguientes personas:

I.- Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.

II.- (Se deroga. D.O.F.10/V/1996).

III.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando las mismas hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IV.- Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), únicamente por dichos bienes.

V.- Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas a que se refiere la fracción I de este artículo, únicamente por dichos bienes.

VI.- Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas por esta fracción.

Las personas a que se refiere la fracción I de este artículo que mantengan los inventarios a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1o. de esta Ley, o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente de los mencionados en el artículo 1o. de esta Ley, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los términos de la fracción I del artículo 24 y fracción IV del artículo 140 de dicha Ley, pagarán el impuesto por dichos bienes.

No se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades, ni tampoco tratándose

de las sociedades que en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tengan el carácter de controladoras, ni de las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación, excepto por la proporción en la que la sociedad controladora no participe directa o indirectamente en el capital social de dichas controladas, o por los bienes nuevos o bienes que se utilicen por primera vez en México, adquiridos por las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.

Los contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes a que se refieren las fracciones II y III del artículo 2o. de esta Ley, pagarán el impuesto incluso por los ejercicios de inicio de actividades y el siguiente. Estos contribuyentes no podrán ejercer la opción a que se refiere el artículo 5o-A durante los ejercicios mencionados.

b) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. Es el fundamento de pagar una contribución en base a la capacidad económica de los ciudadanos (Contribuyentes), es decir, este principio tiende a dar seguridad al contribuyente en cuanto al monto o cantidad que debe cubrir como pago de sus contribuciones, basándose en UNA PROPORCION que va en relación a su poder adquisitivo. Dentro del pago del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas a que se refiere el Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pagan sus impuestos de manera proporcional en relación a su sueldo o ingreso, donde se aplican tarifas que van de menos a más, de tal forma que pagará mayor impuesto quien perciba mayor ingreso, lo que tiende a otorgar "Justicia" al contribuyente.

c) PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Es el sustento jurídico que rige las normas jurídicas que se establecen en un país, como México.

Para que toda norma jurídica que se aplica en materia fiscal cumpla con el principio de LEGALIDAD, debe estar contemplada en alguna ley, y señalar cuando menos los elementos siguientes: Los sujetos a quienes se aplica la contribución, El Objeto por el cual se aplica la contribución, la Base que sirve para calcular la contribución, la tasa o tarifa que se aplicara a la base y la época de pago.

La norma constitucional que se ha analizado, tiende a regir el ámbito fiscal, y se considera la parte medular de toda contribución, ya que cada Ley Fiscal debe cumplir cabalmente con cada uno de los enunciados descritos con anterioridad de tal forma que otorguen garantías de seguridad al contribuyente.

2.- ORIGEN EN MÉXICO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En México la Ley del **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, fue aprobada por el Congreso de la Unión en diciembre de 1978 y entro en vigor el 19 de enero de 1980, sustituyendo a la ley de Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que era el gravamen general sobre las ventas, así como a varios impuestos sobre consumos específicos.

En la exposición de motivos de la ley del **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, se explica que se le propuso como sustituto de la ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles que fue establecido en 1947, época en la que represento un instrumento de modernización en el Sistema Fiscal Mexicano, ya que permitió el abandono de gravámenes como el Impuesto Federal del Timbre sobre las facturas que debían expedir los comerciantes, así como los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales, que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, generaban obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes, y elevaban el nivel de precios, provocando con esto una total inseguridad jurídica a las personas que se colocaban en los supuestos previstos por dichas Leyes Fiscales.

Ahora bien, se transcriben algunos párrafos, que a nuestro juicio son importantes, de dicha Exposición de Motivos:

a) "El impuesto federal sobre ingresos mercantiles en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobregiros comerciales, que además de incrementar

desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios... “

b) “La principal deficiencia del impuesto federal sobre ingresos mercantiles deriva de que se causa en cascada, es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumentan los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales...”.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afecta más severamente a bienes que consume la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, sólo pueden hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realicen las restantes. En esta forma, es el consumo más generalizado de la población y, en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soporta la mayor carga fiscal”

c) “Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionalmente a las ventas, similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo gravamen en cascada y la influencia que la misma en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación”.

d) “El impuesto al valor agregado que se propone en esta iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que al le hubiera repercutido sus proveedores y entrega al Estado solo la diferencia.”

e) “Como características generales del impuesto que se propone, debe mencionarse que se gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos, se establecen excepciones importantes en relación con los cuales no se pagará el impuesto”.

En este orden de ideas y a juicio del Ejecutivo Federal la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles cumplió en su momento con su función de modernizar el Sistema Fiscal Mexicano, pero se propuso su sustitución por el **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, en virtud de que el desarrollo económico había provocado mayor complejidad de los procesos de producción y distribución. En la iniciativa de ley del Ejecutivo Federal, como va se dijo, reconoció que una de las principales desventajas del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, era que el efecto acumulativo, ya que se pagaba en cada una de las etapas de producción y comercialización, provocaba alzas de precios que afectaban principalmente a los consumidores finales.

Con este mecanismo de la repercusión en cascada, en primer término se gravaban todos los insumos que utiliza el productor en la elaboración de un bien recargando el precio. Además, en el proceso de comercialización se causaba normalmente la tasa general en repetidas ocasiones, por lo que entre más largo era el proceso de distribución más alto era el precio final. Esto afectaba particularmente a los sujetos de bajo ingreso, así como a los habitantes de zonas aisladas y acentuaba la regresividad del sistema fiscal.

En suma, en dicha exposición de motivos se planteó la sustitución del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles por sus efectos acumulativos y porque su repercusión en cascada provocaba distorsiones en los procesos de comercialización, generaba así una fuerte presión inflacionaria y acentuaba la regresividad del sistema fiscal mexicano. Además, este gravamen afectaba a las pequeñas y medianas empresas, concediendo una ventaja no deseada a las grandes corporaciones verticalmente integradas.

Al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, abrogó las leyes siguientes:

Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1978
(Artículo Segundo Transitorio).

- a) Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- b) Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites, Grasas y Lubricantes.
- c) Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
- d) Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
- e) Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones ensamblados.
- f) Decreto que fija el impuesto que causa el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán
Hulla, destinados al consumo interior del país.
- g) Ley del Impuesto a la Producción de Cemento.
- h) Ley de Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
- i) Ley de Impuesto sobre compraventa de Primera Mano de Artículos.
- j) Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de hule.
- k) Ley del Impuesto a las empresas que explotan Estaciones de Radio o Televisión.
- l) Ley de Impuesto sobre Vehículos propulsados por motores tipo Diesel y por Motores
Acondicionados para uso de gas licuado de petróleo.
- ll) Ley de compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal.
- m) Ley Federal de Impuesto sobre portes y pasajes.
- n) Decreto relativo al impuesto de 10% a las entradas brutas de los ferrocarriles.
- o) Decreto que establece un impuesto sobre uso de Aguas de propiedad Nacional en la producción de fuerza motriz.
- p) Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.
- q) Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación pesquera.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1979 (Artículo Segundo Transitorio).

- a) Ley de Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación.
- b) Ley de Impuesto sobre producción e Introducción de Energía Eléctrica.
- c) Ley del Impuesto sobre Consumo de Gasolina.
- d) Ley de Impuestos de Migración
- e) Ley de Impuestos al Petróleo y sus derivados.
- f) Ley que reforma la del impuesto sobre productos del petróleo y sus derivados.
- g) Ley del Impuesto sobre Fondos Petroleros.
- h) Decreto que grava con un 15% los productos obtenidos por la refinación de petróleo extranjero.
- i) "Decreto, que establece un impuesto especial sobre consumo en algún despepitado, así como el que adquieren los industriales, a partir del lo. de septiembre del presente año". de 20 de junio de 1944.
- j) Artículo 7o. de la Ley que establece, reforma o adiciona disposiciones relativas a diversos impuestos de 28 de diciembre de 1967, que estableció un impuesto sobre compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal.

Así mismo y conforme a los artículos Tercero y Cuarto Transitorios del Decreto referido, a partir del lo. de marzo de 1980, se abrogó la Ley del Impuesto sobre la Sal del 30 de diciembre de 1938 y la Ley del Impuesto Sobre la Sal del 20 de febrero de 1946, y a partir del lo. de julio de 1980 la Ley del impuesto sobre Consumo de Energía Eléctrica.

En este orden de ideas, en México el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO es un gravamen federal que causan las personas físicas y las morales que en el territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades: Enajenen Bienes; presten Servicios Independientes, otorguen el Uso o Goce Temporal de bienes, e Importen bienes o servicios.

De esta forma, la ley del IMPUESTO AL VALOR AGREGADO se aparta de los criterios operativos establecidos por otros impuestos al consumo similares que gravan la habitualidad, la comercialización o la finalidad de lucro, ya que cualquiera de los sujetos señalados, al efectuar alguna de las actividades mencionadas causará dicho impuesto.

2.1. EVOLUCIÓN DE LAS REFORMAS A LOS CAPITULOS III Y IV DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Las principales reformas que ha tenido la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a partir de su publicación y que han sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación, se muestran a través de la presente cronología:

A) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 30 DE DICIEMBRE DE 1980.

"ARTICULO 15.-

III.- Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.

.....
V.- El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril, y el que requiera de concesión o permiso federal para operar.

VI.- El transporte marítimo de bienes efectuado por personas no residentes en el país.

VII.- (Se deroga).

VIII.- (Se deroga).

.....
X.- Por lo que deriven intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que:

a) Deriven de operaciones en la que el enajenamiento, el prestador del servicio quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.

b) Reciban o paguen las instituciones de crédito y las uniones de crédito, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de concesión o autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

c) Reciban las instituciones de fianzas, las de Seguros y las Sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento.

d) Paguen los trabajadores a sus patrones en operaciones de mutuo, así como los pagados por los derecho habientes a instituciones de seguridad social.

e).- Provengan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

f).- Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

XI.- Los prestados por bolsas de valores con concesión para operar y por casas de bolsa, así como las comisiones de agentes, corredores y promotores de bolsa.

XII.-

e).- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 50% del total de las instalaciones.

"ARTICULO 18.-"

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efecto del cálculo del impuesto.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba al acreedor.

(Se deroga el último párrafo)".

"ARTICULO 20.-"

IV.- (Se deroga).

....."

B) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 31 DE DICIEMBRE DE 1981

"ARTICULO 17.- En la presentación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios. Tratándose de seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen:

Tratándose de obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la Federación, el Distrito Federal,

los Estados y los Municipios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones correspondientes al avance de la obra y cuando se hagan los anticipos".

"ARTICULO 20.-.....

I.-(Se deroga).

....."

C) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1982

ARTICULO 15.-

I.-(Se deroga)

II.-(Se deroga)

XII.-

e).-Asociaciones y sociedades civiles organizadas con fines científicos políticos religiosos y culturales a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

XIV.- Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de medición conforme a las Leyes, siempre que sean presentados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

XV.-(Se deroga)

D) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 30 DE DICIEMBRE DE 1983.

"ARTICULO 14.-

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial."

"ARTICULO 17.-

Las cantidades entregadas a quien proporcione el servicio incluyendo los depósitos, se entenderán pagos anticipados.

En el caso de servicios personales independientes se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas."

E) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1987.

"ARTICULO 15.-

X.-

g).- Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la Ley.

F) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1988.

"ARTICULO 15.-.....

X.-.....

h).- Deriven de certificados y pagarés de la Tesorería de la Federación o de bonos de desarrollo del Gobierno Federal, siempre que se cumpla con los requisitos que para tal efecto señala la fracción XXI del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

....."

G) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 28 DE DICIEMBRE DE 1989.

"ARTICULO 15.-

X.-

h).- Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se cumplan los requisitos que para tal efecto señala la fracción XXI del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

i).- Deriven de pagarés denominados papel comercial, siempre que 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.

XVI.- Los prestados por autores, a que se refiere la Ley Federal de Derechos de Autor, siempre que sus ingresos estén exceptuados del pago en el Impuesto Sobre la Renta."

H) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 26 DE DICIEMBRE DE 1990.

ARTICULO 15. -

V.- El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

X.-

b).- Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro,, así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

i).- Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XI.- (Se deroga).

XII.-

c).- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como organismos que las reúnan.

XVI.- Los prestadores por los autores a que se refiere el artículo 141-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

***ARTICULO 16. -**

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta."

I) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 21 DE NOVIEMBRE DE 1991.

ARTICULO 15. -

I a IX.-

X.- Por los que deriven intereses que:

a).-

b).-

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales

independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

c).- Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento, excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.

d).- Proviengan de créditos hipotecarios.

e) a i).-.....

XI y XII.-

XIII.- Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro, cine y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la Fracción VI del Artículo 41 de esta Ley.

No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

XIV a XVI.-

ARTICULO 17.-

En el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas.

ARTICULO 20.-

I a III.-

IV.- Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del Artículo 24 de esta Ley.

V.-.....

J) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 5 DE NOVIEMBRE DE 1992.

ARTICULO TERCERO.- Se exime totalmente del pago del impuesto al valor agregado a las comisiones y otras contraprestaciones, que se cubran con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación construcción o reparación de bienes inmuebles, que se otorguen durante los años de 1992, 1993 y 1994.

K) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 3 DE DICIEMBRE DE 1993.

***ARTICULO 15.-**

X.-

i).- Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

XI.- Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

XII a XVII.-

L) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 29 DE DICIEMBRE DE 1993.

***ARTICULO 15.-**

X.-

i).- Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

XI.- Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

XII a XVI.-

**M) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA
28 DE DICIEMBRE DE 1994.**

ARTICULO 15.-

I.- Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquéllas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.

IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

VI.- El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en territorio nacional.

IX.- El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.

X.-

b).- Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro, así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío.

d).- Provenzan de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

ARTICULO 17.-

En el caso de servicios personales independientes, así como en el caso del servicio de suministro de agua proporcionado por el Distrito Federal, Estados, municipios, organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dicho servicio, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas.

N) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 15 DE DICIEMBRE DE 1995.

"Artículo 15.

I a XI.

XII.

a) y b)

c) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.

XIII y XIV.

XV. Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales.

"Artículo 17.

En el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de los servicios de suministro de agua y de recolección de basura proporcionados por el Distrito Federal; Estados, municipios, organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dichos servicios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas.

Tratándose de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con personas morales comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se tendrá obligación de pagar el

impuesto en el momento en que se expida el comprobante por los mismos en el que se traslade el impuesto en forma expresa y por separado o cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, lo que ocurra primero."

"Artículo 18-A. Se considerará como valor para los efectos del cálculo del impuesto, el valor real de los intereses devengados cuando éstos deriven de créditos relacionados con actos o actividades gravados por esta Ley otorgados por las instituciones del sistema financiero a que se refiere el artículo 7a.-B, fracción III, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de créditos otorgados a través de contratos de apertura de crédito o cuenta corriente en los que el acreditado o cuentacorrentista pueda disponer del crédito mediante el uso de tarjetas expedidas por el acreedor; de enajenaciones con pago diferido del precio por los que se generen intereses, y de operaciones de arrendamiento financiero.

En el caso de las operaciones a que se refiere este artículo, las comisiones que se cobren al deudor, acreditado, cuentacorrentista o arrendatario, por la disposición de dinero en efectivo o por cualquier otro concepto y las penas convencionales, excepto los intereses moratorios, no se considerarán como parte de los intereses devengados.

El valor real de los intereses devengados, se determinará conforme a lo siguiente:

I. Cuando la operación de que se trate esté denominada en moneda nacional o extranjera, el valor real de los intereses se calculará aplicando a la base sobre la cual se calcularon los intereses devengados, la tasa real de interés, de conformidad con lo siguiente:

a) La tasa real de interés se calculará restando, a la tasa de interés que corresponda al periodo de que se trate, la inflación del mismo periodo. La inflación se calculará dividiendo el valor de la unidad de inversión determinado por el Banco de México para el último día del periodo, entre el valor de la unidad de inversión para el día inmediato anterior al primer día del periodo, y restando del cociente la unidad.

b) Cuando la operación de crédito se encuentre pactada en moneda extranjera, la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate, expresada como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se sumará a la tasa de interés correspondiente al mismo periodo. Para expresar la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se dividirá aquélla en moneda nacional, entre dicho

saldo promedio convertido a moneda nacional al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación para el primer día del periodo de causación de los intereses. En el caso de que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado por dicha institución antes de esa fecha. El saldo promedio del principal será la suma de los saldos diarios del principal en el periodo, dividido entre el número de días comprendidos en el mismo periodo de causación.

Cuando en el periodo de causación de los intereses, el resultado de sumar la tasa de interés que corresponda al periodo y la ganancia cambiaria devengada en el mismo periodo expresada en los términos del párrafo anterior, sea igual o menor a la inflación del periodo, no se causará el impuesto durante el mencionado periodo.

En el caso de que la tasa de interés que corresponda al periodo esté expresada en por ciento, se deberá dividir entre cien antes de efectuar las sumas y resta, mencionadas en los párrafos anteriores.

II. Cuando las operaciones de que se trate se encuentren denominadas en unidades de inversión, el valor real de los intereses, serán los intereses devengados en el periodo, sin considerar el ajuste que corresponda al principal por el hecho de estar denominados en las citadas unidades.

Tratándose de las operaciones a que se refiere este artículo, en las que los periodos de causación de los intereses sean mensuales o menores a un mes, y en dichos periodos no se encuentre fijado por el Banco de México el valor de la unidad de inversión para el último día del periodo de causación de los intereses, los contribuyentes considerarán el valor de la unidad de inversión determinado por el Banco de México para los días correspondientes al periodo inmediato anterior e igual en duración al de causación de los intereses.

En las enajenaciones de bienes con pago diferido del precio en las que en los términos de este artículo, se pague el impuesto al valor agregado solamente sobre el valor real de los intereses devengados derivados de dichas operaciones, no se podrá diferir el impuesto sobre el precio de enajenación de los bienes, en los términos del párrafo tercero del artículo 12 de esta Ley."

"Artículo 19.

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido."

**N) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 30
DE DICIEMBRE DE 1996.**

ARTICULO 16.-

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, gozará del mismo tratamiento.

**O) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31
DE DICIEMBRE DE 1998**

Artículo 97.

1. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley. En el caso de bienes inmuebles, el costo actualizado será cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.

**P) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 1
DE ENERO DE 2000.**

ARTICULO 97.-

Cuando los contribuyentes efectúen las deducciones a que se refiere este artículo y sufran pérdidas en la enajenación de inmuebles, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, podrán disminuir dichas pérdidas en el año del calendario de que se trate o en los tres siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 97-A de esta ley, siempre que tratándose de acciones, de los certificados de aportación patrimonial referidos y de partes sociales, se cumpla con los requisitos que fije el reglamento de esta ley. La parte de la pérdida que no se conduzca en el ejercicio, excepto la que sufra en enajenación de inmuebles, se actualizará por el periodo comprendido por el mes del cierre del ejercicio en que sufrió la pérdida o se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se conduzca.

2.2. ESTRUCTURA ACTUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPITULO I: Artículos 1-7, Disposiciones Generales. **CAPITULO II:** Artículos 8-13, De la enajenación. **CAPITULO III:** Artículos 14-18-A, De la prestación de servicios. **CAPITULO IV:** Artículos 19-23, Del uso o goce temporal de bienes o servicios. **CAPITULO V:** Artículos 24-28, De la importación de bienes. **CAPITULO VI:** Artículos: 29-31, De la exportación de bienes y servicios. **CAPITULO VII:** Artículos 32 a 37, De las obligaciones de los contribuyentes. **CAPITULO VIII:** Artículos 38-40, De las facultades de las autoridades. **CAPITULO IX:** Artículos 41-42, De la participación a las Entidades Federativas. **ARTICULOS TRANSITORIOS.**

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPITULO I: Artículos 1-17, Disposiciones Generales. **CAPITULO II:** Artículos 18-25, De la enajenación. **CAPITULO III:** Artículos 26-33, De la prestación de servicios. **CAPITULO IV:** Artículos 34, Del uso o goce temporal de bienes o servicios. **CAPITULO V:** Artículos 35-43, De la importación de bienes. **CAPITULO VI:** Artículos: 44-45-B, De la exportación de bienes y servicios. **CAPITULO VII:** Artículos 46 a 50, De las obligaciones de los contribuyentes. **CAPITULO VIII:** Artículos 51. **ARTICULOS TRANSITORIOS.**

3.- ORIGEN EN MEXICO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El antecedente más remoto que se conoce en nuestro país relativo al Impuesto Sobre la Renta, lo es el Decreto de 15 de enero de 1813, emitido por el Virrey Félix María Calleja, por el cual estableciera una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las rentas y utilidades líquidas, que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando del impuesto a los

jornaleros y a aquellos cuyos sueldos y ganancias líquidas no llegasen a trescientos pesos anuales.

El antecedente inmediato del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra en la denominada "Ley del Centenario", que fuera promulgada bajo la presidencia del General Alvaro Obregón el 20 de julio de 1921, y denominada así en razón de que el impuesto debería ser pagadero por una sola vez, dentro de la primera quincena del mes de septiembre del año, su promulgación, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación "Centenario".

Bajo el mismo mandato del General Álvaro Obregón, fue promulgada la Ley del 21 de febrero de 1924, esta ley tenía por objetivo la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Fue de carácter permanente y señaló el inicio de la vigencia del impuesto sobre la renta en México, bajo el sistema cédular que rigió durante aproximadamente 40 años.

El 18 de marzo de 1925, se emitió la ley que por primera vez fue denominada Ley del impuesto Sobre la Renta (LISR), siendo expedida por el General Plutarco Elías Calles, en su carácter de presidente de la República y tuvo una vigencia de 16 años (1925 a 1941).

La Ley del 31 de diciembre de 1941, expedida por el Presidente de la República Manuel Ávila Camacho, con vigencia a partir del 19 de enero del año siguiente. Sus características más importantes fueron: la supresión del impuesto del super provecho y la transformación del sistema de pago de los causantes menores, implantando una cuota fija relacionada con sus ingresos.

La Ley de 30 de diciembre de 1953, expedida durante la administración del Presidente Adolfo Ruiz Cortines, esta ley agrupó a los causantes en 7 cédulas: I. Comercio; II. Industria; III. Agricultura, Ganadería y Pesca; IV. Remuneración del Trabajo Personal; V. Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas; VI. Imposición de capitales, y VII. Regalías y Enajenación de Concesiones.

La Ley de 30 de diciembre de 1964, entró en vigor el 19 de enero de 1965, y tuvo una vigencia de 15 años (1965-1980). Su trascendencia radicó fundamentalmente en el cambio del régimen cédular, seguido por las anteriores leyes, al régimen global. Dividió a los causantes en dos grandes grupos: causantes del impuesto al ingreso global de las empresas, causantes de las cédulas I, II y III y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas (antiguos causantes de las cédulas IV a IX principalmente).

A partir de 1977, la ley de 30 de diciembre de 1964, experimento reformas anuales importantes, siendo abrogadas por la ley de 30 de diciembre de 1980.

Al publicarse la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1980 y entrar en vigor el día 1o de enero de 1981, abrogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964 y la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos de 30 de diciembre de 1947.

En el párrafo veinte de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, se estableció que: "La necesidad de reestructurar las disposiciones vigentes para lograr una sistematización más acorde con los sistemas contables adoptados por las empresas y el rápido desarrollo de las relaciones comerciales con el extranjero, motivan el que se plantee un nuevo ordenamiento y no la simple reforma o adición del existente, lo cual no era recomendable, dado que la Ley que entró en vigor en 1965 ha sufrido numerosas reformas y adiciones. La nueva redacción y sistematización de materias, permitirá un mejor conocimiento de los contribuyentes respecto de sus derechos y obligaciones y una mejor interpretación y aplicación por parte de las autoridades fiscales".

Esta Ley se desarrollo bajo el Sistema Global, consistente en la totalización de los ingresos obtenidos por el Contribuyente y el pago del impuesto sobre el total de estos ingresos.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha tenido infinidad de Reformas a su articulado desde que apareció publicada en el Diario Oficial de 30 de

diciembre de 1980 hasta la fecha, mismas que se citaran en los puntos subsecuentes del presente trabajo, sin embargo, cabe destacar aquí que, la reforma más trascendental que se recuerda desde esa fecha hasta ahora es precisamente la que apareció Publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de diciembre de 1986 y en vigor a partir del 1o, de enero de 1987.

Mediante la reforma señalada, el legislador incorporo a la Ley una serie de disposiciones que tienen por objeto reconocer la existencia de la inflación como fenómeno económico e introducirlo jurídicamente en la misma, reforma que se le ha denominado en el medio Jurídico Fiscal Mexicano como: **Ampliación de la Base.**

Ahora bien, este concepto de Ampliación de la Base, cambia estructuralmente el sistema de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, principalmente en cuanto a la acumulación de interés y deducción de los mismos. El legislador consideró conveniente que tal sistema entrara en vigor paulatinamente, y al mismo tiempo todas las disposiciones que se encontraban en vigor hasta el 31 de diciembre de 1986 y que en esencia, se reforman a través de la introducción de la Ampliación de la Base, permanecerán sin cambio hasta el 31 de diciembre de 1990, pero cuya aplicación por contra y para ser lógico con el sistema de la Ampliación de la Base, se dejara de ir aplicando paulatinamente.

Hasta el 31 de diciembre de 1986, la Ley se dividía en seis grandes Títulos. El Título I, que se refería a las Disposiciones Generales aplicables a toda clase de contribuyentes: el Título II que regulaba los organismos descentralizados que realizaran preponderantemente actividades empresariales, a las Sociedades Nacionales de Crédito y a las Sociedades Mercantiles, el cual se subdividía a su vez en seis Capítulos, en donde respectivamente se agrupan disposiciones concernientes a ingresos, deducciones, pérdidas, obligaciones de las Sociedades Mercantiles, facultades de las autoridades fiscales y de las Sociedades Mercantiles controladoras. En el Título III se incluyen las disposiciones aplicables a las personas morales con fines no lucrativos, en el Título IV se regula a los contribuyentes personas físicas, el cual se subdivide en doce capítulos y que son los siguientes: Capítulo I: Salarios; Capítulo II: Honorarios; Capítulo III: Arrendamiento

de Inmuebles; Capítulo IV: Enajenación de Bienes; Capítulo V: Adquisición de Bienes; Capítulo VI: Actividades Empresariales; Capítulo VII: Dividendos; Capítulo VIII: Intereses; Capítulo IX: Premios; Capítulo X: Otro Ingresos; Capítulo XI: Requisitos de las Deducciones y Capítulo XII: Declaración Anual. El Título V agrupaba todas las disposiciones que gravan los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero de fuente de riqueza ubicada en Territorio Nacional, que no tenga establecimiento permanente en México, o que teniéndolo, dichos ingresos no son atribuibles al citado establecimiento. Por último, se incluyó a partir del 1o de enero de 1983, un Título VI, que trataba de los Estimulos Fiscales que pueden gozar las personas a que se refiere el Título II y las señaladas en el Capítulo VI del Título IV.

Ahora bien a partir del 1o de enero de 1987, entro en vigor una serie de reformas que se le hacen a la Ley en forma general, esto es a todos los Titulos anteriormente señalados, las cuales se encontraban comprendidas en la fracción VIII del Artículo Segundo del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1986 y en vigor, el 1o de enero de 1987.

Por otra parte, el Artículo Primero del citado Decreto contenía una infinidad de reformas a las disposiciones que integran la Ley, que concretamente se relacionan con el llamado Sistema de Ampliación de la Base, salvo caso, la mayor parte de estas reformas se integraban al Título II que concretamente se encargaba de regular las "Sociedades Mercantiles" en general, y al Capítulo VI del Título IV que regula a las personas físicas en cuanto que realizan actividades empresariales. En otras palabras, salvo casos excepcionales, las reformas se introducen fundamentalmente a Sociedades Mercantiles y ha personas físicas dedicadas a actividades empresariales. Esta reforma sustancial, estructural por esencia, como ya se le ha denominado "Sistema de Ampliación de la Base".

Es conveniente explicar brevemente en qué consiste este Sistema de Ampliación de la Base.

Jurídicamente la Ampliación de la Base se define y así se inclina la mayor parte de la doctrina nacional y extranjera, como aquella "magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la Ley, que mide alguna

dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto según los procedimientos legalmente establecidos, para los efectos de liquidación del Impuesto.

Sin entrar a explicar en detalle cuáles son los elementos de la definición anterior, la base gravable del Impuesto sobre la Renta, en términos muy simples, se integra por el resultado obtenido de disminuirle a los ingresos las deducciones autorizadas por la Ley. Si un contribuyente obtiene \$1,000 y hace erogaciones que la Ley autoriza su deducción por \$600, tendrá una utilidad de \$400. Precisamente esta utilidad de \$400 es ni más ni menos que la base gravable. Es la magnitud susceptible de expresión cuantitativa, que se encuentra definida por la Ley y que mide la dimensión económicamente del hecho imponible, determinándose mediante el procedimiento que la misma Ley autoriza. Ampliaremos la base gravable ya sea incrementando los ingresos, esto es gravando los ingresos que la Ley anteriormente no gravada. En el ejemplo que venimos manejando, supongamos que en lugar de \$ 1, 000 de ingresos se tengan \$1,200, al tener \$1,200 de ingresos y \$600 de deducción la base gravable se amplía a \$600, esto es, la utilidad queda en \$600. Igualmente la Base se puede ampliar limitando las deducciones, si en lugar de que las deducciones permitidas por la Ley en una determinada época a partir de un momento dado, algunas de ellas se limitan o prohíben, la base tendrá que ampliarse, en el ejemplo de el caso planteado, si las deducciones únicamente en lugar de ser \$600 llegan a \$300 por esa limitación, la base gravable se ampliará a \$700. En otras palabras este concepto de ampliación de la base se le denominó así por darle un nombre, por identificarlo, pero de hecho, cualquier limitación a deducciones o cualquier incorporación de nuevos ingresos, por consecuencia deberán modificar en términos generales la base gravable y cuando ésta tiende a incrementarse se amplía.

Prácticamente muchas de las reformas de años anteriores han tenido por objeto de una u otra forma ampliar la base, sin embargo, esta reforma tiene tal importancia, toda vez que esta ampliación de la base se debe fundamentalmente a la incorporación de normas o disposiciones que reconocen la inflación y a la cual se le da por consecuencia efectos fiscales.

Todas las disposiciones concernientes a la Ampliación de la Base fundamentalmente son incorporadas al Título II y al Título IV, Capítulo VI, y entran en vigor a partir del 1o. de enero de 1987 y en donde prácticamente la Ley queda estructurado igual que hasta el 31 de diciembre de 1986. Por otra parte, la Ley que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1986 y a la cual se le hacen las modificaciones que ya señalamos de tipo general sin introducir elementos de la Ampliación de la Base, igualmente seguirá en vigor, pero lo importante del cambio consiste en lo siguiente:

Como las reformas Ampliación de la Base se introducen al Título II y Capítulo VI del Título IV, que fundamentalmente regulan Sociedades Mercantiles y personas físicas que realicen actividades empresariales, tanto el anterior Título II que regula a dichas Sociedades y el Capítulo VI del Título IV, pasan a formar un nuevo Título en la Ley que será el Título VII, esto es todas las disposiciones que integran el Título II o que integraban el Título II hasta el 31 de diciembre de 1986, con las modificaciones generales que se le hacen a la Ley sin incluir ningún concepto de Ampliación de la Base así como las disposiciones concernientes a las personas físicas que se dedican a actividades empresariales, integrarán el Título VII con todos y cada uno de los artículos. A todas estas Disposiciones que integran este Título se le ha identificado como Sistema Tradicional, o bien, hay quienes le llaman Sistema Antiguo o Base Antigua. En esencia, estar en vigor dos leyes al mismo tiempo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1986 con un Sistema Tradicional, con las modificaciones que se le hicieron el 31 de diciembre del mismo año pero que son de carácter rutinario y que nada tiene que ver con la Ampliación de la Base, todas aquellas disposiciones que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se refieren concretamente a la Ampliación de la Base y decimos esto por lo siguiente:

Señala el Decreto de Reformas, que los artículos que integrarán el Título VII, y que son todos los del Título II y del Capítulo VI del Título IV, tendrán la misma numeración que los del Título II y del Capítulo VI del Título IV de la Ampliación de la Base, nada más que a los primeros se les identificará adicionándoseles las letras "Bis" y en cambio a los segundos simple y sencillamente por el número de los artículos, así por ejemplo nos encontraremos un artículo 25-Bis

en el sistema tradicional que establece las partidas o gastos que la Ley no permite deducir y por contra otro artículo 25 en el sistema de la Ampliación de la Base que también establece las partidas que la Ley no permite deducir pero en este otro sistema. No todos los artículos son coincidentes en cuanto a su contenido, pues de hecho no tendría razón de ser la incorporación de, la Ampliación de la Base, así por ejemplo el artículo 32-Bis del Sistema Tradicional establece los conceptos que podrán integrar el costo de las mercancías que enajenen los contribuyentes que realicen actividades comerciales y a su vez el artículo 32 del Sistema de la Ampliación de la Base se encuentra derogado, pues de acuerdo con este último Sistema ya no será deducible el costo de las mercancías, pues las mismas se deducirán cuando se adquiera, esto es, se maneja como un gasto.

Ahora bien, el sistema tradicional paulatinamente fue desapareciendo y el sistema de Ampliación de la Base al mismo tiempo, se fue incorporando cada vez más a la Ley, esta afirmación la sostenemos por lo siguiente:

Señala el decreto en cuestión que por el año de 1987 se aplicarían por separado para determinar la base gravable cada uno de los sistemas. Si en el sistema tradicional se permite realizar una serie de gastos deducibles, estas partidas se harán por consecuencia deducibles. Por el contrario, si en el sistema de la Ampliación de la Base estas partidas no son deducibles, no podrán deducirse, y así sucesivamente con todos y cada uno de los conceptos que manejaremos en esta obra. Bajo esta consideración, en cada uno de los sistemas, esto es el Tradicional y el de la Ampliación de la Base se determinará por separado su propia base gravable, aunque ambas bases sean totalmente distintas, pues de hecho así va a suceder por tratarse de sistemas totalmente disímbolos; por lo que previendo esta circunstancia, el Legislador optó porque el sistema de Ampliación de la Base fuera incorporándose paulatinamente y por contra el tradicional se fuera desincorporando; para ello, una vez determinado en el año de 1987 cada una de las bases gravables, se calculará el Impuesto de acuerdo con las tasas o tarifas que tenga cada uno de los sistemas; concretamente el sistema Tradicional tiene una tarifa progresiva contenida en el artículo 13 cuya tasa máxima es del 42%, por contra, en el sistema de la Ampliación de la Base no existe tarifa alguna y el Impuesto se encuentra establecido en el artículo 10 con una tasa fija del 35%. Una vez que se hubiere calculado el Impuesto por

separado de cada uno de estos sistemas por el año citado, esto es el de 1987, se pagará un 80% bajo el sistema Tradicional y un 20% de la Ampliación de la Base. Citaremos un ejemplo; supongamos que para el sistema Tradicional se determino un Impuesto de \$1,000 y en el de la Ampliación de la Base de \$2,000, el Impuesto total a pagar en el año de será de \$1,200, representado por \$800 que se obtiene de aplicar el 80% a \$1,000 y de \$400 que se obtiene de aplicar el 20% a \$2,000. En el año de 1988, el porcentaje para aplicarse al Impuesto determinado conforme al sistema Tradicional será del 60% y al de la Ampliación de la Base el 40%; en 1989 para el sistema Tradicional el 40% y para el de la Ampliación de la Base el 60%; en 1990 Para el sistema Tradicional el 20% y el de la Ampliación de la Base el 80% y finalmente en 1991 el Título VII que contiene el sistema Tradicional quedará derogado, y únicamente subsistirá la Ley del Impuesto Sobre la Renta con las incorporaciones a la Ampliación de la Base en donde el impuesto que se pague será el 100% que se determine conforme a este sistema.

Por las razones anteriores se ha mencionado que existe una época de transición que se inicia el 1o de enero de 1987 hasta el 31 de diciembre de 1990. Por la razón anterior hemos manifestado, valga la expresión, que paulatinamente se irá incorporando el sistema de la Ampliación de la Base e irá desapareciendo por contra el sistema Tradicional, aunque jurídicamente hablando ambos sistemas estaban en pleno vigor desde el 10 de enero de 1987 hasta el 31 de diciembre de 1990.

Por todo lo anterior, a Ley finalmente a grandes rasgos queda estructurado con los Títulos y Capítulos que ya mencionamos anteriormente, adicionando dos nuevos Títulos, un Título VII que contiene el sistema Tradicional, y un Título VIII al cual se le incorporan diecisiete artículos. Este Título VIII se denomina "Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales". Para efectos prácticos el Legislador consideró conveniente para no complicar el ya de por sí complejo sistema impositivo rentístico mexicano, identificar estos artículos con la numeración del 801 a 817 de tal forma que tiene por objeto precisamente compaginar los dos sistemas, la forma de hacer los cálculos impositivos por separado, la forma de hacer los pagos provisionales correspondientes por separado, etc., porque cada sistema se manejará en forma

independiente y únicamente serán coincidentes cuando ambas sumas impositivas en la proporción correspondiente, valga la redundancia, se sumen y se incorporen a la Declaración, haciendo el contribuyente su pago de Impuesto que conforme a la Ley debe de enterar para contribuir al gasto público. Por esta razón, cada vez que se cite algún artículo con esta numeración, deberá entenderse que se trata de una disposición de carácter transitorio que compagina ambos sistemas.

La reforma en sí misma, reconoce la inflación y contiene disposiciones que logran una Justicia Fiscal para el contribuyente y por vía de consecuencias también para las mismas autoridades al respetar los textos Constitucionales, no sin ello también tener que señalar que muchas de las disposiciones son inconstitucionales y que probablemente den lugar a un sinnúmero de Juicios de Amparo, porque toda reforma hecha a la carrera, como se estilan las reformas fiscales, sin mucha meditación, sin consulta, contiene errores que después vía extralegal tratan de corregir a través de las miles de disposiciones que se incorporan a las famosas circulares expedidas por las propias autoridades, violando con ello el principio de legalidad, de tal forma que el Sistema Fiscal Mexicano se ha convertido en un verdadero embrollo.

Con las reformas que entraron en vigor a partir del 1o de enero de 1989 se deja sin efecto la existencia del sistema dual que existiría mediante un mecanismo de transición hasta el 31 de diciembre de 1990 y en donde se tenía programado que el sistema denominado de Ampliación de la Base quedara exclusivamente vigente a partir del 1o. de enero de 1991. Las autoridades fiscales en la exposición motivos de las reformas a las leyes que entran en vigor en 1989 (Sistema Tradicional y Ampliación de la Base), se optó porque subsistiera exclusivamente el de ampliación de la base habiendo manifestado la autoridad expresamente en la exposición de motivos de la iniciativa, lo siguiente:

“ Por la complejidad que implicó la determinación de la base gravable de la empresa mediante un sistema dual, y considerando los planteamientos de diversos sectores de contribuyentes, se da por concluido el periodo de transición para entrar en vigor el sistema de base nueva (Ampliación de la Base) como sistema único para la determinación de la base gravable de las empresas...”

Si bien es clara la explicación de las autoridades fiscales a este respecto, no podemos dejarnos de hacer la pregunta, máxime si se da por terminado en forma anticipada el periodo de transición, ¿por qué en la reforma de 1987 únicamente se hubiera introducido un solo sistema: el de Base Nueva o también llamado Ampliación de la Base?, repetimos, máxime que además de los problemas que estaba representando la interpretación y aplicación de ambos sistemas, las autoridades no respetaron el periodo de transición y lo adelantan bruscamente dos años. Con esta reforma lo único que se confirma es la poca seriedad en el planteamiento de las reformas fiscales. Estamos conscientes que los problemas económicos que vive el país requieren de una profunda y meditada reforma fiscal, pero tampoco es posible que de un año a otro se varíen las políticas diametralmente pues se violan insistentemente principios tan elementales como el de seguridad y certeza jurídicas trastocando el Estado de Derecho que debemos de vivir y que en resumidas cuentas tales reformas no conducen a nada positivo, mientras sigan estando estructuradas en forma demasiado compleja y con redacciones sumamente vagas e imprecisas.

Nuevamente y después de haber leído la reforma fiscal para 1990, son válidas, en el sentido de que muy difícilmente se podrá alcanzar una Justicia Fiscal ni se podrán respetar los principios de seguridad y certeza jurídicas, si las autoridades fiscales continúan insistiendo en modificar las leyes diametralmente de un año a otro, pues con tanta modificación y cambios esenciales en la tributación difícilmente el contribuyente puede llevar una adecuada y ordenada planeación fiscal, entendiéndolo por planeación fiscal no el arte de evadir el pago de las contribuciones, sino por el contrario el trabajo ordenado y metódico tendiente a la producción de bienes y servicios para satisfacer una necesidad social, conociendo paralelamente los gravámenes que recaerán en este trabajo ordenado y sistemático y que el contribuyente debe de pagar como una contribución justa para los gastos públicos prestados por el Estado, contribuyendo de esta manera todos cada uno de los sujetos a lograr un bienestar común.

El día que las autoridades fiscales decidan reestructurar a fondo el complejo Sistema Legal Fiscal del país mediante la redacción de leyes sencillas y claras, cuyas obligaciones ahí enmarcadas sean de fácil cumplimiento para el grueso de los contribuyentes, y si, además, tales leyes establecen impuestos mediante tasas justas y que estas leyes tengan una permanencia en el tiempo y en el espacio sin mayores variaciones, estamos seguros que la recaudación se incrementará en beneficio no solamente del Fisco Federal sino además de todos los habitantes del país, pues si cada uno contribuye con su verdadera capacidad económica y la base de contribuyentes se amplía en cuanto a su número, entre todos podremos pagar lo que el presupuesto de ingresos de cada año contemple para el cumplimiento de una adecuada función social por parte del Estado, prestando correcta y ordenadamente los servicios públicos a que está obligado en todas sus manifestaciones, pero si por el contrario cada año las modificaciones son trascendentales incluyendo sistemas fiscales que impliquen el llevar dobles registros de operaciones, calcular por separado los impuestos bajo uno y otro sistemas, posteriormente unificarlos, en donde en un año se permite la deducción de dividendos y en el siguiente no y en el subsiguiente se vuelve a permitir, y en donde el número de partidas deducibles cambian también de un año a otro y las tasas impositivas varían, y que para poder entender y cumplir la ley se requiere asistir a un sinnúmero de cursos y en esos cursos existen especializaciones por materia y en donde también existen diversidad de opiniones por la complicada redacción de las disposiciones y en donde especialistas de algún sector sostienen un criterio distinto del sostenido por otro, todo este aparato legislativo y administrativo se complica, trayendo por consecuencia el impago u omisión del cumplimiento de las disposiciones fiscales, la evasión y la corrupción.

En forma por demás sorpresivo, mediante Iniciativa enviada por el Poder Ejecutivo a la Cámara de Diputados de fecha 10 de noviembre de 1992, los interesados en cuestiones fiscales nos pudimos percatar que el paquete de reformas fiscales que se presenta año con año y que ya es una verdadera tradición, en esta ocasión y dando así cumplimiento a diversas manifestaciones por parte de las propias autoridades, no hubo, por primera vez después de 21 años reformas en materia fiscal. Esto significa que las principales leyes impositivas tales como la del

Impuesto sobre la Renta, Valor Agregado, Activo y otras especiales no sufrieron ni reforma ni adición alguna, por lo menos en lo que se refiere a esta Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal en el periodo ordinario de sesiones del Congreso de la Unión que se inició el pasado 10. de noviembre de 1992.

Igualmente deseamos que esta decisión tampoco se vea apocada u oscurecida por reformas posteriores durante el año, como ocurrió con la que apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación el pasado 20 de julio de 1992, que si bien es cierto no fue muy extensa, ésta de una u otra forma afectó las disposiciones vigentes, pues muchas de ellas entraron en vigor en el propio año de 1992 y otras a partir del 10. de enero de 1993, de lo que se huye que no es del todo exacto decir que para el año de 1993 no hubo fiscales, pues las que hubo fueron publicadas el pasado 20 de julio para entrar en vigor a partir de 1993, lo que, insistimos, no es obstáculo para la decisión de nuestras máximas autoridades de no enviar nuevas al Congreso de la Unión en este periodo ordinario iniciado el 10. de 1992.

Si bien es cierto que las autoridades fiscales anunciaron para 1994 no habría reformas fiscales y únicamente se adecuarían las leyes correspondientes con motivo del ofrecimiento hecho al sector obrero de darles una ayuda económica a través de la propia reforma fiscal, según lo acordaron en el Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, la realidad es que con motivo de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá, también hubo necesidad, según lo explicaron las propias autoridades fiscales, de reformar diversos artículos y otras tantas leyes, con el objeto de darle coherencia a nuestra legislación fiscal de cara a este Tratado que tantas polémicas causó, principalmente durante el año de 1993, y que finalmente se concretó. Por estas razones, las reformas para 1994 fueron dos, que aparecieron publicadas en el Diario Oficial los días 3 y 29 de diciembre de 1993.

Las reformas, como todas las que en los últimos años se han hecho a nuestras leyes fiscales, siguen adoleciendo, de claridad y precisión, aunque también en gran medida algunas de ellas pretenden darle una mayor claridad a las

leyes vigentes, cuya interpretación en muchos casos se había dificultado por la oscuridad de las propias normas.

Es cierto que gran parte de la reforma es consecuencia de la disminución de la tasa que causaban las personas morales a la utilidad empresarial del 35% al 34% y, en otra gran medida, al otorgamiento del crédito fiscal a favor de los trabajadores de bajos recursos, en donde por primera vez éstos tendrán el derecho a recibir en efectivo la parte que les corresponda del crédito fiscal que exceda a su impuesto causado.

También es cierto que la otra parte importante de las reformas está encaminada a adecuar tasas impositivas de cara al comercio exterior, y a definir con mayor precisión los diversos casos en que en México puede existir una representación o establecimiento de un residente en el extranjero y que por tal motivo pueda ser contribuyente directo del impuesto en México por las utilidades que aquí reciba.

A finales de 1996, se publicaron diversas reformas de carácter fiscal, las cuales pretendían la generación de una base de ingresos suficientes y permanentes, compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas, las cuales se enmarcan en dos vertientes: Modificaciones para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y estimular la actividad económica de los particulares, inclusive en el ámbito de operaciones de comercio exterior y Modificaciones para fomentar el pago oportuno de las contribuciones, fortalecer la capacidad fiscalizadora de la autoridad y atender a los postulados Constitucionales de impartición de Justicia.

3.1. EVOLUCIÓN DE LAS REFORMAS A LOS CAPITULOS II Y III DEL TITULO CUARTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Las principales reformas que ha tenido la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir de su publicación y que han sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación, se muestran a través de la presente cronología:

**A) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31
DE DICIEMBRE DE 1981**

"ARTICULO 88. -

II.- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de esta Ley.

III.- Expedir comprobantes por los honorarios obtenidos.

....."
"ARTICULO 94. -

II.- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de esta Ley cuando obtengan ingresos superiores a trescientos mil pesos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en el año de calendario anterior. No quedan comprendidos en lo dispuesto en esta fracción quienes opten por la deducción del 50% a que se refiere el artículo 90 de esta Ley.

III.- Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.

.....

**B) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 30
DE DICIEMBRE DE 1983.**

"ARTICULO 86. - 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 se determinará deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en el cuatrimestre, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 85 correspondientes al mismo periodo y el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al cuatrimestre, y aplicándole al resultado la tarifa

No se efectuará la deducción del salario mínimo general señalado en el párrafo anterior, cuando en el periodo de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo anterior por los que ya se hubiera hecho.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones

deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 80 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que resulte de conformidad con el primer párrafo de este artículo. Las personas que efectúen las retenciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior."

"ARTICULO 92. - 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 se determinará aplicando la tarifa del artículo 86 de esta Ley a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del cuatrimestre anterior el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90, correspondientes al mismo periodo y el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al cuatrimestre. No se efectuará esta deducción cuando en el periodo de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I o II de este Título, por los que ya se hubiera hecho, o cuando se obtengan ingresos por conducto de las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso conjuntamente con las señaladas en el artículo 80 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que resulte de conformidad con el primer párrafo de este artículo.

Las personas que efectúen las retenciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior."

Tratándose de subarrendamiento, sólo se considerarán la deducción por el importe de las rentas del cuatrimestre que pague el subarrendador al arrendador y el salario mínimo general

de la zona económica del contribuyente elevado al mismo periodo. No se efectuará esta última deducción cuando en el periodo de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I o II de este Título, por los que ya se hubiera hecho.

Quedan relevados de presentar declaraciones provisionales los contribuyentes cuyos ingresos anuales totales, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieren excedido del doble del salario mínimo general de su zona económica elevado al año."

"ARTICULO 93. -

La institución fiduciaria proporcionará a más tardar el 31 de enero de cada año a quienes correspondan los rendimientos, constancia de rendimiento 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 febrero de cada año, declaración 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 periodo."

C) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 30 DE ABRIL DE 1986.

"ARTICULO 86. - Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales en este Capítulo efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en el cuatrimestre, 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 y aplicándole al resultado la siguiente:

.....
"ARTICULO 92. - Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El

pago provisional se determinará aplicando la tarifa del artículo 86 de esta Ley a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del cuatrimestre anterior el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90, correspondientes al mismo período y el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al cuatrimestre. No se efectuará esta última deducción cuando en el período de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I o II de este título, por los que dicha deducción ya se hubiera hecho o cuando se obtengan ingresos por conducto de las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley.

.....

D) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 31 DE DICIEMBRE DE 1987.

"ARTICULO 86.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en los cuatrimestre, el monto de las deducciones que se refiere el artículo 85 correspondiente al mismo período y el salario mínimo general del área geográfica del contribuyentes elevado al cuatrimestre y aplicándole al resultado, la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el siguiente párrafo.

La tarifa aplicable conforme a este artículo se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos del artículo 80 referido resulten para cada uno de los meses del cuatrimestre, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, La Secretaría de Hacienda y Crédito público cuatrimestralmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

No se efectuará la deducción del salario mínimo general señalado en el primer párrafo de este artículo cuando en el período de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo anterior, por los que ya se hubieran hecho.

.....

"ARTICULO 91.-

A la deducción a que se refiere la fracción VI del artículo 90 de esta Ley, que corresponda al año de calendario de que se trate, calculada conforme al por ciento señalado en la fracción, I del artículo 138 de la misma, se le aplicará el factor que se determine de conformidad con lo dispuesto por el artículo 51-BIS, fracción I de esta Ley. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará los factores correspondientes.

....."

E) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1988.

"ARTICULO 86.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en los cuatrimestres, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 85 correspondientes al mismo periodo y aplicándole al resultado, la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el siguiente párrafo. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al cuatrimestre. En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

No se efectuará el acreditamiento a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando en el periodo de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo anterior, por los que ya se hubiera efectuado.

.....
"ARTICULO 91.-

A la deducción a que se refiere la fracción VI del artículo 90 de esta Ley, que corresponda al año de calendario de que se trate, calculada conforme al por ciento señalado en la fracción I del artículo 138 de la misma, se le aplicará el factor que para tal efecto establezca el Congreso de la Unión.

.....
"ARTICULO 92.-

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa del artículo 86 de esta Ley a la diferencia que resulte de disminuir los ingresos del cuatrimestre anterior el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90, correspondientes al mismo periodo. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al cuatrimestre.

Tratándose de subarrendamiento, sólo se considerará la deducción por el importe de las rentas del cuatrimestre que pague el subarrendador al arrendador.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente determinado en los términos de este artículo sea menor que la cantidad acreditable conforme al primer párrafo de este artículo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

No se efectuará el acreditamiento a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando en el periodo de que se trata se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I o II de este Título, por los que dicho acreditamiento ya se hubiera efectuado, o cuando se obtengan ingresos por conducto de las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley.

F) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 28 DE DICIEMBRE DE 1989.

***ARTICULO 86.-** Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará deduciendo de la totalidad de ingresos acumulables en el mes, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 85 correspondientes al mismo mes y aplicándole al resultado, la tarifa del artículo 80 de esta Ley. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general del área

geográfica del contribuyente elevado al mes. En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

Párrafo segundo. (Se deroga).

"ARTICULO 87.- (Se deroga)."

"ARTICULO 89.-

III.- La ganancia inflacionaria derivada de las deudas relacionadas con esta actividad. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando se hubiere optado por efectuar la deducción del 50% a que se refiere el artículo 90 de esta Ley o cuando dicha ganancia se derive de deudas contratadas que se utilicen para la compra, construcción o mejoras de inmuebles destinados a casas habitación.

ARTICULO 92.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el siguiente párrafo a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del cuatrimestre anterior el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90, correspondientes al mismo periodo. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al cuatrimestre.

La tarifa aplicable conforme a este artículo se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos del artículo 80 referido resulten por cada uno de los meses del cuatrimestre, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite superior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuatrimestralmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

No se efectuará el acreditamiento a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando en el periodo de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I ó II de este Título, por los que dicho acreditamiento ya se hubiera efectuado.

**G) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 26
DE DICIEMBRE DE 1990.**

"ARTICULO 84.-

Los autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras, serán el impuesto que les corresponda en los términos de este Capítulo. Estos contribuyentes efectuarán sus deducciones en la proporción que guarden los ingresos por este concepto que excedan a ocho sanos mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal elevados al periodo de que se trate, respecto total de sus ingresos por derechos de autor obtenidos en el mismo periodo.

"ARTICULO 86-A.- Los contribuyentes que hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior, ingresos de los considerados en este Capítulo hasta de trescientos millones de pesos, efectuarán Pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar en la fecha que les corresponda de conformidad con lo establecido en el artículo 119-L de esta Ley, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional será la cuarta parte del impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en la declaración anual del ejercicio inmediato anterior por los ingresos a que se refiere este Capítulo, actualizado por el periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo ejercicio hasta el mes de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquel por el que se efectúa el pago provisional.

Cuando el contribuyente haya obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos de los señalados en los demás Capítulos de este Título, el monto del impuesto del ejercicio inmediato anterior que se considerará para calcular el pago provisional, será el que resulte de multiplicar el impuesto que correspondió a contribuyente en la declaración anual de dicho ejercicio por el porcentaje que representen los ingresos acumulables de este Capítulo en el total de ingresos acumulables del contribuyente."

"ARTICULO 87.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de derechos de autor a que se refiere el artículo 141-A de esta Ley, también podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 86 de la misma, un monto equivalente al impuesto que corresponda a ocho salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevado al mes, calculado este como si se tratara del único ingreso del contribuyente en el ejercicio.

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente por los ingresos a que se refiere este artículo sea menor a la cantidad acreditable a que se refiere el párrafo anterior, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

Cuando el contribuyente, además de percibir ingresos de los mencionados en este artículo, perciba ingresos por otros conceptos de este Título, determinará el monto del impuesto contra el cual podrá efectuar el acreditamiento que se señala en el primer párrafo, aplicando a total del impuesto que resulte en los términos del artículo 86 de esta Ley, el por ciento que representen los ingresos acumulables a que se refiere este artículo, respecto del total de los ingresos acumulables en el mes de que se trate."

"ARTICULO 90.-"

VI.-"

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación 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. En los demás casos, se podrá optar por deducir el 35%, en substitución de las deducciones a que este artículo sea refiere.

....."
"ARTICULO 92.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anua, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el siguiente párrafo, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del trimestre inmediato anterior, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90, correspondientes al mismo periodo. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al trimestre.

La tarifa aplicable conforme a este artículo se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos del artículo 80 referido resulten para cada uno de los meses del trimestre, y que corresponda al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el

excedente del límite inferior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público trimestralmente, realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Tratándose de subarrendamiento, sólo se considerará la deducción por el importe de las rentas del trimestre que pague el subarrendador al arrendador.

H) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA 20 DE DICIEMBRE DE 1991

ARTICULO 84. -

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de este Capítulo por los ingresos atribuibles a las mismas por la prestación de servicios personales independientes.

ARTICULO 85. -

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades desarrolladas en las mismas, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrateen con la oficina central o con sus establecimientos y se cumplan los requisitos establecidos por esta Ley o por su Reglamento.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar la utilidad de bases fijas en el país de un residente en el extranjero con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de las bases en México representen respecto del total de unos u otros.

ARTICULO 86. - Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme al siguiente párrafo, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del trimestre por el que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 85, correspondientes al mismo periodo. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al trimestre. En los casos

en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

La tarifa aplicable conforme a este artículo se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos del artículo 80 referido resulten para cada uno de los meses del trimestre, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público trimestralmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Los contribuyentes podrán optar por calcular sus pagos provisionales trimestrales, en lugar de aplicar lo dispuesto por este artículo, aplicando el coeficiente de utilidad de su actividad en los términos que mediante reglas de carácter general fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 86-A. - (Se deroga).

ARTICULO 87. - Los contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de derechos de autor a que se refiere el artículo 141-B de esta Ley, también podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 86 de la misma, un monto equivalente al impuesto que corresponda a ocho salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevado al trimestre, calculado éste como si se tratara del único ingreso del contribuyente en el ejercicio.

Cuando el contribuyente, además de percibir ingresos de los mencionados en este artículo, perciba ingresos por otros conceptos de este Título, determinará el monto del impuesto contra el cual podrá efectuar el acreditamiento que se señala en el primer párrafo, aplicando al total del impuesto que resulte en los términos del artículo 86 de esta Ley, el por ciento que representen los ingresos acumulables a que se refiere este artículo, respecto del total de los ingresos acumulables en el trimestre de que se trate.

ARTICULO 89. -

III.- La ganancia inflacionaria derivada de las deudas relacionadas con esta actividad. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando se hubiere optado por efectuar las deducciones a que se refiere el párrafo siguiente a la fracción VI del artículo 90 de esta Ley o cuando dicha ganancia se derive

de deudas contratadas que se utilicen para la compra, construcción o mejoras de inmuebles destinados a casas habitación.

ARTICULO 90.-

VI.-

Segundo párrafo posterior a la fracción VI.- (Se deroga).

ARTICULO 92.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 86, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del trimestre por el que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90, correspondientes al mismo periodo. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al trimestre.

Segundo párrafo.- (Se deroga)

I) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 28 DE DICIEMBRE DE 1994.

ARTICULO 86.-

La tarifa aplicable conforme a este artículo se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos del artículo 80 referido resulten para cada uno de los meses del trimestre, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público semestralmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

ARTICULO 88-A.- Para los efectos de este Capítulo las autoridades fiscales podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 62 de esta Ley.

J) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1997

ARTÍCULO 15.-

X.-

b).- Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda; así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

d).- Provengan de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

ARTÍCULO 18-A.- Se considerará como valor para los efectos del cálculo del impuesto, el valor real de los intereses devengados cuando éstos deriven de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero a que se refiere el artículo 7a.-B, fracción III, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en créditos otorgados a través de contratos de apertura de crédito o cuenta corriente en los que el acreditado o cuentacorrentista pueda disponer del crédito mediante el uso de tarjetas expedidas por el acreedor; de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación por las que se generen intereses y de operaciones de arrendamiento financiero, cuando se opte por diferir el impuesto que corresponda a los intereses hasta el mes en que sean exigibles.

I.-

b).- Cuando la operación de crédito se encuentre pactada en moneda extranjera, la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate, expresada como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se sumará a la tasa de interés correspondiente al mismo periodo. Para expresar la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se dividirá aquélla en moneda nacional, entre dicho saldo promedio convertido a moneda nacional al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación para el último día del periodo de causación de los intereses. En el caso de que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado por dicha institución antes de esa fecha. El saldo promedio del principal será la suma de los saldos diarios del

principal en el periodo, dividida entre el número de días comprendidos en el mismo periodo de causación.

En las enajenaciones de bienes a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, cuando se opte por diferir el impuesto que corresponda a los intereses hasta el mes en que sean exigibles, se estará a lo dispuesto en este artículo, únicamente cuando se pague el impuesto sobre el total del precio pactado en el momento en que se efectúa la enajenación.

Cuando no se reciba el pago de los intereses devengados mensualmente durante un periodo de tres meses consecutivos, el contribuyente podrá, a partir del cuarto mes, diferir el impuesto de los intereses que se devenguen a partir de dicho mes, hasta el mes en que efectivamente reciba el pago de los mismos. A partir del mes en el que se reciba el pago total de los intereses devengados no cobrados a que se refiere este párrafo, el impuesto correspondiente a los intereses que posteriormente se devenguen, se causará en el mes en que éstos se devenguen. Tratándose de arrendamiento financiero sólo será aplicable lo dispuesto en este párrafo en el caso de operaciones efectuadas con el público en general.

Tratándose de operaciones de crédito o de arrendamiento financiero, pactadas en moneda extranjera celebradas con el público en general, podrá optarse por considerar como valor para los efectos del cálculo del impuesto, en lugar del valor real de los intereses devengados a que se refiere este artículo, el valor de los intereses devengados. Cuando se ejerza esta opción por un crédito en lo individual, no podrá cambiarse la misma durante la vigencia de dicho crédito.

ARTICULO 19.-

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se transmitan los activos de la persona moral de que se trate.

K) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DIA 31 DE DICIEMBRE DE 1998

Artículo 15.

XIII. Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley. La exención prevista en esta fracción no será aplicable a las funciones de cine, por el boleto de entrada.

Artículo 17. En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios. Tratándose de seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen.

Artículo 22. Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren, sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

3.2. ESTRUCTURA ACTUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TITULO I : Artículos 1-9, Disposiciones Generales. **TITULO II:** De las personas Morales. Disposiciones generales. Artículos 10-14 **CAPITULO I.** De los Ingresos. **CAPITULO II.** De las Deducciones. Sección Primera. De las deducciones en general. Artículos 22-31. Sección segunda. Derogada. 32-40. Sección tercera. De las Inversiones. Artículos 41-51-A. **CAPITULO II-A.** De las Instituciones de Crédito, de seguros y fianzas, de los almacenes generales, de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de las sociedades de inversión de capitales.. Artículos 52-54-A. **CAPITULO III.** De las pérdidas. Artículos 55-57. **CAPITULO IV.** Del régimen de consolidación fiscal. Artículos 57-A-57-P. **CAPITULO V.** De las Obligaciones de las personas morales. Artículos 58-60. **CAPITULO VI.** De las facultades de las autoridades fiscales. Artículos 61-66. **TITULO II-A:** Artículos 67-67-I De Régimen Simplificado de las Personas morales. **TITULO III:** Artículos 68-73, De las personas

Morales No Contribuyentes. **TITULO IV:** De las personas físicas. Disposiciones generales. Artículos 74-77-B **CAPITULO I.** De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. Artículos 78-83-A. **CAPITULO II.** De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente. Artículos 84-88-A. **CAPITULO III.** De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles. Artículos 89-94. **CAPITULO IV.** De los ingresos por enajenación de bienes. Artículos 95-103. **CAPITULO V.** De los ingresos por adquisición de bienes. Artículos 104-106. **CAPITULO VI.** De los ingresos por actividades empresariales. Sección primera. Del régimen general de las actividades empresariales. Artículos 107-119. Sección II. Del régimen simplificado a las actividades empresariales. Artículos 119-A-119-L. Sección tercera. Del régimen de pequeños contribuyentes. Artículos 119-M-119-O. **CAPITULO VII.** De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales. Artículos 120-124-A. **CAPITULO VIII.** De los ingresos por intereses. Artículos 125-128. **CAPITULO IX.** De los ingresos por obtención de premios. Artículos 129-131. **CAPITULO X.** De los demás ingresos que obtengan las personas físicas. Artículos 132-135-A. **CAPITULO XI.** De los requisitos de las deducciones. Artículos 136-138. **CAPITULO XII.** De la declaración anual. Artículos 139-143. **TITULO V:** Artículos 144-162 De las Personas Físicas De los Residentes en El Extranjero con Ingresos provenientes de Fuente de Riqueza ubicada en territorio nacional. **TITULO VI:** De Los estímulos fiscales. Artículos 163 a 165. **TITULO VII:** Del sistema tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades empresariales. **TITULO VIII:** Artículos 801-817. Del Mecanismo de Transición Del Impuesto Sobre la Renta A las Actividades empresariales(derogado). **ARTICULOS TRANSITORIOS.**

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TITULO I: Artículos 1-7-D, Disposiciones Generales. **TITULO II:** De las personas Morales. Disposiciones generales. Artículos 7-E-9 **CAPITULO I.** De los Ingresos. Artículos 10-13 **CAPITULO II.** De las Deducciones. Sección Primera. De las deducciones en general. Artículos 13-A-40. Sección segunda. Derogada. Artículos 41-42. Sección tercera. De las Inversiones. Artículos 43-49. **CAPITULO III.** De los ingresos y de las deducciones para instituciones de crédito, de seguros y de fianzas. Derogado. Artículos 50. **CAPITULO IV.** De las sociedades mercantiles controladoras. Artículos 60-65. **CAPITULO V.** De las Obligaciones de las personas morales. Artículos 60-65. **CAPITULO VI.** De las facultades de las autoridades fiscales. Artículos 66-67. **CAPITULO VII.** Del régimen simplificado. Artículos 67-A-67-B. **TITULO III:** Artículos 68-71, De las personas Morales No Contribuyentes. **TITULO IV:** De las personas físicas. Disposiciones generales. Artículos 72-80 **CAPITULO I.** De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. Artículos 81-96. **CAPITULO II.** De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

Artículos 97-105. CAPITULO III. De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles. Artículos 106-112. CAPITULO IV. De los ingresos por enajenación de bienes. Artículos 113-126. CAPITULO V. De los ingresos por adquisición de bienes. Artículos 127-12229-A. CAPITULO VI. De los ingresos por actividades empresariales. Artículos 130. Sección primera. Del régimen general de las actividades empresariales. Artículos 131-142. Sección II. Del régimen simplificado a las actividades empresariales. Artículos 142-A-142-B. CAPITULO VII. De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales. Artículos 143-143-B. CAPITULO VIII. De los ingresos por intereses. Artículos 144-145. CAPITULO IX De los ingresos por obtención de premios. Artículos 146. CAPITULO X. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas. Artículos 147-147-B. CAPITULO XI. De los requisitos de las deducciones. Artículos 148-154-A. CAPITULO XII. De la declaración anual. Artículos 155-162. TITULO V: Artículos 163-172 De las Personas Físicas De los Residentes en El Extranjero con Ingresos revientes de Fuente de Riqueza ubicada en territorio nacional. TITULO VI: De los estímulos fiscales. TITULO VII: Del sistema tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades empresariales. Derogado TITULO VIII: Del Mecanismo de Transición Del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades empresariales (derogado). ARTICULOS TRANSITORIOS.

CAPITULO SEGUNDO

ESTRUCTURA JURIDICA DE LOS REGIMENES FISCALES PREVISTOS EN EL CAPITULO SEGUNDO Y TERCERO DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

De conformidad con la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Capitulo Segundo y Tercero del Titulo Cuarto, se encuentran regulados los Regímenes Fiscales denominados "De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente" y "De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles", los cuales se encuentran previstos en los artículos del 84 al 88 y del 89 al 92, respectivamente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

Dichos Regímenes Fiscales se abordaran analizando cada uno de sus elementos como son los Sujetos, Objeto, Base, Tasa o Tarifa, Epoca de Pago y la Mecánica para Determinar el Impuesto correspondiente.

2.1. CAPITULO SEGUNDO DEL REGIMEN FISCAL "DE LOS INGRESOS POR HONORARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE".

Para efectos del capítulo segundo del régimen fiscal "De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente". Se considera como Prestación de un Servicio Personal Independiente, cuando la Persona Física ofrece sus servicios a otra persona de manera independiente, sin que se presente la relación laboral de manera subordinada. En este caso, la persona trabaja por su cuenta percibiendo ingresos que se denomina HONORARIOS.

En este orden de ideas, el artículo 84 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hace referencia a que se consideran Honorarios, aquellas remuneraciones que se deriven de Servicios Personales Independientes, que no estén considerados en el apartado de Sueldos y Salarios, es decir, en el capítulo primero del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ahora bien dicho precepto legal dispone que:

Artículo 84 . 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 Físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de este Capítulo por los ingresos atribuibles a las mismas por la prestación de servicios personales independientes.

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 los de administradoras de fondos para el retiro, 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.

Los autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de este Capítulo. Estos contribuyentes efectuarán sus deducciones en la proporción que guarden los ingresos por este concepto que excedan a ocho salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal elevados al período de que se trate, respecto del total de sus ingresos por derechos de autor obtenidos en el mismo período.

Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

De la transcripción del artículo anterior, se desprende que las Personas Físicas que comúnmente se encuentran tipificados como Honorarios son: Médicos, Abogados, Contadores, Químicos, etc., así mismo, entran en este rubro las personas que Enajenen Obras de Arte hecha por ellas, 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, incluso cuando su actividad sea **COMERCIAL** y los autores que directamente obtengan ingresos por la Explotación de sus Obras (Derechos de Autor).

2.1.1. SUJETO.

Existen dos clase de sujetos de la Relación Tributaria, el llamado, sujeto activo y el llamado sujeto pasivo, no obstante que para el presente apartado, resulta importante única y exclusivamente el sujeto pasivo, comentaremos ambos en los términos siguientes:

1) El Sujeto Activo del Impuesto. El único sujeto activo del impuesto es el Estado, porque tiene el poder fiscal derivado de su poder soberano. Por lo tanto sólo el Estado y los entes menores subrogados a él, como los estados y los municipios, pueden exigir el cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales.

2) En cuanto al Sujeto Pasivo del Impuesto es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto al que la ley imputa esta obligación fiscal. El sujeto pasivo del impuesto puede ser nacional o extranjero; ente público o privado, o bien persona física o moral.

Ahora bien, dentro de este apartado, resulta igualmente importante entender en un primer momento, quienes son los sujetos del Impuesto Sobre la Renta en términos generales y asimismo, que debemos entender por establecimiento permanente (Base fija), para posteriormente, conceptualizar de manera individual los sujetos pasivos previstos en el Capítulo Segundo del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En virtud de lo anterior, tenemos que el artículo 1º del Título I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece como sujetos, de una manera general, de dicha contribución a "Las Personas Físicas y las Morales", cuando se establezcan las situaciones siguientes:

Las residentes en México respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. La norma establece como objeto del Impuesto Sobre la Renta a los ingresos que se obtengan con "fuente de riqueza" ubicada en territorio nacional, es decir, cuando el ingreso que percibe la Persona Física o Moral provenga de recursos que se localicen en cualquier lugar que pertenezca a la nación, ya sea que se encuentren en la Federación, Estados y Municipios, incluyendo su plataforma continental, así como islas y aguas de mares internacionales y el espacio situado en el territorio nacional. b) Los residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En este inciso se establecen dos conceptos necesarios de definir: establecimiento permanente y base fija. c) Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos

ingresos no sean atribuibles a éstos.

Ahora bien, por lo que respecta al concepto de establecimiento o base fija, el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera como establecimiento permanente a "cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales como pueden ser: sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales", así mismo el artículo 3 de la Ley de referencia establece que no se considerará como establecimiento permanente el lugar o lugares donde se desarrollen las siguientes actividades:

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. Cuando alguna persona residente en otro país, desarrolle operaciones en México, con el único fin de dar mantenimiento a las bodegas donde se almacenan y dan a conocer sus productos, sin que lleguen a generarse operaciones mercantiles derivadas de la enajenación de bienes, no se considerará establecimiento permanente, y consecuentemente no será sujeto del Impuesto sobre la Renta. 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 conformados por otra persona. III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías 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 sea de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares. V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación en el país.

Mientras el Residente en el Extranjero no tenga un establecimiento permanente, donde desarrolle alguna actividad empresarial, no será sujeto del Impuesto sobre la Renta.

Se considera como BASE FIJA según el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando el extranjero desarrolle actividades personales independientes; es decir, perciba ingresos por concepto de Honorarios, ya sea por realizar actividades de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros.

Es importante establecer que también se considerará que el Residente en el Extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país, cuando actúe en Territorio Nacional a través de una Persona Física o Moral, distinta de un agente independiente. De igual forma, se considerará que un Residente en el Extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en el Territorio Nacional a través de una Persona Física o Moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad, es decir, cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del Residente en el Extranjero. II. Asuma riesgos por cuenta del Residente en el Extranjero. III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del Residente en el Extranjero. IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al Residente en el Extranjero y no a sus propias actividades. V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades. VI. Efectúe operaciones para el Residente en el Extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Hechos los comentarios anteriores, respecto de los sujetos del Impuesto Sobre la Renta, de manera general y del concepto de establecimiento o base fija, analizaremos a continuación y de manera individual los sujetos (personas físicas) previstos en el régimen fiscal por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente

2.1.1.1. LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

El artículo 84, en su párrafo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que las personas físicas residentes en el extranjero, que tengan una o varias bases fijas en el país, pagaran el Impuesto Sobre la Renta, bajo el régimen fiscal de Honorarios, y por los ingresos atribuibles a las mismas.

Por lo que respecta a estas personas físicas, Residentes en el Extranjero, cabe destacar que cuando realicen sus actividades a través de una Persona Física o Moral que tenga poder para representarlo, se considera que existe establecimiento permanente en relación con todas las actividades que dicha persona realice para el Residente en el Extranjero, aun cuando no tenga un lugar de negocios en Territorio Nacional.

2.1.1.2: LAS PERSONAS QUE ENAJENEN OBRAS DE ARTE HECHAS POR ELLAS.

De conformidad con el artículo 84, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas que enajenen obras de arte hechas por ellas, Agentes de Instituciones de Crédito, de Seguros, de Fianzas o de Valores, los Promotores de Valores y los de Administradoras de Fondos para el Retiro y Agentes Aduanales, deberán contribuir en los términos de este régimen fiscal, denominado Honorarios.

Dos fueron los conceptos que se introdujeron en este artículo 84 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a partir del año 1981, con el objeto de precisar, quienes se encuentran sujetos a este impuesto: Para tal efecto, se incluyeron a las Personas que Enajenen Obras de Arte hechas por ellas y a los Promotores de Valores cuando no presten Servicios Personales Subordinados, es decir, bajo el régimen de Sueldos y Salarios.

Fue de suma importancia la inclusión específica en la ley de las Personas que Enajenen Obras de Arte hechas por ellas.

El antecedente de esta disposición se encuentra en el Decreto Ejecutivo por el que se autoriza el pago en especie del Impuesto al ingreso de las Personas Físicas que causan quienes produzcan obras de arte plásticas, del 25 de febrero de 1975, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 6 de marzo del mismo año, así como el Instructivo y Oficio Circular por el que se establecen las bases para el pago de dicho impuesto, emitidos por la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el 6 y 20 de marzo de 1975. Todo esto fue motivo de grandes controversias.

Posteriormente el 9 de marzo de 1984 se publicó un Decreto Presidencial que autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para aceptar en pago de Impuestos Federales que causen las Personas Físicas dedicadas a las artes plásticas, el pago en especie con obras de su producción.

2.1.1.3. AGENTES DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS, DE FIANZAS O DE VALORES, LOS PROMOTORES DE VALORES Y LOS DE ADMINISTRADORAS DE FONDOS PARA EL RETIRO.

Las personas físicas señaladas como Agentes de Instituciones de Crédito, de seguros, de fianzas o de valores, los promotores de valores y los de

administradoras de fondos para el retiro, tiene un común denominador que consiste en la intervención de la contratación de seguros, de fianzas o de valores mediante el intercambio de propuestas y aceptaciones, y en el asesoramiento para celebrarlos, para conservarlos o modificarlos, según la mejor conveniencia de los contratantes.

Para actuar como Agente o apoderado, se requerirá de la Comisión Nacional Bancaria de Seguros y Fianzas la autorización correspondiente, misma que se otorgará o negará discrecionalmente. Las autorizaciones son intransferibles y se pueden otorgar con las modalidades que determine dicha Comisión.

La Comisión Nacional Bancaria de Seguros y Fianzas es la Institución que autoriza a los Agentes personas morales o personas físicas para que desarrollen la actividad de intermediación con base en los Contratos Mercantiles, para que funjan tanto como Agentes de Seguros o como Agentes de Fianzas.

Así mismo, para fungir como Agente persona física o apoderado, se requiere ser mayor de edad, acreditar ante dicha Comisión que cuenta con la capacidad técnica para funcionar como intermediario, y en caso de ser extranjero, contar con la documentación que lo acredite y que compruebe que puede actuar como apoderado en nuestro País. Igualmente se requiere, para realizar dicha función, no haber sido vetado, removido, suspendido o revocado su autorización por la Comisión Nacional Bancaria de Seguros y Fianzas o Valores, en el ejercicio de cualquier actividad financiera.

Tratándose de personas físicas que pretendan fungir como intermediarios, deberán estar constituidos como Sociedades Anónimas, y deberán sujetarse a las bases siguientes:

I.- Ejercer las actividades de intermediación, así como las que sean necesarias para la realización de su objeto social y las que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorice, por considerar que son compatibles, análogas o conexas a las que sean propias.

II.- Su denominación ira seguida de la expresión "AGENTE DE SEGUROS" o en su caso "DE FIANZAS O DE VALORES", según corresponda.

III.- Deberá tener totalmente pagado el capital mínimo que fije la Comisión. La Comisión podrá tomar en cuenta el volumen de las operaciones u otros criterios que considere convenientes.

IV.- La Escritura Constitutiva y cualquier modificación a la misma, se someterá a la aprobación de la Comisión, para verificar que cumpla con los requisitos establecidos por las leyes y reglamentos que correspondan y aplicables a dicha figura. Una vez aprobada deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad Comercio.

V.- En los estatutos sociales deberá establecer que en ningún momento podrán participar en su capital pagado directamente o a través de interpósita persona:

a) Instituciones de Crédito, Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, Instituciones de Fianza, Casas de Bolsa, Organizaciones Auxiliares de Crédito, Sociedades de Inversión, Sociedades Operadoras de Sociedades de Inversión, Casas de Cambio y Comisionistas Financieros.

b) Gobiernos o Dependencias Oficiales Extranjeros ni entidades financieras del exterior.

c) Sociedades controladoras a que se refiere la ley para regular las agrupaciones Financieras.

d) Sociedades a que se refieren los artículos 29, fracción II, inciso b) de la Ley General de instituciones Mutualistas y de Seguros y 15, fracción III, inciso b) de la Ley Federal de Instituciones de Finanzas.

e) Intermediarios de reaseguro o de reafianzamiento.

VI.- El número de administradores no será inferior a tres.

Dicha comisión, podrá acordar que se proceda a la remoción o a suspensión de los miembros del consejo de administración, comisarios, directores, gerentes, representantes legales y funcionarios que puedan obligar con su firma a la sociedad, cuando considere que tales designaciones no corresponden a personas con la suficiente calidad moral o técnica para la adecuada administración y vigilancia de la sociedad, oyendo previamente al interesado y a la sociedad a través de su representante legal.

Para el ejercicio de esta clase de actividades, se requerirá autorización de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, quien la otorgara o negara discrecionalmente y que podrá revocar, previa audiencia de la parte autorizada, en los términos del reglamento de Agentes de Seguros y Fianzas, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 17 de mayo de 1993.

2.1.1.4. AGENTE ADUANAL.

Así mismo, el artículo 84, en su párrafo tercero, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incluye la figura del Agente Aduanal, para que tribute bajo el régimen fiscal de Honorarios .

Es importante señalar que a partir de 1994 se introdujo una exención a algunos de los derechos de autor en la fracción XXX del artículo 77. Aquellos no se encuentren en lo previsto por esta fracción o no cumplan los requisitos que la misma establece, estarán a lo dispuesto en este artículo.

Asimismo, en virtud del estímulo fiscal aludido, hubo necesidad de definir la proporción de las deducciones que pueden tomarse, toda vez que el citado estímulo considera un crédito equivalente al Impuesto Sobre la Renta que corresponda a 8 salarios mínimos, entendido sobre la base de un ingreso neto (ingreso menos deducciones).

Ahora bien, los Derechos de Autor son concedidos por la ley en beneficio del Autor de toda obra intelectual o artística. En ellos se comprende el reconocimiento de su calidad de Autor, el derecho a oponerse a toda deformación, mutilación o modificación de su obra, que se lleve a cabo sin autorización, así como toda acción que redunde en demerito de la misma o mengua del honor, del privilegio o de la reputación del Autor; el derecho de usar o explotar temporalmente la obra por sí mismo o por terceros, con propósitos de lucro y de acuerdo con las condiciones establecidas por la ley (artículos 1 y 2 de la Ley Federal de Derechos de Autor.)

Tanto el reconocimiento de la calidad de autor, como la del derecho de oponerse a toda deformación, mutilación o modificación de la obra, son derechos personales, perpetuos, imprescriptibles e irrenunciables. Su ejercicio puede ser transmitido por disposición testamentaria.

La Ley Federal de Derechos de Autor considera que son objeto de la protección concedida a los autores las obras: literarias, científicas, técnicas y jurídicas, pedagógicas y didácticas; musicales con letra o sin ella; de danza, coreográficas y pantomímicas; pictóricas, de dibujo, grabado o litografía; escultóricas de fotografía, cinematografía, radio y televisión; y todas las demás que por analogía

podieran considerarse incluidas dentro de dichos tipos genéricos.

Para que surta sus efectos la protección que la ley otorga, las obras deberán constar por escrito, en grabaciones o en cualquier otra forma que les perdure y que sea susceptible de reproducirse o hacerse del conocimiento público, aunque no sean registradas ni se hagan del conocimiento público, o se conserven inéditas.

2.1.2. OBJETO.

Dentro de este apartado, se analizara la figura jurídica del objeto como elemento del Impuesto Sobre la Renta, bajo dos esquemas, uno general y el otro particular.

Desde el punto de vista general, el Impuesto Sobre la Renta grava todos los ingresos que se acumulen, en dinero, especie, servicios o en crédito, originados por el trabajo personal, bienes, por la ganancia en la enajenación de bienes, premios, hechos o actos jurídicos, capital, actividades empresariales, actividades por fluctuación de monedas extranjeras, o la combinación de todos ellos, que aumenten el patrimonio del contribuyente, Persona Física o Moral, Mexicana o Extranjera, residente en el país o fuera del, provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en Territorio Nacional, restando-las deducciones, pérdidas, bienes exceptuados del pago y estímulos fiscales autorizados por la ley.

También excepcionalmente, en determinadas hipótesis legales, se consideran ingresos, los efectos económicos inflacionarios favorables a los contribuyentes.

Por el contenido del anterior concepto, concluimos que difícilmente algún ingreso de las personas se sustrae al impuesto.(4)

Cabe destacar que existen Ingresos que no son objeto del Impuesto Sobre la Renta para las Personas Físicas, situación esta que se encuentra específicamente en el artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 77. 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 del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de 5 veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere esta fracción, 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, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto

(4) SANCHEZ LEON, Gregorio. DERECHO FISCAL MEXICANO, Editorial Cardenas Editor y Distribuidor Novena edición, México 1994. Pp. 356-364.

de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica 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 subsidios 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 las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, 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. Por los ingresos a que se refiere el artículo 78A cuando se trate de préstamos concedidos de manera general a los trabajadores sindicalizados comprendidos en los Apartados A y B del artículo 123 constitucional, incluyendo a los trabajadores al servicio de los Estados y de los Municipios, y se cumpla con los siguientes requisitos:

a) Que los ingresos del trabajador incluyendo aquéllos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, inclusive cuando no estén gravados por esta Ley, no se consideren ingresos por la misma o se trate de servicios obligatorios, sin incluir dentro de estos últimos a los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del

Trabajo, no hayan excedido en el ejercicio inmediato anterior de un monto equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

b) Que la totalidad del préstamo en el ejercicio de que se trate, no exceda de un monto equivalente a un salario mensual, por un período máximo de tres meses y siempre que los ingresos del trabajador adicionados del beneficio de esta exención se encuentren en los límites establecidos en el último párrafo de este artículo.

IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

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 indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro; de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. 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 del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.

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, en caso de reciprocidad, 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 fiscales.

XIV. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley (rentas congeladas).

XV. Los derivados de la enajenación de casa habitación, siempre que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

XVI. Los obtenidos con motivo de la enajenación de acciones u otros títulos valor que se realicen a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en reglas generales que al efecto expida, y siempre que dichos títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a dichas reglas generales. En los casos de fusión de sociedades, no será aplicable la exención prevista en esta fracción por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de sus acciones de las sociedades fusionadas si las acciones de estas sociedades no eran de las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista en los términos de esta fracción.

En el caso de operaciones financieras derivadas de capital a que se refiere el artículo 7oD de esta Ley, no se pagará el impuesto cuando los bienes objeto de la operación sean acciones o títulos

valor de los mencionados en el párrafo anterior, o las operaciones se encuentren referidas a índices, canastas o rendimientos sobre los mismos, por los ingresos que se deriven de dichas operaciones, siempre que, en ambos casos, las operaciones se realicen a través de bolsa de valores o mercados de amplia bursatilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las reglas generales que al efecto expida.

XVII. Los provenientes de la enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos valor y las 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 del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XVIII. Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, o silvícolas o pesqueras, siempre que no excedan en un año de calendario de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Por los ingresos que excedan a la cantidad señalada en el párrafo anterior, el contribuyente pagará el impuesto en los términos de este Título y efectuará sus deducciones en la proporción que guarden los ingresos gravables del ejercicio respecto del total de ingresos obtenidos en el mismo.

No les será aplicable la exención prevista en esta fracción a los contribuyentes que opten por determinar el impuesto en los términos de la Sección II del Capítulo VI de este Título.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable para los contribuyentes que obtengan ingresos a que se refiere el primer párrafo de la misma que opten por pagar el impuesto en los términos de la Sección III del Capítulo VI de este Título.

XIX. Los intereses pagados por instituciones de crédito y sociedades de ahorro y préstamo, siempre que los mismos correspondan a depósitos de ahorro efectuados por un monto que no exceda del equivalente al doble del salario mínimo general del área geográfica del Distrito Federal, elevado al año, y la tasa de interés pagada no sea mayor que la que fije anualmente el Congreso de la Unión. Tampoco se estará obligado a pagar el impuesto por los intereses que se perciban de instituciones de crédito y de sociedades de ahorro y préstamo y que provengan de inversiones que éstas hubieran hecho en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios. Las instituciones de crédito y las sociedades de

ahorro y préstamo calcularán el monto de los intereses por los que no se pagará el impuesto en los términos de esta fracción, de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo, no se pagará el impuesto por los intereses que provengan de títulos de crédito que reúnan los requisitos mencionados en el artículo 125 de esta Ley, denominados en pesos, cuyo plazo de vencimiento sea superior a tres años y cuyo período de revisión de tasa de interés sea de cuando menos seis meses. La tasa de interés nominal que pagarán estos títulos en cada período de cuando menos seis meses debe ser fijada a más tardar el día que inicia dicho período. Tampoco se pagará el impuesto por los intereses que provengan de títulos de crédito que reúnan los requisitos mencionados en el artículo 125 de esta Ley, denominados en unidades de inversión, cuyo plazo de vencimiento sea superior a tres años y cuya tasa de interés real se fije al inicio de su vigencia y se mantenga sin cambio durante todo el plazo de vigencia de los títulos. En el caso de que el emisor adquiera o redima total o parcialmente los títulos mencionados antes del plazo señalado, el impuesto que corresponda a los intereses derivados de dichos valores se pagará en los términos de este Título.

XX. Los intereses recibidos por bonos y obligaciones que emitan instituciones de crédito internacionales, de las que forme parte el gobierno mexicano o alguna institución nacional de crédito.

XXI. Los intereses provenientes de bonos emitidos por el Gobierno Federal o por sus agentes financieros, en moneda extranjera, en los que se establezca la franquicia de este impuesto, los que deriven de bonos de regulación monetaria emitidos por el Banco de México y los que provengan de bonos o planes de ahorro con garantía incondicional de pago del propio Gobierno Federal, así como los premios que se deriven de dichos bonos o planes de ahorro que se perciban por sorteos previstos en Ley.

Asimismo, tratándose de intereses provenientes de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a) Que dichos títulos se adquieran o, en su caso, se enajenen en instituciones de crédito o casas de bolsa y se mantengan durante todo el plazo de tenencia, depositados en dichas instituciones o casas de bolsa, en las cuentas que para tales efectos lleven con ellas las Personas Físicas propietarias de dichos títulos.

b) Que no se den en préstamo a Personas Físicas con actividades empresariales o a Personas Morales, salvo a instituciones de crédito o casas de bolsa residentes en el país y siempre que se cumplan los requisitos adicionales que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

c) Que no se enajenen con entrega diferida de los títulos, o en general que no se celebren respecto de los mismos, contratos distintos al de reporto con instituciones de crédito o casas de bolsa.

XXII. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados y por beneficiarios cuando ocurre el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las que por dividendos, intereses o por la terminación del contrato de seguro o valor de rescate del mismo se entreguen a quien contrató el seguro o a sus beneficiarios en caso de fallecimiento del asegurado, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los dividendos, intereses, así como a cualquier cantidad derivada de rescates o vencimientos que paguen las instituciones de seguros a los asegurados, a sus beneficiarios o a otra persona, cuando dichos pagos provengan de un contrato de seguro que haya sido pagado por el empleador en favor de sus trabajadores. En el caso de que el trabajador haya pagado parte de la prima del contrato de seguro, sólo se pagará el impuesto sobre la parte de los dividendos, intereses o de las cantidades derivadas de rescates o vencimientos que no correspondan al porcentaje de la prima pagada por el trabajador.

XXIII. Los que se reciban por herencia o legado.

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 del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

Para los efectos del inciso b) de esta fracción, se considerará donativo, el remanente distribuible en bienes que se obtenga de las Personas Morales a que se refieren los artículos 70 y 73 de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable a los integrantes de sociedades cooperativas.

ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA

XXV. Los que se obtengan por concepto de loterías, rifas, sorteos o concursos, a que se refiere el Capítulo IX de esta Ley, siempre que el valor de cada premio no exceda de N\$ 1.00, así como los 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.

XXVI. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XXVII. Los percibidos en concepto de alimentos en los términos de Ley.

XXVIII. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, así como de las parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

XXIX. Los impuestos que se trasladen por el contribuyente en los términos de Ley.

XXX. Los que obtengan por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta".

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.
- b) Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la Persona Moral que efectúa los pagos.
- c) Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o

musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

XXXI. Los derivados de la enajenación de inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, que realicen los contribuyentes como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria a contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar la propiedad de dichos bienes. En estos casos, el adquirente deberá manifestar en el documento que se levante ante fedatario público y en el que conste la enajenación que cumplirá con lo dispuesto en el artículo 54A de esta Ley.

Las Personas Físicas que tributen conforme a la Sección I del Capítulo VI del Título IV de esta Ley, que enajenen los bienes a que se refiere esta fracción, no podrán deducir la parte aún no deducida correspondiente a dichos bienes que tengan a la fecha de enajenación, a que se refiere el artículo 108, último párrafo de esta Ley, según corresponda, debiendo manifestar en el documento que se levante ante fedatario público el monto original de la inversión o la parte aún no deducida sin actualización, según sea el caso, así como la fecha de adquisición de los bienes a que se refiere este artículo.

XXXII. Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio, así como el traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas.

Lo dispuesto en las fracciones XVI, XVII, XIX, XX, XXI, XXII y XXVI de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales a que se refiere el Capítulo VI de este Título.

No se podrán hacer deducciones que correspondan a aquellos ingresos por los que no está obligado al pago del impuesto en los términos de este artículo.

La exención contenida en la fracción VI de este artículo se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el monto de esta exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto por los conceptos mencionados en la fracción de referencia, un

monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la exención prevista en la fracción citada, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Por lo que respecta al objeto especial o particular del Impuesto Sobre la Renta, las Personas Físicas, con motivo de los ingresos que perciban por Honorarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Independiente, se debe considerar que los ingresos de este régimen fiscal provienen, en términos generales de los supuesto siguientes, los cuales han quedado debidamente comentados en párrafos anteriores:

1. De la Prestación de un Servicio Personal Independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo I, del Título IV, de las Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2. La Enajenación de Obras de arte por las personas que las realizan. 3. La actividad que realicen las Personas Físicas, como 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, inclusive cuando su actividad no sea comercial. 4. Los Autores que directamente, obtengan ingreso por la explotación de sus obras.

2.1.3. BASE.

En términos generales, la Base del Impuesto es la cantidad sobre la que se calcula el gravamen (Contribución) y en su caso, se debe de pagar.

Ahora bien, los ingresos que percibe la Persona Física bajo el régimen fiscal de Honorarios, se deberán acumular cuando sean efectivamente

cobrados, es decir, no deberán considerarse los ingresos en crédito ya que estos se declararan y calcularan hasta el año de calendario que sean cobrados.

En efecto, la base para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta bajo este régimen fiscal tanto para el pago anual como para los pagos provisionales, deberá determinarse conforme a la regla siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{INGRESOS PERCIBIDOS DEL PERIODO (MENOS) DEDUCCIONES} \\ \text{AUTORIZADAS (GASTOS O INVERSIONES) = INGRESO} \\ \text{ACUMULABLE O BASE} \end{array}$$

Por lo que respecta a los gastos e inversiones, se considerarán gastos autorizados, cuándo estén directamente vinculados con la obtención del ingreso percibido en el periodo. El ingreso acumulable anual en ningún caso será negativo, en otras palabras, las deducciones autorizadas de un ejercicio no deberán ser superiores a los ingresos, así lo establece la fracción XI del artículo 136 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En este orden de ideas el artículo 85 del ordenamiento jurídico citado, establece que las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un Servicio Personal Independiente, podrán efectuar la deducción de gastos e inversiones necesarios para su obtención. Cabe destacar que la Ley, no determina cuáles son o pueden ser estas deducciones que tienen derecho a efectuar las Personas Físicas que perciben Ingresos por Honorarios, señalando únicamente que serán los gastos e inversiones necesarios para su obtención.

Así pues, para saber si un gasto o inversión es deducible, deberá atenderse necesariamente a la actividad realizada por la Persona Física de que se trata, pues lo que para unos será deducible para otros no lo será.

En este orden de ideas, el Capítulo XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala los requisitos que deben reunir cada una de las deducciones que el contribuyente pretenda efectuar, y al mismo tiempo señala cuáles gastos e inversiones no se aceptarán como deducibles. El citado Capítulo es aplicable a todos los demás Capítulos del Título IV, en los que se permita efectuar deducciones; por tal motivo el Capítulo XI será aplicable, en lo conducente, a todos aquellos capítulos en que para fijar el ingreso gravable acumulable la Ley del Impuesto Sobre la Renta permita la deducción de gastos e inversiones..

En el artículo 136 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los requisitos que deben reunir las deducciones, mismos que se pueden dividir para efectos prácticos en dos categorías: la primera, que corresponde a requisitos de carácter general, aplicables a cualquier deducción; y la segunda, consiste en requisitos de carácter especial, que son aplicables, única y exclusivamente a ciertas erogaciones o gastos efectuados.(5)

2.1.3.1. REQUISITOS GENERALES PARA LAS DEDUCCIONES.

En efecto, a los “Ingresos por Honorarios”, le son aplicables los requisitos generales contenidos en el artículo 136 antes mencionado y que se transcriben y comentan a continuación:

ARTÍCULO 136.-

I. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.

La fracción anterior confirma que para saber y conocer si un gasto es estrictamente indispensable o no, debe atenderse a la naturaleza de la actividad realizada.

(5) MIRANDA AMADOR, Candelario. Análisis Práctico de los Impuestos. Editorial Themis, 1ª reimpresión, enero de 1997, México.

En el caso de un médico, será estrictamente necesaria la inversión realizada en aparatos de rayos X, dentales, etc., independientemente de los gastos que son necesarios para cumplir eficazmente con su actividad, tales como teléfono, energía eléctrica, salarios a secretarías, etc.

ARTÍCULO 136.-

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 138 y cuando se celebren contratos de arrendamiento financiero conforme al artículo 48 de esta Ley.

Una persona que percibe Ingresos por Honorarios podrá efectuar la deducción de las inversiones en los bienes que sean estrictamente indispensables para la obtención de los mismos. Estas inversiones pueden ser: edificios y construcciones, gastos de instalación, automóviles y otros equipos de transporte, y el mobiliario distinto a los anteriores que sea necesario para la prestación del servicio.

Las normas para deducir las inversiones, se encuentran comprendidas en el artículo 138 del Capítulo XI, mismo que establece que las inversiones únicamente podrán deducirse mediante la aplicación anual de ciertos porcentajes (según la inversión de que se trate) sobre el monto de las mismas y hasta llegar al límite autorizado.

Los porcentajes autorizados por la Ley son los siguientes: 5% para construcción; 10% para gastos de instalación; 25% para automóviles y otros equipos de transporte; 30% para equipo de computación y 10% para equipo y bienes muebles tangibles, no comprendidos en la enumeración anterior.

Según lo dispone el citado artículo 138: "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.

La disposición anterior permite al contribuyente deducir la parte pendiente de la inversión aún no deducida en el momento en que enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos; en este último caso el contribuyente deberá mantener, para efectos de identificación, sin deducir un peso en su registros.

Asimismo, la Ley establece que la disposición que hemos transcrito no será aplicable en los casos señalados en el artículo 20 de la misma. El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere al procedimiento para determinar la ganancia por enajenación de bienes cuando la inversión es parcialmente deducible, el cual es del tenor siguiente:

Artículo 20.-

Para determinar la ganancia para la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducible en los términos de las fracciones II y III del artículo 46 de esta Ley, se considerará la diferencia entre el monto original de la inversión deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes.

Tratándose de bienes cuya inversión no es deducible en los términos de las fracciones II y III de artículo 46 de esta Ley, se considerará como ganancia el precio obtenido por su enajenación.

El artículo 138 establece que la deducción de las inversiones se actualizará en los términos del penúltimo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y aplicando lo dispuesto en los párrafos primero, quinto, sexto y octavo del mismo artículo.

Esta disposición es de suma importancia pues entró en vigor el 1o. de enero de 1990 y con ella el legislador introduce un sello de Justicia Fiscal al permitir a las Personas Físicas, y muy particularmente en este caso a los profesionistas o personas que prestan servicios por honorarios a través del ejercicio libre de una profesión u oficio, el poder actualizar las inversiones en sus bienes del activo, derecho que hasta el 31 de diciembre de 1989 no era factible pues la ley no lo permitía.

Según lo dispone el artículo 138 de la Ley, el monto de la inversión se determinará de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 41 de la misma. Esta disposición establece que la inversión comprenderá, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo, a excepción del Impuesto al Valor Agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

Asimismo, cuando el monto total de la inversión sea superior al valor de mercado de los bienes, o al avalúo que ordenen practicar o practiquen directamente las autoridades fiscales, se tomará para efectos de la deducción el valor inferior.

El citado artículo 138 establece que la deducción de las inversiones se empezará a efectuar a partir del año en que se inicie la utilización de los bienes, o en el año siguiente, perdiéndose el derecho a efectuar la deducción de los años transcurridos si la deducción se empieza en años posteriores a los que se indican.

Por último, partiendo de la base de que las inversiones en terrenos o predios no se deprecian, la Ley considera que en aquellos casos de

inversiones en construcciones en que no pueda conocerse la parte que corresponda a éstas, deberá, por lo tanto, estimarse como costo del terreno sobre el que se encuentran los edificios y construcciones el 20% del total de la inversión. Esto significa que si se adquiere un condominio destinado a consultorio médico, cuya inversión o precio de compra fue de \$1'000,000, la depreciación o deducción deberá efectuarse sobre el 80% de la construcción, cuyo valor para este caso será la cantidad de \$800,000, pues el terreno tendrá el valor de 20%, mismo que ascenderá a la cantidad de \$200,000.

Una vez aclarada la fracción II del artículo 136 que nos remitió al artículo 138, continuaremos con la transcripción de los requisitos generales

ARTÍCULO 136.-

III. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.

Una Persona Física puede estar dedicada a diversas actividades, por ejemplo un profesionista a su vez puede tener un negocio mercantil. En este caso si para su actividad profesional y su actividad mercantil requiere de un automóvil, aunque resulte obvio, es necesario que el legislador establezca la limitación de restar una sola vez la deducción. En otras palabras el profesionista podrá deducir la inversión del automóvil ya sea en el capítulo II que estamos analizando como profesionista o en el capítulo VI como Persona Física dedicada a una actividad empresarial, de tal suerte que no podrá hacer la deducción de la inversión o de los gastos ocurridos en el automóvil en los dos capítulos.

ARTÍCULO 136.-

IV. Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio, y que en el caso de contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 1, 194,

535.00, efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente los pagos en efectivo cuyo monto exceda de \$ 5, 973.00, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos a que se refiere esta fracción cuando las mismas se efectúen en poblaciones sin servicios bancarios o en zonas rurales.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, este deberá de ser de la cuenta del contribuyente, también podrá realizarse mediante traspasos de cuentas de instituciones de crédito o de casas de bolsa.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, este deberá de ser de la cuenta del contribuyente y contener, en el anverso del mismo, la expresión para abono en cuenta del beneficiario.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener, en el anverso del mismo, la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los pagos efectuados, tratándose de gastos e inversiones, deberán comprobarse con la documentación que las disposiciones fiscales exigen a cada una de las personas a quienes se hace el pago cuya deducción se pretende, debiendo dicha documentación contener los requisitos fiscales que al efecto se señalen.

Sin embargo, esta disposición que venimos comentando pretende que las Personas Físicas, contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, que en el año inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a una

cantidad de \$ 1, 194, 535.00 , deban efectuar sus pagos por los conceptos que pretenden hacer deducibles, mediante cheque nominativo respecto de aquellos pagos en dinero cuyo monto exceda de \$ 5, 973. 00, lo que no deja de ser un absurdo por las razones siguientes:

1°. Esta disposición sólo será aplicable a un número selecto de contribuyentes, pues no cualquiera gana \$ 1, 194, 535.00 al año.

2°. Al legislador se le olvidó por completo que existen infinidad de personas, llámense comerciantes, profesionistas, etc , que tienen por política no aceptar cheques, por lo que los contribuyentes que pretendan hacer pagos mediante cheque nominativo para que el gasto o inversión realizada sea deducible, se van a encontrar en un verdadero dilema, pues por un lado, la Ley los obliga a realizar dichos pagos con cheques nominativos, mientras que por otro lado, las personas a las que se los hacen tienen por política no aceptar cheques de esta naturaleza.

ARTÍCULO 136.-

V. Que estén debidamente registradas en contabilidad tratándose de personas obligadas a llevarla.

La disposición anterior establece la obligación para aquellas personas, como es el caso de las que perciben Ingresos por Honorarios, que todas sus deducciones se encuentren debidamente registradas en los libros de contabilidad que deban llevar conforme a las disposiciones legales. En el caso que nos ocupa, las personas que perciban ingresos por Honorarios deben llevar un libro de ingresos y egresos e inversiones amortizables o depreciables, en donde asienten correctamente todos sus gastos e inversiones, pues, de lo contrario, al no cumplir con este requisito, sus erogaciones no serán deducibles; el artículo 102 del Reglamento remite a su vez, a los artículos 32 y 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en donde se señala la forma que deberá utilizarse el libro, los plazos para su presentación y

demás obligaciones para el contribuyente.

ARTÍCULO 136.-

VI. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora, a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de la primas pagadas o reservas matemáticas.

Este es el caso del pago de primas por seguros de automóviles, edificios y construcciones en general o de cualquier otro bien cuya inversión sea deducible, siempre y cuando se reúnan los requisitos que la citada fracción establece.

ARTÍCULO 136.-

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 recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que está obligado en los términos del artículo 58 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 83, fracción I y 83A de esta Ley.

Con el objeto de que la persona que perciba Ingresos por Honorarios pueda deducir de estos el pago de salarios hecho a sus empleados, deberá retenerles el impuesto en los términos del Capítulo I y en su caso, devolverles el crédito a su favor.

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.

De acuerdo con el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, las Personas Morales, así como las Personas Físicas que deban presentar declaraciones periódicas, o que estén obligadas a expedir comprobantes deberán inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y dar los avisos que establezca el reglamento respectivo.

Sin embargo, consideramos que la interpretación a la fracción VIII del artículo 136, debe ser, en el sentido de que el pago será deducible, aun cuando se haga a personas que en los términos del artículo 27 del citado Código no estén obligadas a inscribirse por no tener la obligación de presentar declaraciones periódicas. Si una persona vende a otra un inmueble y el comprador lo destina como consultorio médico, cuya inversión depreciará, no se requiere que en este caso el vendedor deba estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, por la simple y sencilla razón de que no tiene obligación de hacerlo, por no estar obligado a presentar declaraciones periódicas, ni tampoco está obligado a expedir comprobantes, siendo para el comprador perfectamente deducible la inversión.

Asimismo, por lo que respecta a la clave del Registro Federal de Contribuyentes, la obligación que tiene la persona que efectúa el pago es que se le proporcione el número de la citada clave, sin que esté obligado a cerciorarse de la autenticidad de ella.

ARTÍCULO 136. -

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. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

En muchas ocasiones resulta difícil para los contribuyentes poder cumplir con todos los requisitos que establece la Ley en forma inmediata; por tal motivo, la Ley permite que a más tardar en la fecha en que los contribuyentes deban presentar su declaración, cumplan con todos los requisitos. En el caso de las personas que perciban Ingresos por Honorarios, la declaración anual la deben presentar a más tardar el 30 de abril por los ingresos obtenidos del 1º de enero al 31 de diciembre del año inmediato anterior.

ARTÍCULO 136.-

X. Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de los señalados en los Capítulos II y III de este Título o de la fracción XXX del artículo 77 de esta Ley, así como de aquellos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 16, y a quienes paguen el impuesto sobre la renta en los términos del Título IIA o de las Secciones II y III del Capítulo VI de este Título, sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I de este Título, se podrán deducir cuando hayan sido erogados a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del citado ejercicio. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, 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 inicie la explotación de los bienes dados en arrendamiento, éstos se podrán deducir, procediendo como sigue:

Se sumarán los intereses pagados de cada mes del ejercicio correspondientes a cada uno de los ejercicios improductivos restándoles el componente inflacionario a que se refiere el Artículo 7o.B, fracción II de esta Ley. La suma obtenida para cada ejercicio improductivo se actualizará con el factor de actualización correspondiente desde el último mes de la primera mitad del ejercicio de que se trate hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que empiecen a producir ingresos el bien o los bienes de que se trate.

Los intereses actualizados para cada uno de los ejercicios, calculados conforme al párrafo anterior, se sumarán y el

resultado así obtenido se dividirá entre el número de años improductivos. El cociente que se obtenga se adicionará a los intereses a cargo en cada uno de los años productivos, calculados conforme al artículo 7o.B fracción II de esta Ley, y el resultado así obtenido será el monto de intereses deducibles en el ejercicio de que se trate.

En los años siguientes al primer año productivo, el cociente obtenido conforme al párrafo anterior se actualizará desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se empezó a tener ingresos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se deducen. Este procedimiento se hará hasta amortizar el total de dichos intereses.

XI.- Que tratándose de las deducciones que autoriza el capítulo II, su importe no exceda del monto de los ingresos obtenidos a que se refiere el mencionado capítulo.

XIII.- Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XIII.- Que el costo de adquisición declarado por el contribuyente corresponda al de mercado. Cuando dicho costo no corresponda al de mercado, la secretaria de hacienda y crédito público fijara el costo tomando en cuenta el corriente en el mercado interior o exterior y en defecto de este, el menor entre los precios de factura, los oficiales o los de avalúo.

Este primer párrafo de la fracción X, que también consideramos dentro de los requisitos generales de las deducciones, prevé el caso, que cuando las erogaciones cuya deducción se pretenda, sean, a su vez, ingresos de los señalados en cualquiera de los Capítulos I, II y III del presente Título, y hayan sido efectivamente pagadas, éstas serán a su vez ingresos gravables para los sujetos que las perciben en los términos de los citados Capítulos.

La segunda parte de la fracción X se refiere a un tema concreto de arrendamiento de bienes inmuebles que establece la mecánica para calcular los intereses deducibles cuando se empiezan a pagar por créditos destinados a inversiones o adaptaciones antes de que los inmuebles sean explotados, tema que corresponde exclusivamente al Capítulo III.

ARTÍCULO 136.-

XIV. Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.

Esta disposición pretende evitar que los contribuyentes revalúen sus inversiones y apliquen los porcentajes de deducción sobre el monto de la revaluación. En estas circunstancias quien efectúe una revaluación a sus inversiones deberá ajustarse al monto original de la inversión sin tomar en consideración la revaluación correspondiente, que en todo caso tendrá efectos válidos para el aspecto eminentemente contable.

ARTÍCULO 136.-

XV. Que en el caso de adquisición de bienes de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. El importe de los bienes e inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

El contribuyente sólo podrá deducir las adquisiciones de los bienes que mantenga fuera del país, hasta el momento en que se enajenen o se importen salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero.

XVI.- Que tratándose de pérdidas por créditos incobrables, corresponda a créditos que se consideren ingresos en los términos de esta Ley y siempre que se conduzca 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 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 se deduzcan conforme se devenguen las pérdidas cambiarias provenientes de deudas o créditos en moneda extranjera.

El monto de la pérdida cambiaria que será deducible en los términos del párrafo anterior, se determinará de conformidad con lo previsto en el artículo 7a.B de esta Ley.

La fracción XV del artículo que venimos comentando es sumamente clara, por lo que no haremos comentario alguno; en cambio por lo que respecta a la fracción XVII es pertinente hacer el siguiente comentario:

Para que una pérdida cambiaria pueda hacerse deducible basta que se vaya devengando, es decir: Generando de momento a momento.

Sin embargo, el legislador establece que el monto de la pérdida cambiaria que se podrá deducir tendrá que determinarse de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 7-B de la Ley.

ARTÍCULO 136.-

XVIII.- Derogada.

XIX.- Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria.

Los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios por enajenación de bienes, no podrán deducir los pagos cuando éstos se hayan hecho por la adquisición de esos mismos bienes y no se haya trasladado dicho impuesto en forma expresa y por separado en los comprobantes. Tratándose de pagos por la prestación de servicios por los que se cause el impuesto especial sobre producción y servicios, éstos no serán deducibles cuando se haya trasladado en forma expresa y por separado el mencionado impuesto.

En los términos de la fracción anteriormente transcrita, los profesionistas que deseen hacer deducciones por los conceptos que la Ley autoriza, es indispensable que se hagan a contribuyentes que causen el Impuesto al Valor

eléctrica. Sin embargo, cuando las empresas tales como la Compañía de Luz y Fuerza del Centro empezaron a trasladar el impuesto especial, el consumidor se percató de que gran parte del gasto de la energía eléctrica o del teléfono correspondía al impuesto especial, y esto creó una enorme molestia dentro del gran público consumidor, lo que provocó que las autoridades modificaran la Ley para establecer que únicamente sería deducible el pago de la prestación de servicios gravados con el impuesto especial siempre y cuando el impuesto fuera incluido en el costo del servicio, evitando con ello que el impuesto apareciera consignado en forma expresa y separado, y por lo tanto evitar, igualmente, la molestia del consumidor. Por esta razón, tratándose del impuesto especial con motivo de la adquisición de bienes, el impuesto debe ser trasladado en forma expresa y por separado, en cambio tratándose de prestación de servicios el impuesto debe quedar incluido en el precio de la contraprestación correspondiente.

2.1.3.2. REQUISITOS ESPECIALES DE LAS DEDUCCIONES

Ahora bien, Dentro de los requisitos que deben reunir las deducciones del Capítulo II (Honorarios), debemos citar las de carácter especial, las cuales se encuentran en la fracción XI del artículo 136 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

ARTÍCULO 136.-

XI. Que tratándose de las deducciones que autoriza el Capítulo II, su importe no exceda del monto de los ingresos obtenidos a que se refiere el mencionado Capítulo.

En el Título II, denominado De las Personas Morales, así como los contribuyentes que realicen actividades empresariales en los términos del Capítulo VI de este Título IV, que hubieren efectuado gastos autorizados por la Ley y superiores a los ingresos obtenidos en el ejercicio de que se trate, habrán tenido una pérdida. Esta pérdida, de acuerdo con los artículos 55 y 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede deducir contra las utilidades obtenidas de los diez ejercicios

Agregado y que éste se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria, toda vez que si no se hace este traslado en forma expresa y por separado, el gasto o inversión realizados no serán deducibles.

Por lo que toca al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se sigue la misma regla en cuanto a la adquisición de bienes.

Ahora bien, cuando se trate del pago por la prestación de servicios por los que se cause el impuesto mencionado, éstos no serán deducibles cuando se haya trasladado en forma expresa y por separado el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Esta fracción modificada mediante reformas publicadas en el Diario Oficial el 30 de diciembre de 1983 y en vigor a partir del 1.º de enero de 1984.

En realidad, quien no entienda los antecedentes de esta reforma, simple y sencillamente nunca entenderá el porqué los contribuyentes del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por Enajenación de Bienes, pueden deducir los pagos cuando estos se han hecho por la adquisición de los mismos bienes siempre que se haya trasladado dicho impuesto en forma expresa y por separado en la documentación correspondiente (pues es esto lo que establece la Ley solamente que redactado en forma negativa), y sin embargo, aparentemente no existe explicación del porqué los contribuyentes que paguen el impuesto que se les traslada en forma expresa y por separado, tratándose de la prestación de servicios, el pago de los citados servicios no será deducible.

La explicación a esta reforma radica en lo siguiente: En primer término, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios así como el Impuesto al Valor Agregado eran trasladables en forma expresa y por separado. Esta disposición regía tratándose de prestación de servicios de gas, teléfono y energía

siguientes.

Sin embargo la persona que percibe ingresos por la prestación de un Servicio Personal Independiente, no puede deducir una cantidad superior a los ingresos obtenidos por esta actividad. El límite máximo será el ingreso que se obtenga; aquellas erogaciones efectuadas en exceso, simple y sencillamente no serán deducibles, ya sea contra otros ingresos acumulables provenientes de otros Capítulos, o bien, contra las utilidades obtenidas por la prestación del servicio personal independiente de ejercicios futuros.

Realmente no encontramos explicación ni justificación alguna por la que a las Personas Físicas profesionistas no se les permita recuperar las pérdidas obtenidas en el ejercicio de su profesión, máxime si tomamos en consideración que tienen más limitaciones económicas que las sociedades a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en la mayoría de ellas participan fuertes capitales y ayudadas por la fuerza de trabajo. A estas sociedades se les reconocen las pérdidas sufridas y, en cambio, a las Personas Físicas que por sí mismas aportan capital y trabajo, y cuyo potencial económico es muy inferior al de las empresas, simple y sencillamente no se les permite operar con pérdidas, lo que es totalmente injusto e inequitativo.

Independientemente de que algunos gastos puedan ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad que realizan las personas que perciben Ingresos por Honorarios, la Ley prohíbe la deducción de ciertos gastos, especificados en el artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que consta de diecinueve fracciones, que son del tenor siguiente:

Artículo 137.-

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiaria o que originalmente correspondan a terceros.

conforme a las disposiciones relativas. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente. 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 áreas geográficas.

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 80B y 81 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de sus recargos que hubieren pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

II. Las inversiones en casas habitación, comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, 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. En el caso de aviones, la deducción se calculará considerando como monto original máximo de la inversión, una cantidad equivalente a \$ 7, 892, 195.00.

Tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de aviones o automóviles, podrán efectuar la deducción total del monto original de la inversión del avión o del automóvil de que se trate, excepto cuando dichos contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de aviones o automóviles a otro contribuyente, cuando alguno de ellos, sea a su vez socio o accionista del otro, o exista una relación que de hecho le permita a uno de ellos ejercer una influencia preponderante en las operaciones del otro, en cuyo caso la deducción se determinará en los términos del primer párrafo de esta fracción, para el caso de aviones y en los términos de la fracción III de este artículo para el caso de automóviles.

III. Las inversiones o pagos por el uso o goce temporal de automóviles sólo serán deducibles tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos provenientes del Capítulo II y VI de este Título, que sean estrictamente indispensables para su actividad y cuando dichos vehículos sean automóviles utilitarios que cumplan con los requisitos para la deducción que establece la fracción II del artículo 46. En ningún caso serán deducibles las inversiones o pagos por el uso o goce temporal de automóviles comprendidos dentro de las categorías "B", "C" y "D" a que se

refiere el artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente a dicha actividad.

IV. Los obsequios, atenciones, y otros gastos de naturaleza análoga, con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con las actividades empresariales que efectúe el contribuyente y sean ofrecidos a los clientes en forma general.

V. Los donativos y gastos de representación.

VI. Las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios 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 o hechos, responsabilidad objetiva - caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio 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 el 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.

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o realización de gastos o cuando las inversiones o gastos se efectúen a crédito, y dichas inversiones o gastos no sean deducibles para los efectos de esta Ley, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, tampoco serán deducibles. Si las inversiones o gastos fueran parcialmente deducibles, los intereses sólo serán deducibles en esa proporción, incluso los determinados conforme a lo previsto en el artículo 7o.B de esta Ley.

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 dio origen al pago de intereses.

IX. Los viáticos o gastos de 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 kilómetros 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.

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$ 696.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, y \$ 1,0392.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente acompañe la relativa al transporte, deberá además cumplir con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$782.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte, debiendo cumplir con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3, 518.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte, debiendo además cumplir con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte

conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso.

X. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas será deducible en el ejercicio en que se pague, en la parte que resulte de restar a la misma las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingreso del trabajador por el que no se pagó impuesto en los términos de esta Ley.

Se consideran deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, inclusive cuando no estén gravados por esta Ley, no se consideren ingresos por la misma o se trate de servicios obligatorios, sin incluir dentro de estos últimos a los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo. Para determinar el valor de los ingresos en servicios a que se refiere esta fracción, se considerará aquella parte de la deducción de las inversiones y gastos relacionados con dichos ingresos que no haya sido cubierta por el trabajador.

XI. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios 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 de los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que se hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que corresponden a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios trasladado al contribuyente o el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o pago no sea deducible en los términos de esta Ley; o el que esté incluido en créditos incobrables con motivo de haber ejercido la opción a que se refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

XII. Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley. Tratándose de automóviles, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporción al en que se haya podido deducir el monto

original de la inversión.

Tampoco será deducible la pérdida derivada de la enajenación de títulos valor, siempre que sean de los que coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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 proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere la fracción III de este artículo, respecto del valor de adquisición de los mismos.

XIV. Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el último párrafo del artículo 18A de esta Ley, cuando se celebren con Personas Físicas o Morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 74 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

XV. Los consumos en bares o restaurantes, a excepción, en este último caso de los que reúnan los requisitos de la fracción IX de este artículo. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación de servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

XVI. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la Persona Moral, constituida en los términos de la fracción III del artículo 146 de la Ley Aduanera.

XVII. Para los efectos del Capítulo VI de este Título, será aplicable lo previsto en las fracciones IX, X, XII, XIII, XVIII, XIX, XX y XXIII del artículo 25 de esta Ley.

XVIII. Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor

que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 64A de esta Ley.

XIX. La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo.

Las disposiciones anteriores merecen los siguientes comentarios:

Por lo que respecta a la fracción I, la consideramos totalmente justificada, pues los contribuyentes deben absorber sus propios impuestos, el legislador no puede permitir que el contribuyente haga la deducción por el pago del impuesto que originalmente corresponde a un tercero. Además, el permitir que el Impuesto Sobre la Renta a cargo del propio contribuyente sea deducible para efectos fiscales, sería tanto como aceptar que el propio Fisco Federal absorbiera parte del impuesto sobre la renta que le corresponde cubrir a dicho contribuyente.

Igualmente se establece que tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones que correspondan a trabajadores del salario mínimo general por una o varias zonas económicas, esto es, las cuotas obreras pagadas por los patrones, respecto de trabajadores que perciban un sueldo superior al salario mínimo no serán deducibles, pues la disposición limita la deducibilidad únicamente para el caso en que los patrones cubran las cuotas obreras de aquellos trabajadores que devengan exclusivamente el salario mínimo.

También debe recordarse que no es deducible el importe devuelto a los trabajadores por el crédito general.

De acuerdo con la primera parte del primer párrafo de la fracción II, se pretende limitar que los contribuyentes inviertan en bienes suntuarios, o no necesarios para los fines de la actividad, tales como casas habitación, aviones y embarcaciones, siempre que en estos últimos casos no se tenga concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.

Sin embargo, a este respecto es necesario hacer la siguiente aclaración que estimamos pertinente: para las sociedades en general la deducción del automóvil no es deducible a menos que se trate de automóviles de los llamados "utilitarios", que en términos generales no están asignados a una sola persona y que deben ostentar en ambas puertas delanteras el logotipo o sello del contribuyente con determinadas características y que en horas no laborables se guarden o se depositen en lugares previamente determinados.

Ahora bien, para Personas Físicas, para que la inversión del automóvil sea deducible no es necesario como condición "*sine qua non*" que se trate de automóviles utilitarios, pues la fracción III del artículo 137 que venimos comentando establece como única condición que se trate de automóviles estrictamente indispensables para la actividad de los contribuyentes ya sea dentro del Capítulo II (Honorarios) o bien del Capítulo VI (Actividades Empresariales), que son los únicos contribuyentes que pueden deducir el vehículo. En estas condiciones si el automóvil es indispensable lo pueden adquirir sin que contenga las características de automóvil 'utilitario'.

En este orden de ideas, cuando la Persona Física profesionalista o dedicada a actividades empresariales tenga varias unidades dentro de su actividad, entonces éstas tendrán que sujetarse a las características de automóvil "utilitario", cumpliendo con los requisitos que establece la fracción II del artículo 46, que entre otros establece un tope máximo de deducibilidad de \$301, 745.00. En cambio la única limitación que existe para las Personas Físicas a que nos venimos refiriendo, es que la

inversión del automóvil, que en ningún caso será deducible, es en automóviles que estén comprendidos en las categorías "B", "C" y "D" a que se refiere el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y que en pocas palabras son de vehículos con un precio superior de 318 mil pesos.

Lo preceptuado en la fracción VI se refiere al caso de las erogaciones que hagan los contribuyentes por concepto de sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios, o penas convencionales. Cuando el contribuyente se ve obligado a hacer esta clase de pagos, es porque ha incurrido en culpa civil o administrativa de alguna especie, y es enteramente correcto que tales gastos no sean deducibles, pues el fisco no tiene porqué cargar con culpas ajenas; ya que en este caso es aplicable el principio de que cada quien debe sufrir las consecuencias de sus propias culpas.

En consecuencia, es totalmente lógico lo establecido por la citada fracción VI que venimos comentando, ya que en el caso de responsabilidad objetiva, las indemnizaciones cubiertas por este concepto sí podrán deducirse, salvo que los daños y los perjuicios se hayan causado por culpa imputable al contribuyente.

Con lo establecido en la fracción VIII del artículo 137, se pretende evitar que los impuestos o derechos objeto del pago de intereses sean cubiertos por el deudor, por lo que se establece que se considerarán pago de intereses las cantidades que por concepto de impuestos o derechos o que por cualquier otro concepto se paguen por cuenta de quien obtiene el interés.

En los términos de la fracción IX, no dudamos que los contribuyentes llegaran al extremo de abusar en los gastos, pero que no se acepten como deducibles los gastos señalados cuando se apliquen dentro de una franja de 50 kilómetros que circunde el domicilio del contribuyente, además de no tener explicación lógica dicha disposición representa un problema para conocer si los

gastos de que se trata fueron erogados dentro o fuera de la franja de 50 kilómetros.

En el segundo párrafo de la fracción IX se limitan los gastos de alimentación a \$696.00 tratándose de viajes en el interior de la República y \$1,392.00 en el extranjero y siempre y cuando se acompañe la nota o el comprobante correspondiente al viaje, procurando con esto evitar que los contribuyentes se intercambien los comprobantes o notas de alimentación sin haber hecho el viaje, principalmente de aquellos que tienen contactos o relaciones en otros lugares de la República o del extranjero. Por esta razón se pide que a la nota de alimentación se acompañe la del viaje.

Cuando se trate de gastos de viaje destinados a la renta de automóviles y gastos inherentes al mismo, se permite una deducción de hasta \$782.00 pesos, lo que se traduce prácticamente en la renta de automóviles compactos, y en muchos casos la renta más económica excede a esta cifra.

Por lo que respecta a los gastos de hospedaje ya señalamos que la limitación en cuanto a \$3,518.00 pesos diarios únicamente opera tratándose de aquellos que se eroguen en el extranjero, sin que exista limitación en los gastos de hospedaje en Territorio Nacional.

En lo que se refiere a la fracción XI del artículo que venimos comentando, aplicable a las actividades profesionales, los pagos efectuados por el contribuyente por concepto del Impuesto al Valor Agregado, ya sea por la importación de bienes o servicios, o bien, que le hubieren trasladado, no serán deducibles, por la simple y sencilla razón de que la mecánica de este impuesto permite a su vez recuperar el impuesto que se hubiere pagado.

Sin embargo, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar o a solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado que le hubiere

sido trasladado, o que él hubiere pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entonces la erogación efectuada por este concepto será deducible. Es necesario aclarar que de acuerdo con la fracción XIV del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están exentos únicamente de este impuesto los ingresos que se perciban por los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por Personas Físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles

Así pues, cuando el profesionista no pueda acreditar o solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado que le hubiere 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 la Ley del Impuesto sobre la Renta, el pago que se haga por concepto del Impuesto al Valor Agregado, que sea trasladado, será deducible de los ingresos que obtenga por la Prestación de Servicios Personales Independientes.

La fracción XIV está íntimamente vinculada con la fracción XVIII del artículo 137, esta última ha sido adicionada a partir del 1o de enero de 1998. Estas dos fracciones se refieren a las denominadas operaciones financieras derivadas, que en el medio financiero mexicano se les conoce como opciones, coberturas, futuros, swaps, etc. Si bien es cierto que este tipo de operaciones no han tenido demasiada aplicación en México, no se puede desconocer que en otros países tales operaciones son de uso común y que fundamentalmente están enfocadas a protegerse de posibles devaluaciones o hacer compromisos de compra o venta de mercancías, divisas, acciones u otros bienes a un determinado precio a futuro, en donde el adquirente de las llamadas opciones paga una prima por el derecho a ejercer en el futuro la operación, ya sea de compra o de venta, y el enajenante de la opción adquiere la obligación de venta o de compra si el adquirente llega a ejercer su

derecho.

Es así como en este tipo de operaciones el comprador de la opción a futuro arriesga la prima pagada y su posibilidad de ganancia en el momento de ejercer la opción es ilimitada; como contrapartida el vendedor de la opción tiene como ganancia segura la prima percibido del comprador y su posibilidad de pérdida es ilimitada.

En este orden de ideas lo que la ley prohíbe en la fracción XIV del artículo 137, no es la pérdida que se derive de este tipo de operaciones, sino la que se obtenga cuando estas operaciones se celebren entre partes relacionadas y los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado entre partes independientes en operaciones comparables.

De esta manera, si el adquirente compra una "opción de compra" para adquirir en el futuro una determinada acción a un precio de \$2,000 y por adquirir esta opción paga una prima de \$100 al vendedor de la opción, quien se obliga a venderle la citada acción en el precio determinado; y llegado el momento convenido la acción tiene un valor de mercado de \$3, 500, el comprador de la opción ejercerá su derecho y el vendedor (si no posee la acción) tendrá que adquirir en el mercado la acción en cuestión al precio de \$3, 500 para poder cumplir con la obligación contraída de vender la acción correspondiente al precio preestablecido de \$2, 000. De esta manera el vendedor tendrá una pérdida equivalente a \$1, 400 (que resulta de la diferencia que existe entre los \$3, 500 que paga y los \$100 de prima percibidos inicialmente más los \$2, 000 que recibe por el ejercicio de la opción de compra) de acuerdo a lo que establece la fracción I del artículo 18-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta pérdida de \$1,400 será deducible siempre y cuando la operación se celebre entre partes no relacionadas y los términos convenidos correspondan a los que se hubieren pactado entre partes independientes. Sin embargo, si esta operación se celebra entre partes relacionadas en dónde los precios que se

hubieren pactado no correspondan a los que se hubieren convenido entre partes independientes, tales pérdidas no serán deducibles. Por el contrario si se celebra una operación financiera derivada entre partes relacionadas pero los precios pactados corresponden a los que se hubieren fijado entre partes independientes, la pérdida, en este caso, sí será deducible. La ganancia por parte del comprador será acumulada en los términos de la citada fracción I del artículo 18-A de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

En cuanto a las primas pagadas por adquirir el derecho a ejercer en el futuro una opción de compra o de venta la ley prohíbe en la fracción XVIII de su artículo 137 la deducción de estas primas, si no se hubiere ejercido la opción, cuando los bienes, divisas o acciones, objeto de la operación financiera derivada, no coticen en mercados reconocidos, y siempre que los contratantes de la operación financiera derivada sean partes relacionadas.

Como ha quedado dicho en el comentario de la fracción XIV, la adquisición de una opción, ya sea de venta o de compra, implica el pago de una prima para el adquirente. Una vez pagada la prima se tiene el derecho a ejercer la opción al momento que llegue el plazo fijado, sin embargo, puede suceder que llegado el momento de ejercer la opción, no sea conveniente, pues el bien, divisa o título tengan un valor distinto al previamente estimado por el adquirente, en el caso del ejemplo anterior, supongamos que la acción en vez de tener un valor de \$3, 500, llegado el plazo futuro convenido, tuviera un valor de \$1, 000, le resultaría incosteable para el adquirente ejercer la opción prevista en \$2, 000, por lo tanto la prima pagada de \$100 será deducible, siempre y cuando la acción, objeto de la operación, coticen en mercados reconocidos y la operación no se hubiere celebrado entre partes relacionadas, toda vez que independientemente de que no se ejerció la opción, la prima sí fue erogada por el adquirente, y desde luego representa un gasto.

Si por el contrario la acción no cotiza en mercados reconocidos y la operación se celebra entre partes relacionadas, el pago inicial, es decir la prima, no será deducible en los términos de la fracción en comento, pues este tipo de operaciones se presta a una *auténtica manipulación*, pudiendo celebrarse con el único objeto de transmitir pérdidas o ganancias a una parte relacionada, puesto que siempre se tiene la posibilidad de no ejercer la opción. Muy distinto hubiera sido que la operación, no obstante que no se ejerza la opción y que se celebre entre partes relacionadas, tuviera como objeto un bien que coticen en mercados reconocidos, lo cual no permite la manipulación, por el simple hecho de que los precios quedan regulados por los mismos mercados independientemente de la voluntad o intervención de las partes.

Del análisis de estas dos fracciones, podemos concluir lo siguiente:

1o. Las pérdidas que se obtengan de operaciones financieras derivadas son deducibles, con la limitante de que si la operación se celebra entre partes relacionadas, los términos convenidos correspondan a los que se hubieren pactado entre partes independientes.

2o. Las primas, es decir las cantidades iniciales pagadas por el derecho a ejercer una opción de compra o de venta, serán deducibles; sin embargo, si la operación financiera se celebra entre partes relacionadas y la opción no se hubiera ejercido, los bienes, divisas, acciones o títulos valor, objeto de la operación, deberán cotizar en mercados reconocidos para que proceda la deducibilidad de la prima correspondiente.

Asimismo en la fracción XV se están limitando los gastos de consumo de restaurantes o bares, salvo que los mismos sean realizados con motivo de

un viaje en los términos de la fracción IX, en cuyo caso también estos gastos están limitados \$ 782. 00 diarios cuando se eroguen en Territorio Nacional o en el Extranjero.

En resumen, el artículo 85 que permite la deducción de los gastos efectuados, deberá interpretarse y aplicarse conjuntamente con los artículos 136, 137 y 138 de la Ley, para conocer si dichos gastos son o no deducibles, y en su caso, aplicar los porcentajes autorizados para las inversiones.

En cuanto a la fracción XIX que también fue adicionada a partir de enero de 1998 se refiere a la restitución por un préstamo recibido por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, no debe de considerarse un gasto, sino como la ley precisamente lo señala, se trata de una auténtica restitución y ésta o también llamado pago de lo debido, a título de préstamo, no es un gasto deducible pues la percepción de los títulos o préstamo correspondiente tampoco significa o representa un ingreso acumulable.

2.1.4. TASA O TARIFA.

Relacionadas con la Base del Impuesto existen las cuotas (TASA O TARIFA) del mismo. La cuota se ha conceptualado como la cantidad que debe cubrirse por cada unidad Fiscal. La cuota puede ser fija (TASA) o progresiva. (TARIFA)

Es cuota fija (TASA) aquélla que es igual por unidad sin importar el número de unidades de que se trate. Es cuota progresiva (TARIFA) la que se fija tomando en cuenta el número de unidades.

La progresividad de las cuotas puede ser directa o inversa; hay progresividad directa cuando la cuota aumenta a medida que aumenta cantidad de

unidades, y habrá progresividad inversa cuanto la cuota aumenta o disminuye a medida disminuye o aumenta el número de unidades.

Es muy usual la progresividad directa; de hecho, normal es que en el Impuesto Sobre la Renta las cuotas sean de progresividad directa; por ejemplo, en el artículo 141 de esta Ley del Impuesto Sobre la Renta los porcentos para aplicarse sobre excedentes de cada renglón que señala los ingresos, de 3% a 40%, o, según vaya siendo mayor el ingreso.

Un ejemplo de cuota progresiva inversa se tiene los impuestos por inversiones, en que a medida en que es superior la inversión, el porcentaje de la cuota es inferior. El artículo 80-A de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta nos dio un ejemplo matemático de progresividad inversa; este artículo concedió un subsidio contra el impuesto a pagar a los contribuyentes que o tienen ingresos por la prestación de servicios dependientes, subsidio que va de 50% a 0%, según la cantidad que represente su obligación. (6)

Además de calificarse de fijas y progresivas, las cuotas se pueden llamar también de derrama. Una cuota de derrama es aquélla que se fija una vez conocida la necesidad que se pretende satisfacer con el impuesto relativo, para que con la obtención de la misma se cubra dicha necesidad. El Maestro Flores Zavala, (7) al referirse a las cuotas de derrama, dice que para fijarlas, habrá que determinar "en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos se calcula la cuota que corresponde a cada unidad.

(6) RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Edt. Porrúa, 1ª edición, México 1984, Pp. 18-19.

(7) FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México, editorial Porrúa, S.A., 1961, Pp. 102

Ahora bien, en este régimen fiscal de Honorarios, los pagos provisionales se determinan disminuyendo a los ingresos obtenidos en el trimestre, los gastos e inversiones autorizados del mismo periodo y el resultado será el ingreso acumulable o base, al cual se le aplicará la tarifa prevista en el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta elevada a un trimestre. Al respecto cabe aclarar que, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará los cálculos pertinentes, y dará a conocer a los contribuyentes de manera semestral la tarifa correspondiente, las que publicará en el Diario Oficial de la Federación.

2.1.5. EPOCA DE PAGO.

El artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que los contribuyentes que obtengan Ingresos por Honorarios, efectuarán, pagos provisionales **TRIMESTRALES** a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre, y enero del siguiente año, mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas.

No obstante lo anterior, las personas físicas que tributan bajo este régimen fiscal, podrán aplicar las fechas marcadas en la Resolución Miscelánea para el año 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 6 de marzo del mismo año, las cuales consisten en:

a) En la regla 2.1.4. de las disposiciones generales de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2000, se establece que:

Las personas físicas que no tributen conforme al Régimen Simplificado ni de pequeños contribuyentes podrán optar por efectuar sus pagos provisionales de impuestos el 19 del mes de que se trate o posteriormente; en este último caso, considerando el sexto dígito numérico de su clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y a más tardar el día que les corresponda, de acuerdo lo

siguiente:

**SEXTO DÍGITO NUMÉRICO
DE LA CLAVE DEL RFC**

DÍA SIGUIENTE AL 19

1 y 2	Primer día hábil siguiente
3 y 4	Segundo día hábil siguiente
5 y 6	Tercer día hábil siguiente
7 y 8	Cuarto día hábil siguiente
9 y 0	Quinto día hábil siguiente

Por ejemplo si el Registro Federal de Contribuyentes es MIAC 570809, el sexto dígito numérico correspondiente es 9; por lo tanto el pago provisional se debe enterar a más tardar el quinto día hábil siguiente al día 19 del mes que corresponda al pago trimestral.

b) En la regla 3.18.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal del año 2000, se determina que:

Los contribuyentes que hubieran obtenido ingresos por Honorarios únicamente en el ejercicio inmediato anterior hasta \$ 1, 390, 902. 00, podrán efectuar los pagos provisionales en las fechas que les corresponde a los contribuyentes del Régimen Simplificado conforme el artículo 119-L de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 119-L.- Las personas físicas a que se refiere esta Sección efectuarán los pagos provisionales señalados en el artículo anterior, en las fechas siguientes:

I.- Los pagos relativos a los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a septiembre y octubre a diciembre, se presentarán en el mes que corresponda conforme a lo siguiente:

a) Los contribuyentes cuya primera letra del Registro Federal de Contribuyentes quede comprendida dentro de las letras "A" a "G", efectuarán sus pagos en los meses de mayo, agosto, noviembre y febrero, respectivamente.

b) Los contribuyentes cuya primera letra del Registro Federal de Contribuyentes quede comprendida dentro de las letras "H" a "O", efectuarán sus pagos en los meses de junio, septiembre, diciembre y marzo, respectivamente.

c) Los contribuyentes cuya primera letra del Registro Federal de Contribuyentes quede comprendida dentro de las letras "P" a "Z", efectuarán sus pagos en los meses de julio, octubre, enero y abril, respectivamente.

II.- Las declaraciones a que se refiere la fracción anterior se presentarán en el mes que corresponda y a más tardar en el día cuyo número sea igual al del nacimiento del contribuyente. Cuando el día a que se refiere esta fracción sea el 29, 30 ó 31 y el mes de que se trate no contenga dicho día, el pago se efectuará el último día del mes.

2.1.6. MECANICA PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1.6.1. PAGO PROVISIONAL EN TERMINOS DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTICULO 86 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, se determinara aplicando la Tarifa prevista en el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del trimestre por los que se efectúa el pago, el monto de las deducciones (Gastos e Inversiones), antes señaladas, correspondientes al mismo periodo.

Hecho lo anterior, los contribuyentes deberán acreditar o restar contra el Impuesto Sobre la Renta que resulte a su cargo, el monto del crédito general trimestral que les corresponda en los términos del artículo 141-B de la Ley de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En los casos en que el Impuesto Sobre la Renta a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente. Así mismo cabe destacar, que dicho acreditamiento no se efectuara, cuando en el período de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en el régimen fiscal de Sueldos y Salarios, por los que ya se hubiese efectuado.

Cuando los ingresos que se obtengan, bajo el régimen fiscal de Honorarios, por pagos que efectúen las **PERSONAS MORALES**, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las personas morales mencionadas en el párrafo que antecede, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior.

Cuando en un trimestre las deducciones autorizadas sean superiores a los ingresos, la diferencia se podrá considerar en cualquiera de los siguientes trimestres, conforme lo estipula el artículo 99 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando dichas deducciones correspondan al mismo ejercicio o año de calendario.

Tratándose de inversiones podrán deducir de los ingresos del periodo por el que hacen el pago provisional, la proporción de la deducción de la inversión de que se trate, que represente el periodo por el que se efectúa el pago provisional respecto del año de calendario; dicha normatividad se encuentra plasmada en el artículo 98 del reglamento de dicho ordenamiento jurídico.

2.1.6.2. OPCIÓN DE CALCULAR LOS PAGOS PROVISIONALES EN BASE A UN COEFICIENTE DE UTILIDAD.

Así mismo, los contribuyentes que perciban ingresos por honorarios podrán optar por calcular sus pagos provisionales trimestrales, en lugar del tratamiento fiscal anterior, podrán hacerlo en base a un coeficiente de utilidad, de conformidad a lo establecido en la regla No. 3.182 de la Resolución Miscelánea para el año 2000, mismo que se encuentra en el último párrafo del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El tratamiento fiscal que señala la regla de referencia, se desarrolla a continuación:

I. Se determina un Coeficiente de Utilidad, considerando el monto de los ingresos y deducciones autorizadas declarados en el ejercicio inmediato anterior.

$$CU = \frac{\text{INGRESOS} - \text{DEDUCCIONES AUTORIZADAS}}{\text{INGRESOS}}$$

II. A los ingresos del trimestre del año por el que se calculan los pagos provisionales, se multiplicarán por el Coeficiente de Utilidad, y el resultado será el ingreso acumulable estimado.

III. Al ingreso acumulable estimado se le aplicará la tarifa del artículo 80 y 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

IV. Ajustarán en el séptimo mes del ejercicio los pagos provisionales, considerando para este efecto el monto de los ingresos obtenidos del primer semestre, y restando las deducciones autorizadas del mismo periodo.

Al ingreso acumulable obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta elevada al semestre.

Una vez obtenidos el monto del Impuesto sobre la Renta a pagar del periodo comprendido del 1 de enero al mes de junio del ejercicio en curso,

se le restará el monto de los pagos provisionales de los dos trimestres que corresponden a dicho periodo.

Poco usual es la aplicación de este tratamiento fiscal, ya que comúnmente el contribuyente opta por determinar el Impuesto Sobre la Renta por medio de la primera opción antes señalada, es decir, prefiere ir calculando los pagos provisionales trimestrales de manera real y no estimada.

2.1.6.3. PAGO PROVISIONAL POR CONCEPTO DE REGALIAS POR DERECHOS DE AUTOR.

Existe otro procedimiento especial aplicable exclusivamente para quienes obtengan regalías por **DERECHOS DE AUTOR** a que se refiere el artículo 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En este caso concreto estos contribuyentes también podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un monto equivalente al impuesto que corresponda a 8 salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevado al trimestre, calculado éste como si se tratara del único ingreso del contribuyente en el ejercicio.

De acuerdo con el párrafo anterior, el impuesto acreditable a que tiene derecho un Autor será la cantidad que se obtenga de aplicar la tarifa del artículo 80 (elevada al trimestre), a un monto equivalente a 8 salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal, igualmente elevados al trimestre.

Esto significa que los Autores que obtengan regalías en los términos del artículo 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual se ubica en el Capítulo XII del Título de Personas Físicas, tendrán derecho prácticamente a una exención por el impuesto que resulte de aplicar la tarifa al salario mínimo elevado al

trimestre y éste a su vez equivalente a 8 veces. Si el salario mínimo es de \$ 37.90 y se multiplica por 90 (días que tiene el trimestre), resulta una cantidad de \$3, 411. 00 que a su vez multiplicada por 8 arroja finalmente la cantidad de \$27, 288.00, a la que deberá aplicarse la tarifa elevada al trimestre, cuyo impuesto resultante será el acreditable contra los ingresos que se obtengan por regalías.

Finalmente, en este caso de los Autores, si la cantidad acreditable del impuesto es superior al efectivamente causado durante el trimestre, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente o solicitar su devolución.

Se establece posteriormente que cuando el contribuyente además perciba otros ingresos distintos a los Autorales, determinará el monto del impuesto contra el cual podrá efectuar el acreditamiento, aplicando al total del impuesto que resulte a su cargo el por ciento que representen los ingresos acumulables por Derechos de Autor respecto al total de los ingresos acumulables en el trimestre de que se trate.

2.1.6.4. PAGO PROVISIONAL POR INGRESOS ESPORADICOS.

Por lo que respecta al Pago Provisional por Ingresos Esporádicos bajo el régimen fiscal de Honorarios, el último párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece otro procedimiento distinto para calcular el impuesto provisional, respecto de aquellas personas que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo. El pago provisional se calculará aplicando el 20% al total de los ingresos percibidos sin deducción alguna. El entero se hará mediante declaración que presentarán estas personas ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedan relevados de llevar contabilidad y presentar pagos provisionales.

De acuerdo con el artículo 104 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se considera que obtienen ingresos en forma esporádica los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el presente Capítulo, cuando dispongan de un local como base fija para realizar sus actividades.

Dicho precepto legal dispone lo siguiente:

Artículo 104.- Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

I.- La donación.

II.- Los tesoros.

III.- La adquisición por prescripción.

IV.- Los supuestos señalados en los artículos 102, 150 y 151, de esta Ley.

V.- Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de las fracciones I a III, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el supuesto señalado en la fracción IV se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 102 de esta Ley.

2.1.6.5. DECLARACIÓN Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL.

Las personas físicas que obtengan ingresos a los que se refiere el Capítulo Segundo del Título Cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están obligadas a pagar el Impuesto Sobre la Renta anual, por los ingresos obtenidos en un año de calendario, mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los ingresos obtenidos, después de haber efectuado las deducciones, (Gastos e Inversiones), se acumularán o sumarán a otros ingresos, (Por concepto de Arrendamiento o Actividad Empresarial) si los hubiere y, en su defecto, deberá calcularse el impuesto en los términos del Capítulo XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El cálculo del Impuesto Anual se determinará, ya sea aplicando la tarifa anual a los ingresos gravables acumulables obtenidos durante el ejercicio, o en su defecto, acumulando los ingresos gravables por el ejercicio libre de la profesión a otros ingresos acumulables y posteriormente aplicando la tarifa en cuestión, tal y como lo vamos a ejemplificar en el procedimiento siguiente:

Procedimiento. Consistente en deducir de los ingresos obtenidos en el año de calendario de que se trate, aquellas erogaciones autorizadas por la Ley (Gastos e Inversiones), cuando se reúnen los requisitos que para cada una de ellas se establecen, mismas que han quedado debidamente analizadas en párrafos anteriores. Estos gastos o erogaciones son aquellos que se efectuaron durante los cuatro trimestres del año de calendario, así como las deducciones en Gastos e Inversiones.

Así mismo, las personas físicas que tributan bajo el régimen fiscal de Honorarios, para calcular su impuesto anual podrán hacer, además de las deducciones autorizadas, las **DEDUCCIONES PERSONALES** siguientes: Gastos destinados a transportación escolar obligatoria, Honorarios Médicos, Dentales y Gastos Hospitalarios, Gastos de Funerales y Donativos no Onerosos ni Remunerativos.

A través del ejemplo se presentan las bases para calcular el Impuesto Anual de una Persona que percibe Ingresos de los regulados en el Capítulo Segundo, Título Cuarto, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta denominado "De los

Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un servicio Personal Independiente”.

Ejemplo:

Bases para calcular el impuesto anual de un profesionista.

Procedimiento:	
1o. Ingreso total anual	= \$84,000.00
2o. Gastos en general	= \$36,250.00

3o. Adquirió durante el año:

Un automóvil con un costo de \$42,000 y una máquina de escribir en \$2,000, por lo que, con fundamento en los artículos 85,136 fracciones I y II, y 138 fracciones III y V:

* Automóvil: \$42,000 x 25% x Factor (1.15)	\$12,075.00
* Máquina de escribir: \$2,000.00 x 10% x 1.15	230.00
Total deducción en inversiones	\$12,305.00

4o. Los ingresos gravables del Capítulo II se determinarán como sigue:

Ingreso total	84,000.00
Menos: Gastos en general	\$ 36,250.00
Deducciones en inversiones	\$ 12,305.00 (48,555.20)
Ingreso gravable acumulado	\$ 35,445.00

5o. Capítulo XII (Declaración Anual)

Ingreso gravable acumulable = Base gravable	35,445.00
---	-----------

60. A la base gravable de \$35,445.00 se le aplica la tarifa	
del artículo 141 = impuesto anual	\$3,947.00
Menos: Subsidio, crédito y pagos provisionales	y
Saldo (a favor o en contra)	x

Por último, aquellas personas que hubieren percibido Honorarios en forma esporádica, deberán presentar su declaración anual deduciendo de los ingresos obtenidos únicamente aquellos gastos directamente relacionados con su obtención; el ingreso gravable así determinado será acumulable, calculando el pago en los términos explicados.

Con lo anterior se pretende que aquellas personas que perciban ingresos en forma esporádica por Honorarios no efectúen deducciones que normalmente tiene derecho los profesionistas que dedican todo su tiempo a la actividad independiente. Con frecuencia sucedía que una persona que en forma esporádica percibía honorarios, al presentar su declaración anual procedía a efectuar la depreciación de su automóvil y a deducir otros gastos que nunca tuvieron relación con los ingresos obtenidos, con el objeto de reducir al máximo la utilidad de los ingresos por actividades independientes.

2.1.6.6. OPCIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE APLICAR LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL.

De conformidad con lo previsto en el Artículo 88-A, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las Autoridades Fiscales podrán aplicar de manera discrecional la determinación presuntiva de la Utilidad Fiscal de los contribuyentes de la forma siguiente: A los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, se aplicara el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican.

IX.- Se aplicara 50% en el caso de prestación de Servicios Personales Independientes.

Para obtener el resultado fiscal, se restara a la utilidad fiscal determinada, las perdidas fiscales pendientes de disminuir de otros ejercicios.

Lo anterior, en los términos del Artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.1.6.7. OBLIGACIONES FISCALES PARA LAS PERSONAS FÍSICAS QUE TRIBUTAN BAJO EL RÉGIMEN FISCAL DE HONORARIOS.

Las personas físicas que obtengan ingresos por Honorarios, deberán cumplir con las obligaciones fiscales a que hace referencia el artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuales son:

I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. Para este efecto se llenará la forma fiscal R-1, y en obligaciones fiscales deberá marcar la clave 112 que corresponde al régimen de honorarios. Cuando los ingresos por dicho concepto sean de manera esporádica, se marcará la clave 132 y en su caso la clave 201, por concepto del Impuesto al Valor Agregado.

II. Llevar contabilidad de conformidad como lo establece el Código Fiscal de la Federación y el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El artículo 102 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, señala que dichos contribuyentes, deberán llevar contabilidad simplificada, que consiste en un libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones. El libro de referencia no requiere ser autorizado y sellado por las Autoridades Fiscales para su utilización.

III. Expedir comprobantes por los honorarios obtenidos. El artículo 103 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que los comprobantes por ingresos de honorarios además de reunir los requisitos que establecen los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, deberán estar firmados por quien los expide y, en su caso, señalar la clave del registro de afiliación patronal en el Instituto Mexicano del Seguro Social. Los recibos de honorarios deben ser impresos en los lugares autorizados, salvo que el ingreso por la prestación del servicio personal independiente sea de manera esporádica, podrán no cumplir con dicho requisito sustancial; ^{siempre} y cuando el contribuyente reciba el pago con cheque nominativo con la leyenda “para abono en cuenta”.

IV. Presentar declaraciones provisionales y la del ejercicio. Los pagos provisionales se enterarán de manera trimestral en las fechas antes señaladas, y la presentación de la declaración anual se deberá realizar entre los meses de febrero y abril del año siguiente en las oficinas autorizadas.

2.2 REGIMEN FISCAL DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES.

2.2.1. OBJETO.

El artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hace referencia al Objeto del Impuesto Sobre la Renta por los Ingresos por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles, los cuales consisten en:

I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de inmuebles, en cualquier forma.

II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

III. La ganancia inflacionaria derivada de las deudas relacionadas con esta actividad. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando el contribuyente obtenga el ingreso proveniente del arrendamiento de casa habitación, o cuando opte por considerar la deducción ciega, concepto que se explicará más adelante.

La acumulación del ingreso por concepto de arrendamiento se hará cuando sea efectivamente cobrado, es decir, no se acumula el ingreso percibido en crédito.

Por lo que respecta a la fracción III, de este artículo 89, se adicionó en 1990, su objetivo es claro: si no se toma la deducción ciega del 50% o del 35% se deberá acumular esta ganancia inflacionaria para deducir los intereses en términos reales. Para determinar la ganancia inflacionaria se deberá seguir los lineamientos de los artículos 7-A y 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Con el Objeto de estimular la construcción y compra de casa habitación que se destinen al arrendamiento, se precisa que no será acumulable la ganancia inflacionaria cuando se trate de créditos contratados para estos fines.

2.2.2. BASE.

La base para determinar el Impuesto Sobre la Renta a cargo y bajo este régimen fiscal será el ingreso acumulable, monto que se adiciona en su caso, a otros ingresos que obtenga la Persona Física en el año de calendario de que se trate, como por ejemplo Honorarios o Actividad Empresarial.

El ingreso acumulable o base del Impuesto, se obtiene de la forma siguiente:

**INGRESOS PROVENIENTES DE ARRENDAMIENTO (MENOS)
DEDUCCIONES AUTORIZADAS = INGRESO ACUMULABLE O
BASE.**

En efecto, al monto de los ingresos a que se refiere el artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y derivados de Otorgar el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles, se disminuirá con las **DEDUCCIONES AUTORIZADAS** que enuncian el artículo 90 de dicho ordenamiento jurídico y son las siguientes.

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 cubrir 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., Para este efecto se considerará como monto autorizado de depreciación, el equivalente al 10% tratándose de inmuebles arqueológicos o antiguos y 5% para los demás bienes.

Dentro de este régimen fiscal, las Deducciones contienen una serie de Requisitos Especiales, es decir que los gastos e inversiones deben estar acordes a lo previsto en el artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual señala los requisitos que deben reunir las deducciones, pues de lo contrario, aunque éstas se encuentran especificadas, no serán deducibles para efectos fiscales.

De igual forma, deberá atenderse a lo dispuesto por los artículos 137 y 138 del mismo ordenamiento jurídico y que se refieren a las erogaciones no deducibles y a las reglas de deducción de inversiones, respectivamente, así como a aquellas disposiciones reglamentarias que son aplicables, al respecto cabe aclarar que los preceptos legales antes señalados, ya fueron debidamente analizados en el inciso del Régimen Fiscal de Honorarios que antecede, razón por la cual en este apartado no se incluyen, y así tenemos en primer lugar, los dos últimos párrafos del artículo 90 que señalan lo siguiente:

Artículo 90. -

(Párrafo penúltimo)

Cuando el contribuyente ocupe como casa habitación parte del inmueble del cual derive el ingreso por otorgar el uso o goce temporal del mismo, no podrá deducir la parte de los gastos, así como tampoco el impuesto predial y los derechos de cooperación de obras públicas que correspondan proporcionalmente a la unidad ocupada. En los casos de subarrendamiento, el subarrendador no podrá deducir la parte proporcional del importe de las rentas pagadas que correspondan a la unidad que ocupe como casa habitación.

(Párrafo último)

La parte proporcional a que se refiere el párrafo que antecede, se calculará considerando el número de metros cuadrados de

construcción de la unidad ocupada en relación con el total de metros cuadrados de construcción del inmueble.

En cuanto a la deducción contemplada en la fracción III del artículo 90, la fracción VIII del artículo 137 no autoriza la deducción de los intereses pagados por el contribuyente que correspondan a inversiones de las que no se estén derivando ingresos por los que se pueda efectuar su deducción.

La deducción contemplada en la fracción IV del artículo 90, se encuentra limitada a su vez por la fracción VII del artículo 137, que permite únicamente la deducción de salarios, comisiones y honorarios pagados por el arrendador en un año de calendario, en un monto que no exceda en su conjunto del 10% de los ingresos anuales obtenidos por conceder el uso o goce de inmuebles.

Lo anterior significa que del total de los ingresos obtenidos por el arrendamiento de bienes inmuebles, únicamente se podrá deducir hasta un 10% de los ingresos anuales y la cantidad erogada que exceda a este límite no será deducible.

Los anteriores requisitos son los que consideramos de **CARÁCTER ESPECIAL**, directamente vinculados con las deducciones autorizadas por el Capítulo III "De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles", sin olvidar que el resto de los requisitos son de **CARÁCTER GENERAL**, aplicables a todas las deducciones a que este capítulo se refiere.

Ahora bien, el contribuyente sujeto a este régimen fiscal puede optar por substituir las deducciones autorizadas y antes señaladas, por la deducción llamada comúnmente como "**CIEGA**", que consiste en lo siguiente:

Para los ingresos que provienen del arrendamiento de casa habitación, el contribuyente podrá optar por deducir el 50% de los ingresos por dicho concepto, **SIN COMPROBANTE ALGUNO**, en substitución de las deducciones autorizadas con comprobantes fiscales y en el arrendamiento de locales comerciales u otros, se aplicará una deducción del 35%, igualmente sin comprobación alguna, en lugar de aplicar las deducciones reales. La aplicación de la deducción ciega se deriva de otorgar al contribuyente una facilidad administrativa en la comprobación de gastos, ya que la mayoría de las personas con este tipo de ingresos, prácticamente no realizan erogaciones y por lo tanto carecen de deducciones autorizadas.

El artículo 106 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que la opción de la deducción ciega se podrá ejercer a más tardar en la fecha en que se presente la declaración anual.

Cuando se trate de subarrendamiento, sólo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

Mediante esta deducción opcional equivalente al 35% ó 50%, según corresponda, de los ingresos obtenidos en el año de calendario, el contribuyente se libera de llevar libros, documentación comprobatoria y las demás obligaciones que la Ley señala para las personas que deducen los gastos e inversiones específicamente autorizados.

El artículo 106 del Reglamento, precisa que la opción que estamos comentando "deberá ejercerse por los contribuyentes a más tardar en la fecha en que se presente la declaración anual. La misma opción se ejercerá para todos los inmuebles de su propiedad, incluso para aquéllos en los que tengan el carácter de copropietarios". Por lo tanto, resulta, a la luz del Reglamento, que el contribuyente no puede ejercer la opción del 35% ó 50% de deducción sin comprobación alguna, sin que tenga que hacer lo mismo respecto de otros inmuebles.

Cabe destacar que si la Persona Física sujeta a este régimen fiscal ocupa una parte del inmueble otorgado en arrendamiento para casa habitación, sólo podrá deducir una parte de los gastos autorizados, dicha parte se calculará considerando el número de metros cuadrados de construcción de la unidad ocupada en relación con el total de metros cuadrados de construcción del inmueble.

Por último el artículo 107 de el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera que cuando las deducciones sean superiores a los ingresos dentro de un ejercicio fiscal, el remanente de los gastos se podrá aplicar a los demás ingresos que el contribuyente acumule en la **DECLARACION ANUAL** correspondiente a ese mismo año. En otros términos, los gastos del ejercicio que no se pudieran deducir provenientes de los ingresos por arrendamiento, se podrán acreditar contra otros ingresos acumulables del contribuyente cuando presenté su declaración anual.

2.2.3. PAGO PROVISIONAL EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 92 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El monto del pago provisional se calculará disminuyendo a los ingresos del trimestre por el que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90 de la Ley, y el resultado será el ingreso acumulable o base del trimestre, al cual se le aplicará la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, elevada al trimestre. Asimismo, los contribuyentes acreditarán contra el Impuesto Sobre la Renta que resulte a su cargo, el monto del crédito general trimestral a que se refiere el artículo 141-B de dicho ordenamiento jurídico. No se efectuará el acreditamiento cuando en el periodo de que se trate, se obtengan ingresos por sueldos o por honorarios.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente determinado en los términos antes señalados, sea menor que la cantidad acreditable, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo

posteriormente.

Ahora bien, cuando los ingresos se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, estas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención. El impuesto retenido en estos términos, podrá acreditarse contra el impuesto que resulte en los términos antes señalados.

Por lo que respecta a las inversiones, el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que los contribuyentes podrán deducir de los ingresos del periodo, la cuarta parte de la deducción (depreciación) que corresponda al año de calendario. Así mismo, cuando las deducciones no se efectúen dentro del trimestre al que corresponda, se podrán efectuar en los siguientes periodos del mismo ejercicio o al presentar la declaración anual.

El efecto anterior también es aplicable cuando se obtengan deducciones superiores a los ingresos en un trimestre, en cuyo caso se podrán disminuir los remanentes de gastos en los siguientes trimestres, o hasta que se presente la declaración anual, siempre y cuando correspondan al mismo ejercicio fiscal.

Quedan relevados de presentar pagos provisionales, los contribuyentes cuyos ingresos anuales totales del ejercicio inmediato anterior, por concepto de arrendamiento no hubieran excedido de dos salarios mínimos del área geográfica del contribuyente elevado al año, actualmente es la cantidad de \$ 27,667.000

Los contribuyentes que perciben ingresos por arrendamiento, podrán optar por calcular el último pago provisional considerando en lugar de los

ingresos y de las deducciones del trimestre que corresponda, los del año de calendario, aplicando las tarifas anuales de los artículos 141, 141-A y 141-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y acreditando los tres pagos provisionales trimestrales anteriores. En otras palabras, se permite al contribuyente calcular el impuesto anual de manera adelantada.

2.2.4. EPOCA DE PAGO.

El artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que las Personas Físicas que Otorguen el Usó o Goce Temporal de Bienes Inmuebles, están obligadas a presentar declaraciones de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año.

La opción, donde se contemplan fechas opcionales para presentar la declaración anual, son también aplicables para los contribuyentes que perciban ingresos bajo este régimen fiscal por arrendamiento. Por lo tanto, pueden variar los periodos para la presentación de declaraciones de pagos provisionales, ya sea considerando las fechas en base al sexto dígito, o bien las marcadas en el artículo 119-L de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuando el monto de sus ingresos por la actividad de referencia, no sean superiores a lo establecido del ejercicio inmediato anterior, conforme lo establece la regla No. 2.1.4 y 3.18.3 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 6 de marzo del año 2000, las cuales ya fueron debidamente analizadas en el párrafo que antecede.

2.2.5. OPERACIONES DE FIDEICOMISO.

El primer párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala el caso de los fideicomisos por los que, según la Ley se confiere el Uso o Goce Temporal de Inmuebles, mismo que a continuación se transcribe:

Artículo 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 del fiduciario el inmueble, en cuyo caso se considera que para otros 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 aquel 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 a más tardar el 31 de enero 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 del calendario anterior; asimismo presentará ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre el nombre, clave del 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.

En los contratos de fideicomiso en que el arrendador, en su carácter de fideicomitente, designa a varias personas fideicomisarias para que obtengan el producto de las rentas, no se concede el uso o goce temporal de bienes

inmuebles; es decir, a través del fideicomiso no se permite que otra persona haga uso temporal de dichos bienes.

En realidad, a través del contrato de fideicomiso, el arrendador en calidad de fideicomitente, transmite en fideicomiso a la Institución Fiduciaria, la titularidad de los derechos personales a percibir las rentas que como arrendador le corresponden derivados del o los contratos de arrendamiento que hubiere celebrado.

Como consecuencia de la constitución del fideicomiso, la titularidad de los derechos personales al cobro de las rentas que como arrendador tiene el fideicomitente, pasan al fiduciario con todo cuanto de hecho y por derecho le corresponda. La Institución Fiduciaria, en los términos del contrato de fideicomiso, cobrará las rentas extendiendo los recibos que al efecto sean firmados por el fiduciario y una vez cobradas, previo el descuento de la comisión por la administración del cobro y aplicación de rentas, el importe neto lo distribuirá entre los fideicomisarios designados.

Por tal motivo consideramos que la redacción de esta disposición es desafortunada, ya que el único caso que prevé son aquellas operaciones de fideicomiso por las que se conceda el Uso o Goce Temporal de Inmuebles, y en realidad, a través del fideicomiso no se Otorga el Uso o Goce Temporal de Inmuebles, sino a través de los contratos de arrendamiento, pues lo único que se trasmite al fideicomiso es la titularidad de los derechos a percibir rentas, mas no el derecho al Uso o Goce de Bienes Inmuebles, pues este uso o goce que hace el arrendatario de los bienes inmuebles, fue generado a través del contrato de arrendamiento.

La única intención del legislador fue evitar que dichas operaciones de fideicomiso, que los ingresos que se perciban se entenderá que los

recibe el fideicomitente, a menos que se hubiera constituido con carácter irrevocable, caso en el cual estaremos realmente en presencia de un fideicomiso traslativo de dominio.

Pese a los argumentos anteriores, las instituciones de crédito con facultades para actuar como fiduciarias, no quisieron correr ningún riesgo ante las autoridades fiscales, y a partir del 1.º de enero de 1979, fecha en que entró en vigor esta disposición, empezaron a enviar circulares y cartas a sus clientes, manifestándoles que a partir de dicho año quedaban terminados los contratos de fideicomiso; decisión tomada principalmente por las obligaciones que las instituciones fiduciarias debían cumplir.

Tratándose de operaciones de fideicomiso, el segundo párrafo del artículo 93 señala que la institución fiduciaria efectuará pagos provisionales cuatrimestrales por cuenta de aquella persona a quien corresponda el rendimiento, ya sea del fideicomitente, si se trata de un fideicomiso de carácter revocable; o de los fideicomisarios, si el fideicomiso constituido es de carácter irrevocable. Este pago lo efectuará en los meses de mayo, septiembre y enero del año siguiente mediante la declaración que presentará ante las oficinas autorizadas.

La base para determinar el pago provisional cuatrimestral, será del 10% sobre el total de los ingresos obtenidos en el cuatrimestre, sin deducción alguna.

Asimismo, la institución fiduciaria proporcionará a más tardar el 31 de enero de cada año, a quienes correspondan los rendimientos, una constancia de los rendimientos disponibles, de los pagos provisionales efectuados y de las deducciones correspondientes al año de calendario anterior; igualmente está obligada a presentar ante las oficinas autorizadas, en el mes de febrero de cada año, una manifestación proporcionando información sobre el nombre, clave del Registro

Federal de Contribuyentes, rendimientos disponibles, pagos provisionales efectuados y deducciones, relacionados con cada una de las personas a las que corresponden los rendimientos durante el mismo período.

2.2.6. OBLIGACIONES FISCALES.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento, deberán cumplir con los requisitos que señala el artículo 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta , y que son las siguientes:

I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Las claves fiscales que marca la forma fiscal R1 en su reverso son:

Clave 114: Aplicable a Personas Físicas que sólo tengan la obligación de presentar la declaración anual.

Clave 115: Aplicable a contribuyentes que tengan la obligación de presentar tanto los pagos provisionales como la declaración anual.

II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación. El artículo 111 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que los registros de las operaciones, deberán efectuarse por medio de **CONTABILIDAD SIMPLIFICADA** que es un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones (artículo 32 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), dicho libro no requiere ser sellado ni autorizado por las autoridades fiscales. Los contribuyentes que opten por aplicar la deducción ciega

quedan relevados de llevar contabilidad simplificada.

III. Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.

IV. Presentar declaraciones provisionales y anual en los términos que señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que los comprobantes que expidan los contribuyentes dedicados al arrendamiento, deberán reunir además de los requisitos que marcan los artículos 29 y 29A del Código Fiscal de la Federación, el número de cuenta predial del inmueble de que se trate, o en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable, así como la firma del contribuyente o su representante.

2.2.7. DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL.

Las personas que obtengan ingresos por otorgar el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles, están obligadas a pagar su impuesto anual por los ingresos obtenidos en el año de calendario, mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, según lo dispone el artículo 139 de la Ley.

Los ingresos obtenidos y previa la deducción de las erogaciones efectuadas que permite la Ley en forma específica, o en su caso, del 50% ó 35% opcional, sin comprobación alguna, deberán acumularse a otros ingresos si los hubiera, y en su defecto, deberá calcularse el impuesto anual por los ingresos percibidos en este capítulo.

Ejemplo:

Bases para calcular el impuesto anual con la deducción opcional del 50%:

1o.	Ingresos anuales por arrendamiento	\$ 8,000.00
2o.	Menos 50% de \$8,000.00	<u>(4,000.00)</u>
3o.	Capítulo XII (Declaración Anual):	
	Ingreso gravable acumulado	4,000.00
	Menos. Donativos	<u>320.00</u>
	Base gravable o utilidad	<u>3,680.00</u>

A la base gravable se le aplica la tarifa del artículo 141 y se obtiene el impuesto anual al que se le acreditará el crédito general previsto en el artículo 141-B, el subsidio fiscal previsto en el artículo 141-A, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio fiscal correspondiente.

CAPITULO TERCERO.

ESTRUCTURA JURIDICA DE LOS CAPITULOS III Y IV DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El Impuesto al Valor Agregado surgió en Francia y se extendió su aplicación hacia el Mercado Común Europeo.

En México, como ya se comento en el Capitulo Primero del presente trabajo, se implantó en el año de 1980, como una respuesta en el saneamiento de las Finanzas Públicas, puesto que dicho impuesto lograba cubrir las deficiencias que imperaban en la política fiscal del país, dentro de las cuales destacaban: bajos niveles de recaudación, evasión fiscal, etc., hoy en día es considerado una de las principales contribuciones que recauda el Estado.

Ahora bien, el Impuesto al Valor Agregado presenta las características siguientes:

a) Es considerado un impuesto indirecto puesto que su pago no recae directamente sobre el contribuyente, sino más bien en el **CONSUMIDOR FINAL**; es decir, sobre la persona que consume los bienes y servicios, de ahí surge su característica principal que es su **TRASLADO**, puesto que no lo absorbe el productor

ni tampoco el distribuidor, sino más bien, éstos lo cargan hacia la persona que consume el bien o servicio.

b) El estado obtiene con la recaudación del Impuesto al Valor Agregado un funcionamiento inmediato, aunque todas las contribuciones que recauda el gobierno, son le soporte del gasto público, el Impuesto al Valor Agregado tiene la ventaja de imprimir mayor fluidez a las Finanzas Públicas, ya que al gravar el consumo, es menos complicado el aspecto administrativo de recaudación; puesto que en cada bien o servicio gravable, se aplica el monto del Impuesto al Valor Agregado a pagar.

c) Disminuye el índice de evasión fiscal. El impuesto indirecto en estudio tiende a contrarrestar la llamada economía subterránea, al buscar que el pago del Impuesto al Valor Agregado no recaiga sobre el empresario, prestador de servicios o arrendatario sino más bien sobre la persona que consume los bienes o servicios.

d) Se genera en todas las etapas económicas. Aunque uno de los principales objetivos que se establecieron en el Impuesto al Valor Agregado, fue eliminar la aplicación de los impuestos "en cascada", es decir, que se fueran cargando en cada etapa económica: producción, distribución y consumo, dicho impuesto se causa en cada una de ellas, pero considerando su gravamen final en el consumidor, quien será la persona que deba cubrirlo realmente. Así se tiene que dentro cada etapa económica se aplica parcial o totalmente el efecto del Impuesto al Valor Agregado, como a continuación se observa:

-PRODUCCIÓN. Cuando el productor adquiere insumos para la fabricación de satisfactores, paga en cada accesorio del producto final el Impuesto al Valor Agregado, claro está, cuando se refiere a bienes y servicios

gravados. A su vez éste lo "traslada hacia el distribuidor" o en su caso al consumidor final.

-DISTRIBUCIÓN. Cuando la persona adquiere bienes o servicios terminados, con la finalidad de hacerlos llegar al consumidor final; etapa en que se traslada el Impuesto al Valor Agregado del productor al distribuidor.

-CONSUMO. Cuando las personas adquirentes de bienes o servicios absorben en su totalidad el monto del Impuesto al Valor Agregado, recayendo en ellos, el costo fiscal real. Como se observa en cada etapa económica, la disyuntiva de la contribución es su "traslado", característica única de los impuestos indirectos.

En virtud de lo anterior , se puede formular una definición de Impuesto al Valor Agregado de la forma siguiente "es un impuesto indirecto que incide exclusivamente en el valor añadido en cada etapa del proceso económico de producción, circulación y distribución de bienes y servicios (8). Hechos los comentarios anteriores, nos abocaremos ahora al estudio y análisis de los capítulos III y IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado"

3.1. REGIMEN FISCAL "DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS".

Este Capítulo III se compone también de seis artículos. En el primer artículo se establece conceptualmente qué se considera como Prestación de Servicios Independientes, y qué no se consideran como tal, asimismo, define qué es Prestación de Servicios Personales; el segundo artículo establece la exención en la realización de actos o actividades de Prestación de Servicios Independientes; en tanto que el tercer artículo de este capítulo determina qué se entiende por Prestación de Servicios en Territorio Nacional; el artículo cuarto establece el momento en que se considera es Prestado el Servicio, continúa este capítulo III con el artículo que

determina la base de cálculo del impuesto, tratándose de la Prestación de Servicios

[8] PLACENCIA RODRIGUEZ, José Francisco. Impulso al Valor Agregado, Pp. 63, INDETEC, 1991.

Independientes. Por último, el sexto artículo (adicionado en 1996), establece la base gravable del cálculo del impuesto, tratándose de intereses devengados derivados de créditos relacionados con actos o actividades gravados por la norma Fiscal Federal.

Dichos preceptos legales, se analizan en los términos antes señalados, así tenemos que partir de la Definición de Prestación de Servicios.

En efecto la Prestación es, según Eduardo Couture, la "Acción y efecto de prestar, dicese del objeto de una obligación, de la acción u omisión debida (9)". Por su parte, el Servicio es definido como la acción y efecto de servir. Consecuentemente, podemos decir que "Prestación de Servicios" puede ser definido como la acción o efecto de prestar algo útil.

3.1.1. SUJETO.

En relación al elemento sujeto del impuesto, la doctrina, en voz de Jaime Ross Bravo (10) considera al sujeto pasivo como: "aquel que por su vinculación o atribución a las circunstancias o hechos constitutivos del hecho generador o por disposición de la ley ..., resulta obligado con respecto al sujeto activo al pago de la obligación fiscal. Giuliani Fonrouge, por su parte, lo define diciendo que "es la persona individual o colectiva (jurídica) a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero responsable del cumplimiento de la obligación." Aquí, podemos fácilmente observar, que aparece la figura del sujeto pasivo por adeudo ajeno o también denominado como contribuyente sustituto.

[9] COUTURE, Eduardo. Vocabulario Jurídico, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1988, Pp. 471

[10] ROSS, Jaime. Derecho Tributario Sustantivo, República Dominicana, 1975

Actualmente, en el ámbito fiscal de nuestro país, al sujeto pasivo de la relación fiscal se le suele denominar "contribuyente", seguramente en referencia a lo preceptuado por la Constitución en el artículo 31, fracción IV, que establece a los Mexicanos la obligación de contribuir; entonces, el mismo será un contribuyente de Impuestos Federales, Estatales o Municipales, según sea el caso.

El sujeto aparece así como indispensable en el ámbito de aplicación de un impuesto. Es, así, en razón de la propia relación fiscal, donde, necesariamente, intervienen dos sujetos, la administración como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo de dicha relación jurídico-fiscal. El sujeto pasivo de la relación se define como "todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esa obligación fiscal". Por su parte, se entiende como relación fiscal el vínculo que se establece como consecuencia de la realización del hecho generador de la contribución.

Ahora bien, por lo que respecta, a los sujetos pasivos para efectos del Impuesto al Valor Agregado, estos se consideran las Personas Físicas y las Morales que realicen, en Territorio Nacional, los actos o actividades que mas adelante se señalan. La norma no distingue qué Personas Físicas o Morales son sujetos del gravamen, solamente establece que serán las que realicen dichos "actos o actividades" y "en Territorio Nacional".

En este orden de ideas, los sujetos a el pago de este Impuesto al Valor Agregado, están previstos en el artículo primero de la misma Ley.

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.

3.1.2. OBJETO.

Para la doctrina, es objeto del impuesto la manifestación de la realidad económica, establecida expresamente en la norma fiscal y considerada a ser sometida a la imposición. Dicho objeto, por tanto, existe jurídicamente y será imputable a la Persona Física o Moral que se coloque en términos de la ley en el mismo. Así, es objeto de imposición, la transmisión de un bien, la percepción de un ingreso, el usufructo de un bien o la prestación de un servicio. En resumen: en la práctica objeto viene a ser el evento económico sobre el cual se establece el impuestos (11)

Cabe mencionar aquí que existe, actualmente, en el ámbito Fiscal Mexicano cierta controversia conceptual en torno de la materia objeto de la imposición. Así, hay un grupo de estudiosos que lo denominan "objeto", y que tienen como aval la norma fiscal que así lo considera (segundo párrafo del artículo 5o. de Código Fiscal de la Federación); en tanto que otra corriente lo intitula "hecho imponible". Concepto el último, que parece ser más adecuado toda vez que el mismo es un hecho considerado en la norma como supuesto de imposición. Inclusive, en la mayoría de países sudamericanos y europeos que aplican el Impuesto al Valor Agregado, al referirse al objeto de la imposición se alude, tanto por la ley como por la doctrina, al hecho imponible.

(11) Plascencia Rodríguez, José Francisco. Los Elementos del Impuesto al Valor Agregado. Prontuario de Actualización Fiscal No. 144. 1a. Quincena de Octubre 1996. SICCO. Pp. 41.

3.1.3. BASE.

El segundo párrafo del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al referirse al procedimiento de cálculo del impuesto, acude al concepto de valor. Así tenemos que el término "valor", tiene múltiples significados, según se le utilice en Filosofía, en Derecho o en Economía. En términos económicos, el valor es la importancia que tienen o se concede a los bienes y servicios que usamos para satisfacer nuestras necesidades."

En el desarrollo histórico de la ciencia económica, se han dado tres clases o formas del valor: el valor de uso, de rendimientos y el valor de cambio. El valor de uso se materializa en la capacidad siempre objetiva, de un bien o servicio para satisfacer necesidades humanas. Mientras que, el valor de rendimientos se ubica en la valoración desde el punto de vista de la producción. Finalmente, el valor de cambio es la capacidad de las mercancías para intercambiarse."El valor es considerado por el dispositivo fiscal como una amalgama de dichas concepciones. Así, el Impuesto al Valor Agregado se aplica sobre el valor que se materializa o concreta en la base de cálculo, que la ley atribuye a los actos o actividades gravados.

Hechos los comentarios anteriores tenemos que la base es el primero de los elementos de carácter cuantitativo integrantes del impuesto, tratándose de la determinación de montos de cualesquier gravamen. El Maestro Ernesto Flores Zavala, define a la base del impuesto como "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de renta percibido, valor de la porción hereditaria, número de productos producidos, etc.

La base gravable, o valor gravable para la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y su forma de cálculo, tratándose de la realización de actos o actividades de prestación de servicios es considerada, genéricamente, en este artículo

como: "El total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que, además, se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos viáticos, gastos de toda clase, reembolso, interés normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto".

Asimismo el segundo párrafo de este artículo regula un tipo característico de contribuyentes, las sociedades cuyo sostenimiento es establecido, o resulta ser en la práctica la obtención de recursos mediante aportaciones o cuotas de sus miembros, socios o asociados, circunstancia que propicia que la norma fiscal considere tratándose de dichos contribuyentes, como la base de cálculo del impuesto, los pagos que dichos socios efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas.

Concluye este artículo estableciendo, en el tercer párrafo, que considerará como base imponible, tratándose de mutuo y otras operaciones de financiamiento: los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

3.1.4. TASA.

Como tasa de un gravamen se designa a la cantidad expresada en porcentaje a percibir, en dinero o en especie, por la Autoridad Fiscal.

Estrechamente ligada al hecho generador se encuentra la exigibilidad del crédito fiscal, que consiste en que el ente público (titular de dicho crédito), se encuentra legalmente facultado para compeler al deudor a su pago. Por otro lado, en ciertos casos (por ejemplo en materia de Impuesto al Valor Agregado en la importación de bienes tangibles), la norma fiscal hace coincidir, el nacimiento de la obligación con la causación de la misma.

En este orden de ideas, podemos concluir que la tasa es un elemento impositivo fundamental, pues sirve para determinar las sumas a enterar por los contribuyentes a la Administración Tributaria.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la tasa es el por ciento por el que el contribuyente (y la autoridad, en el caso de importación) multiplica la cuantía en que se determinará el impuesto a la persona que adquiera los bienes, los use o goce temporalmente (o importe), o reciba los servicios. Así la tasa de las contribuciones es generalmente fijada mediante la aplicación de un por ciento a valores monetarios dados o determinados con anticipación.

Cabe señalar, por último, que la tasa impositiva es, usualmente, el instrumento gubernamental preferido o mayormente utilizado por el Estado con objetivos netos de política fiscal. Así, se establece en las leyes fiscales la aplicación de tasas reducidas a actividades económicas benéficas al desarrollo y, por el contrario, se aplican tasas altas a actividades consideradas nocivas a dicho desarrollo. A la tasa, por otro lado, se agregan otros elementos que son imprescindibles en la conformación de los impuestos (y de las contribuciones en general), así lo reconocen tanto la doctrina como la misma Norma Fiscal Mexicana (y extranjera), e incluso los mismos Tribunales.

Ahora bien, la TASA aplicable a los valores que señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado es del 15%, así mismo se establece que dicha tasa en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores. La norma en estudio, hace referencia a que el contribuyente debe trasladar dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los Usen o Gocen Temporalmente, o reciban los servicios. Así mismo define como "traslado del impuesto", el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente a la proporción o tasa autorizada.

A partir del 1o. de abril de 1995, se incremento en el país, la tasa de dicho impuesto del 10% al 15%, es decir en un 50%; dicha iniciativa aprobada en el Congreso de la Unión, fue con la finalidad de sanear las finanzas públicas de la nación, cuyo déficit presupuestario surgió a raíz de la crisis económica del año de 1994 y sobre todo para detener los índices inflacionarios.

Actos gravados y exentos.- Aunque la tasa general del Impuesto al Valor Agregado es del 15%, la Ley contempla otros montos autorizados aplicables a diferentes actos o actividades, y a su vez establece una serie de exenciones a bienes y servicios.

Actos gravados.- Las tasas aplicables a actos o actividades gravadas son: 0%, 10% y 15%.

3.1.4.1. TASA 0% DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La tasa de aplicación de 0% de Impuesto al Valor Agregado a ciertos actos o actividades, es una tasa de beneficio general para los agentes económicos que realizan operaciones gravadas por la ley. Dicha tasa impositiva es preferencial tanto en sentido horizontal como vertical.

En sentido horizontal beneficia a los contribuyentes que realizan actos o actividades sujetas a ésta, pues aunque no trasladan ninguna cantidad de gravamen a los consumidores finales de los bienes o servicios por ellos comercializados o prestados, la ley les permite acreditar las sumas de impuesto por ellos erogado en la obtención de los insumos necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios. En sentido vertical, la tasa de 0% es preferencial porque beneficia al consumidor final de los bienes y servicios afectos a dicha tasa, al no contener éstos ninguna cantidad de impuesto por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

DISTINCION ENTRE TASA 0% Y EXENCION. La aplicación de la tasa de 0% del Impuesto al Valor Agregado ha sido materia de confusión, en términos cuantitativos, con la aplicación de la exención, incluso para algunos estudiosos del Derecho Financiero. Por lo cual, cabe hacer aquí una distinción del trato que da la ley a los actos o actividades regulados con tasa 0% y los exentos.

En ambos casos, el cálculo aritmético del impuesto será multiplicar el valor de actos o actividades por una cantidad de 0% de impuesto; sin embargo, los contribuyentes cuyas operaciones estén afectas a la tasa de 0% tienen el beneficio del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado por ellos pagado en la obtención de sus insumos, mientras que los contribuyentes que realizan actos o actividades exentos de pago, no tendrán dicho beneficio, salvo, que exista alguna disposición que en forma expresa lo otorgue.

PRESTACION DE SERVICIOS A TASA 0% DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. La fracción II del artículo 2-A, inciso a) de la norma establece que el Impuesto al Valor Agregado se calculará aplicando la tasa del 0% a la prestación de servicios efectuados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforación de pozos... erradicación de plagas... Sin embargo, dicha circunstancia presenta múltiples variantes. Un caso peculiar es el que es abordado por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante tesis aislada de la Sala Superior, donde se plantea y resuelve sobre el caso de un particular que celebra un contrato de servicios, con una Secretaría de Estado, para la preparación de terrenos destinados a la agricultura, y no en forma directa con los agricultores o ganaderos como lo establece la ley.

Serán considerados servicios prestados a agricultores o ganaderos, especifica el artículo 60. del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado incluso cuando éstos sean prestados a asociaciones u organizaciones que los agrupen o instituciones de crédito que actúen en su carácter de fiduciaria, y siempre que el gobierno federal, estatal o municipal sea el fideicomitente.

Es denominada fiduciaria la Persona Física o Moral con personalidad jurídica que cuenta con autorización específica (de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), para llevar a cabo operaciones de fideicomiso, y que es a quien se encomienda su realización. Generalmente, son las instituciones de crédito las encargadas de llevar a cabo los diferentes tipos de fideicomiso.

También estarán afectos a la tasa de 0% de Impuesto la Prestación de Servicios Independientes de molienda o trituración de maíz y/o trigo, los de pasteurización de leche; los prestados en invernaderos hidropónicos; los de despepito de algodón en rama; los de sacrificio de ganado y aves de corral, y los de reaseguro, según lo establecen, respectivamente, los incisos b), c), d), e), f), y g) de dicha fracción II.

Cabe destacar, que la Ley que Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales para 1995 (Ley Miscelánea 1995), adicionó lo que consideran actualmente los incisos g) y h) de la fracción I, así como lo que establecen los incisos d), e), f) y g) y la prestación de servicios de erradicación de plagas del inciso a), de la fracción II del presente artículo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y antes se venían regulando mediante la expedición de normatividad de carácter interno, vía los denominados "Criterios de vigencia anual en materia de Impuesto al Valor Agregado". Cuya aplicación era, ocasionalmente, realizada en forma discrecional, precisamente, por no incluirse en la ley, o publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

Para los efectos anteriores, se transcribe a continuación el artículo 2-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual regula la Tasa 0%, que

debe aplicarse a los valores que en el mismo se señala:

Artículo 2o-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

b) Los de molienda o trituration de maíz o de trigo.

c) Los de pasteurización de leche.

d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e) Los de desepite de algodón en rama.

f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g) Los de reaseguro.

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

Las operaciones afectas a la tasa 0% son consideradas actividades gravables, que tienen las mismas características que las tasas del 10% y 15%, que básicamente consiste en acreditar el Impuesto al Valor Agregado que le trasladen al contribuyente en la adquisición de bienes y servicios.

3.1.4.2 OPERACIONES AFECTAS A LA TASA DEL 10%.

De conformidad con el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala como operaciones afectas a la tasa 10%, las que se realicen por residentes en la **REGION FRONTERIZA**, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en dicha área geográfica. Cuando la importación se efectúe en la mencionada región, se aplicará la tasa del

10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la multicitada zona fronteriza.

El artículo de referencia establece como excepción a la misma, la enajenación de inmuebles, ya que a dichas actos se aplicará la tasa del 15%.

La propia normatividad señala como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California Sur y Quintana Roo, el municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del municipio, de Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de puerto Peñasco; de ahí siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

Hasta el año de 1991 la tasa aplicable a las zonas fronterizas fue del 6%, pero en el año de 1992 se derogó el artículo 2 de la Ley, y de nueva cuenta a partir de 1996 surge el gravamen establecido en las zonas fronterizas, pero ahora con la tasa del 10%.

4.1.4.3. ACTOS Y ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA 15%.

El artículo 1° de la Ley señala como tasa general del **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, la tasa del 15%, tasa aplicable a todos los actos y actividades como son: la enajenación de bienes, prestación de servicios, el arrendamiento de inmuebles y la importación de bienes o servicios. Por exclusión se puede establecer que con excepción de las operaciones exentas y los actos y

actividades gravados a la tasa 0% y 10%, todas las demás operaciones están gravadas a la tasa 15%.

3.1.4.4. ACTOS EXENTOS.

Se ha dicho que solo hay impuesto donde la norma legal contemple capacidad económica de contribuir. En consecuencia, sólo puede existir exención donde falte o esté disminuida dicha capacidad contributiva. Sin embargo, el aspecto de la exención como institución representativa de la Justicia Fiscal es solamente la muestra parcial de lo que dicha figura representa en la actualidad. Tan es así que, hoy día no encontramos con una realidad evidente: la existencia de exenciones con un amplia gama de connotadas características extrafiscales.

Dicho aspecto extrafiscal de la exención se constituye en la práctica en un instrumento primordial de actuación de la autoridad para proteger actividades de marcado interés comunitario. Así pues, tenemos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al regular el segundo objeto del impuesto: la prestación de servicios, establece la exención, más que en otro sentido, en términos extrafiscales.

Cabe señalar aquí, que aunque en la Ley del Impuesto al Valor Agregado la figura de la exención en el pago del impuesto es considerada tácitamente, como una figura fiscal que no lleva consigo el beneficio del acreditamiento, el precepto fiscal no lo señala expresamente, en efecto, el impuesto pagado en la realización de actos o actividades de prestación de servicios exentos no será acreditable, ni dará lugar a devolución o compensación alguna.

EXENCION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS GRATUITOS. En la fracción III, de este artículo la ley exime del pago del impuesto a la prestación de servicios en forma gratuita, y en consecuencia, al no existir valor o precio en los mismos, no se puede determinar la base del mismo. Sin embargo, se

exceptúa del no pago, es decir, es obligado efectuar el pago del impuesto, cuando dichos servicios sean prestados a miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.

En este caso, para determinar el valor de la contraprestación la autoridad recurre al uso de las facultades que la ley le otorga, a la estimación presuntiva del valor de actos y actividades, figura fiscal que es regulada por el artículo 39 de la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado.

EXENCION EN LA PRESTACION DE SERVICIOS DE ENSEÑANZA. En la fracción IV, de este artículo se establece la exención con un carácter netamente extra fiscal, pues la pretensión de la ley es, que en el mercado de los servicios de enseñanza, cuando sean prestados por el Estado (la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados), y los establecimientos de particulares, que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, así como los servicios educativos de nivel preescolar, no tengan la carga del Impuesto al Valor Agregado y en consecuencia sean más competitivos que los que no poseen las características señaladas.

EXENCION EN LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE. - Por su parte, la fracción V de este artículo exime de] pago del Impuesto al Valor Agregado a la prestación de servicios de transporte público terrestre de personas, exceptuando, el transporte público de personas por ferrocarril; en tanto que, la fracción VI, exime el transporte marítimo internacional de bienes, si es prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. Exceptúa de la exención los servicios de cabotaje (navegación costera o tráfico que se hace sin perder de vista la costa) realizados en Territorio Nacional, determinando que: En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de dichos servicios.

EXENCION EN LOS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO AGROPECUARIO. La fracción IX de este artículo 15 también considera la exención con un propósito de política económico social, pues los conceptos aquí regulados son, en primer término actividades relacionadas con la agricultura y ganadería, actividades que el gobierno busca incentivar de todas las formas posibles, objetivo que en principio se puede lograr desgravando los insumos y accesorios ahí utilizados. Asimismo, se exime aquí del pago del impuesto a los seguros de vida en ciertas modalidades, por ser éste un contrato que asegura interés económico en caso de siniestro a las personas que los toman. También hace extensivo el no pago del Impuesto al Valor Agregado a los contribuyentes que realicen en comisión la prestación de los citados seguros.

Se entenderán por seguros de vida señala el reglamento de la ley, en el artículo 28, los que bajo esta denominación señalen la Ley General de Instituciones de Crédito y Sociedades Mutualistas de Seguros.

EXENCION EN LOS SERVICIOS POR LOS QUE DERIVEN INTERESES. En la fracción X, inciso a), se exime del pago de Impuesto al Valor Agregado tratándose de intereses que deriven de operaciones en las que el contribuyente proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades exentas o que les sea aplicable la tasa de 0%.

No se estará obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado, establece el artículo 29 reglamentario, por los intereses derivados de operaciones de financiamiento, incluso cuando quien proporcione el financiamiento no sea la misma persona que enajene el bien, siempre que: "en el contrato se condicione el préstamo a la adquisición de un determinado inmueble destinado a casa habitación."

También se exime del pago del impuesto, en el inciso b) de la ley, por los intereses que reciban o paguen instituciones de crédito (y su agencia y comisión), uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, los almacenes generales de depósito y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento autorizadas y por descuento en documentos pendientes de cobro. No se aplicará la exención, si los créditos son otorgados a personas físicas que no sean contribuyentes del impuesto. Sin embargo, si los créditos son otorgados a personas físicas contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, sé exime del pago del impuesto cuando dichos créditos se canalicen a la adquisición de bienes de inversión para sus actividades, o dichos créditos sean refaccionarios o de habilitación o avío.

Se entenderá por operaciones de financiamiento, determina el artículo 30 del reglamento de la ley: "las que tengan el carácter de activas o pasivas de crédito, entendiéndose como tales aquellas por las que las instituciones de crédito, uniones de crédito o empresas de factoraje financiero reciban o paguen las contraprestaciones a que se refiere dicha fracción", en tanto que son bienes de inversión, según el artículo 30-A, del mismo reglamento: Aquellos que integran el activo fijo en los términos del segundo párrafo del artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

Dicho artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera activo fijo al "conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones."

Asimismo, se exime del pago del Impuesto al Valor

Agregado, tratándose de intereses derivados de créditos hipotecarios para la adquisición, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

EXENCION EN LOS SERVICIOS RELACIONADOS CON OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS. La fracción XI de este artículo, derogada en 1991, y que eximia del pago del Impuesto al Valor Agregado, a los servicios prestados por bolsas de valores con concesión para operar y por casas de bolsa, así como las comisiones de agentes, corredores y promotores de bolsa, (el artículo cuarto del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales relacionadas con el comercio y las transacciones internacionales, publicado en Diario Oficial de la Federación de 29 de diciembre de 1993, lo establece como reforma) es adicionado con la exención para la figura de las "operaciones financieras derivadas". Que son según el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación también adicionado en el Decreto mencionado: "aquellas en las que una de las partes adquiere el derecho o la obligación a adquirir o enajenar a futuro mercancías, acciones, títulos, valores, divisas u otros bienes a un precio establecido al celebrarlas o a recibir o a pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes a su vencimiento, o bien, el derecho o la obligación a celebrar una de estas operaciones." También son "aquellas a un indicador o canastas de indicadores, de índices, de precios o tasas de interés tipo de cambio de una moneda, u otro indicador que sea determinado en mercados reconocidos...." Y "aquellas en las que se enajenen los derechos u obligaciones asociados a las operaciones mencionadas en las fracciones anteriores, siempre que cumplan con los demás requisitos legales aplicables..."

EXENCION EN SERVICIOS DERIVADOS DE MEMBRECIAS. En este artículo, en la fracción XII, se exime del pago del Impuesto al Valor Agregado, a la prestación de servicios cuando sean proporcionados a sus miembros como contraprestación normal de cuotas, y siempre que dichos servicios prestados sean "únicamente" los relativos a los fines que les sean propios, y si se

tratase de organizaciones políticas; sindicatos obreros u órganos que los agrupen; cámaras de comercio e industria, y agrupaciones u organismos agropecuarios y, finalmente, a las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, excepto cuando dichas organizaciones presten dichos servicios con instalaciones deportivas, "cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones", finaliza esta fracción.

EXENCION EN ESPECTACULOS PUBLICOS. Por su parte, la fracción XIII, establece la exención del pago del Impuesto al Valor Agregado por el boleto de entrada, tratándose de espectáculos públicos, salvo que dichos espectáculos sean de teatro, cine y circo, y cuando el Convenio con el Estado o Acuerdo con el D.F., no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley.

EXENCION EN SERVICIOS PROFESIONALES DE MEDICINA. La fracción XIV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la exención de pago del impuesto a la prestación de servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, y siempre que dichos servicios sean prestados individualmente o por conducto de sociedades civiles.

Son servicios profesionales de medicina por los que no se está obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado, establece el reglamento de la ley, en el artículo 31, los que requieran título de médico, médico veterinario o cirujano dentista.

Cabe señalar que esa fracción no se establecía en dichos términos los años de 1980 y 1981. En dichos años la ley otorgaba la exención a la prestación de diversos servicios profesionales independientes, entre otros, los prestados por artistas, locutores, toreros o deportistas así como los médicos, quedando

finalmente exentos solamente los servicios médicos en los términos señalados.

Dicha circunstancia motivó que los contribuyentes que realizaban los actos o actividades que dejaron de considerarse exentos argumentaran que el precepto fiscal era privativo, reclamo que propicio que el poder judicial se pronunciara mediante la tesis aislada siguiente:

VALOR AGREGADO, ARTICULO 15, FRACCION XIV, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL NO ES UNA LEY PRIVATIVA POR ESTABLECER UNA EXCEPCION (REFORMADO MEDIANTE EL ARTICULO SEPTIMO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982). El hecho de que el mencionado precepto establezca una excepción, en el sentido de que no se pagará el impuesto al valor agregado por la prestación de los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles, no significa que se esté en presencia de una ley privativa, ya que sus disposiciones son dirigidas a toda una categoría indeterminada de individuos considerados en su generalidad y, por otro lado, no desaparece una vez que ha sido aplicada.
Pleno. Informe 1988, lo. Parte. Vol. II, p. 886.
R. TFF No. 14, p. 3 1. Febrero de 1989.

Por otro lado, la redacción actual de la citada fracción XIV establece dos condiciones básicas para caer en la exención ahí prevista: primero que para tal prestación de servicios se requiera título médico, y en segundo término que sean prestados ya sea por personas físicas, o sociedades civiles. El Tribunal Fiscal de la Federación lo corrobora mediante un criterio de Sala Regional, donde señala que: "debe estimarse como actividad exenta la prestación de servicios profesionales que presta una asociación civil si para tal prestación se requiere título, ya que se dan los supuestos del precepto citado, sin que sea obstáculo para tal consideración que la asociación civil se constituya en su mayoría por sociedades mercantiles, toda vez que

esta circunstancia no desvirtúa la hipótesis de exención en que se encuentra dicha asociación civil. Dicho Criterio se transcribe completo a continuación:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EXENCION EN ESTE IMPUESTO POR PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES.

De acuerdo a lo que dispone el artículo 15, fracción XIV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se pagará el impuesto por la prestación de servicios profesionales cuando se reúnen los siguientes requisitos: que para tal prestación se requiera título y que sean prestados ya sea por personas físicas, asociaciones profesionales, asociaciones o sociedades civiles.

En tal razón debe estimarse como actividad exenta la prestación de servicios profesionales que presta una asociación civil si para tal prestación se requiere título, ya que se dan los supuestos del precepto citado, sin que sea obstáculo para tal consideración que la asociación civil se constituya en su mayoría por sociedades mercantiles, toda vez que esta circunstancia no desvirtúa la hipótesis de exención en que se encuentra dicha asociación civil.

Juicio No. 623/84. Sentencia de 22 de mayo de 1985, por unanimidad de votos. Magistrado Ponente: Raúl Lerma Jasson. Secretario: Lic. Juan Francisco Tapia Tovar.
R. TFF No. 68, p. 183. Agosto de 1985.

La figura de la exención en el pago de Impuesto al Valor Agregado en la prestación de servicios médicos, se traduce en un beneficio claramente social, al desgravar dichos servicios definitivamente vitales.

EXENCIÓN EN SERVICIOS AUTORALES.- Finalmente, la fracción XVI establece la exención a la prestación de servicios por los que deriven ingresos de los comprendidos en los artículos 77, fracción XXX, y 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Esta fracción, reformada en diciembre de 1989, y en vigor a partir de 1990, establecía la exención en la prestación de servicios por contribuyentes que perciben directamente ingresos por Derechos de Autor por obras inscritas en el

Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.

Para los efectos anteriores, se transcribe el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que regula los supuestos en los que no se pagara dicho impuesto.

Artículo 15. - No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

I.- Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.

II.- Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro o, en su caso, las instituciones de crédito, a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración, a que se refieren la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, así como las demás disposiciones derivadas de éstas.

III.- Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.

IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

V.- El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

VI.- El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en territorio nacional.

VII.- (Se deroga. D.O.F. 30/XII/1980)

VIII.- (Se deroga. D.O.F. 30/XII/1980)

IX.- El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.

X.- Por los que deriven intereses que:

a) Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.

b) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda; así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

c) Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento, excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.

d) Provenzan de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

e) Provenzan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

f) Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

g) Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la Ley.

h) Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e intermediarios, siempre que se cumplan los requisitos que para tal efecto señala la fracción XXI del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

i) Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

XI.- Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

XII.- Las proporcionadas a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidas.

b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

c) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.

d) Asociaciones patronales y colegios de profesionales.

e) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

XIII.- Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley. La exención prevista en esta fracción no será aplicable a las funciones de cine, por el boleto de entrada.

No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

XIV.- Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

XV.- Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales.

XVI.- Por los que deriven ingresos de los comprendidos en los artículos 77, fracción XXX, y 141-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3.1.5. EPOCA DE PAGO.

En el artículo 5º la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece el cálculo del impuesto, el cual puede ser por ejercicio o anual, y determina la obligación de realizar pagos provisionales, que pueden ser en forma mensual, bimestral o trimestral, según las características o régimen fiscal del contribuyente.

El primer párrafo del artículo 5o. establece que el Impuesto al Valor Agregado se calculará por ejercicios fiscales, entendiéndose como tales, aquellos que comprenden un año de actividad y exceptúa de dicho cálculo el impuesto originado por la realización de actos accidentales o esporádicos gravados por la ley.

De acuerdo con dicha disposición, el cálculo del gravamen siempre se efectuará por ejercicios fiscales, y si se realizara una revisión, ésta no deberá abarcar unos meses sino el total del ejercicio, situación esta, que en las visitas domiciliarias por parte de la Autoridad Fiscal, no se lleva a cabo.

El segundo párrafo del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece la obligación de efectuar pagos provisionales mediante declaración ante las oficinas autorizadas al efecto, en los mismos periodos y fechas de pago que las establecidas para el Impuesto Sobre la Renta, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones (En que efectuaran pagos provisionales trimestrales), y en el ejercicio de liquidación, en que se efectuarán por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se venían realizando en el ejercicio anterior al de dicha liquidación.

La norma que rige lo referente al lugar para pagar las contribuciones, deriva de lo dispuesto por el artículo 31, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación, que señala que "Las declaraciones...se presentarán en la oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que la propia Secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida..."

El cuarto párrafo del artículo 5º de dicho ordenamiento jurídico determina que el pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el periodo que corresponda al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4º de esta ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho periodo.

Ahora bien, el procedimiento para determinar dicho pago provisional, señala el Reglamento de la Propia Ley, en el artículo 12º, que se aplicarán las tasas que correspondan, según sea el caso, al valor neto (producto resultante de deducir en el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, el monto de las devoluciones, descuentos y/o bonificaciones) de los

actos o actividades realizados en el período por la enajenación de bienes, prestación de servicios, Otorgamiento del Uso o Goce Temporal de Bienes, e importación de bienes o servicios con excepción de la importación de bienes tangibles, así como las exportaciones.

El resultado de esta operación será disminuido con el monto del impuesto acreditable en dicho período, con el saldo pendiente de acreditar del mes inmediato anterior del mismo ejercicio, y en su caso con el saldo a favor del ejercicio anterior; el contribuyente que opte por la devolución del saldo pendiente de acreditar del período inmediato anterior, no podrá acreditarlo posteriormente.

Concluye este artículo reglamentario señalando que cuando en la declaración de pago provisional se omita el acreditamiento correspondiente, este acreditamiento podrá efectuarse en la declaración del período siguiente o en la del ejercicio, sin perjuicio del derecho que tienen los contribuyentes de presentar declaraciones complementarias.

DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL.- Para determinar el pago provisional de una persona física o moral sujeta al pago del impuesto en estudio, se deberá disminuir al monto del **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE** (monto equivalente al del Impuesto al Valor Agregado que hubiere sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que el hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda) el **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TRASLADADO** correspondiente al período por el que se calcula el impuesto (artículo 5 Ley del Impuesto al Valor Agregado). El pago provisional se presentará ante las oficinas autorizadas por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el Impuesto sobre la Renta, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, mismo en el que efectuarán pagos provisionales **TRIMESTRALES**, así como en el ejercicio de liquidación, por el cual

dichos pagos deberán efectuarse por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación.

El artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, previene que "cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar SU DEVOLUCION, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor". Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores. La regla 17 de la Resolución Miscelánea para 1996, señala que los contribuyentes que tengan saldo a su favor en dicho impuesto, determinado en sus declaraciones de pagos provisionales o en la del ejercicio, podrán acreditarlo, inclusive parcialmente, en las siguientes declaraciones de pago provisional del mismo impuesto y en el caso de no poder acreditarlo en su totalidad, podrán solicitar la devolución de la parte aún no acreditada.

Como es de observarse, cuando se obtiene saldo a favor en el Impuesto al Valor Agregado, se puede compensar contra el mismo impuesto en ejercicios posteriores, o en su caso solicitar la devolución, misma que tendrá que hacerse utilizando la forma oficial 32 "forma fiscal para devoluciones", acompañada de los anexos respectivos y de la declaración normal y/o complementaria donde aparezca el saldo que se solicita. En este caso, la devolución se efectuará dentro del plazo de treinta días hábiles, según lo establece la regla 16 de la Resolución Miscelánea.

DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS.- El artículo 12 del reglamento de la citada Ley, menciona que "cuando en la declaración de pago provisional de que se trate se omita el acreditamiento correspondiente, éste podrá llevarse a cabo en la declaración del periodo siguiente o en la del ejercicio". Esta disposición es sin perjuicio del derecho que tienen los contribuyentes de presentar

DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. Es decir, se tienen dos opciones para acreditar un Impuesto al Valor Agregado omitido por diversas causas, que es el acreditamiento en declaraciones posteriores o del ejercicio, o bien presentar una corrección a la declaración de pago provisional, a la que se le denomina declaración complementaria.

El artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que cuando se formulen declaraciones complementarias substituyendo los datos de la original, en virtud de las cuales resulten saldos pendientes de acreditar o se incrementen los que habían sido declarados, el contribuyente procederá a aplicar la siguiente regla:

Artículo 16.-

"Cuando se trate de declaraciones de pagos provisionales y no se haya presentado la declaración del ejercicio, el saldo a favor o su incremento podrá acreditarse en la declaración de pago provisional siguiente al día en que se presente la declaración complementaria, sin que sea necesario modificar las demás declaraciones". Esta regla tiene como finalidad de que el contribuyente no agote el número de complementarias a que tiene derecho, los cuales son dos según lo marca el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

Algunas de las modificaciones que se realizan en declaraciones complementarias son por motivos de **DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES**, para lo cual el artículo 7 de la Ley de referencia señala que cuando el contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de actos gravados por la Ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pagos provisionales el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el Impuesto al Valor Agregado trasladado se cancela o se restituye.

Por otro lado, el contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes enajenados, disminuirá el impuesto cancelado o restituido de las cantidades acreditables; en caso de que no tuviere impuesto acreditable o pendiente de acreditar, del cual disminuir el impuesto cancelado o restituido, lo pagará al presentar la declaración de pago provisional que corresponda al período en que reciba el descuento, la bonificación o efectúe la devolución. Para este efecto el artículo 17 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera que dicha persona deberá **EXPEDIR NOTA DE CREDITO** en la que haga constar en forma expresa tal circunstancia, según sea el caso, antes de realizar la deducción.

CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL.- El artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que el impuesto se determinará por ejercicios fiscales, el cual se calculará disminuyendo al monto del Impuesto al Valor Agregado **A TRASLADADO** la cantidad que corresponda al Impuesto al Valor Agregado **ACREDITABLE** del ejercicio. El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales se pagará mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los términos en que se presente la declaración anual para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 16 del Reglamento de la Ley Impuesto al Valor Agregado , señala que cuando se modifique una declaración del e contribuyente podrá optar por solicitar **DEVOLUCION** o por **CONTINUAR EL ACREDITAMIENTO**, en la declaración de pago provisional siguiente al día en que se presente la complementaria. No obstante, cuando el monto del Impuesto al Valor Agregado **TRASLADADO DEL EJERCICIO** sea superior a la suma del declarado en los pagos provisionales que comprenda el mismo, o bien cuando el monto del Impuesto al Valor Agregado **ACREDITABLE** en el ejercicio sea inferior a la suma del declarado por los pagos provisionales que correspondan a dicho ejercicio, se deberán presentar declaraciones complementarias por el periodo o periodos por los

que se efectúan pagos provisionales a que correspondan las diferencias, debiéndose cubrir los recargos conforme a lo establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, donde se menciona que "si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago". Así mismo el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, señala que cuando los contribuyentes que tienen saldo a favor opten por su compensación en saldos posteriores, podrán actualizar el saldo a compensar, a partir del mes en que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice.

La declaración anual correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, prácticamente se convierte en una declaración informativa, ya que la regla antes citada, claramente señala, que cuando existan diferencias a cargo o a favor, se deberán corregir en su caso los originales de las declaraciones mediante declaración complementaria.

El artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla en la fracción I, que los contribuyentes sujetos a dicha contribución, deberán llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y efectuar en sus registros la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de, aquéllos por los cuales dicha Ley libera del pago.

3.1.6. MECANICA PARA DETERMINAR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Cuando el contribuyente realice operaciones afectas a ingresos gravados y exentos, únicamente acreditará el impuesto que derive de actividades gravadas, ya que el Impuesto al Valor Agregado pagado en operaciones

exentas no se acredita dicho impuesto. Si las operaciones del contribuyente no se pueden **IDENTIFICAR**, es decir no se logre definir la aplicación de la erogación para ser considerado Impuesto al Valor Agregado acreditable o Impuesto al Valor Agregado gastos, se procederá a determinar su identificación conforme al por ciento que el valor de los actos gravados y exentos representen del monto total de los actos o actividades, durante el ejercicio. Dicha normatividad se establece en el cuarto párrafo del artículo 4 de la, Ley de referencia. Reafirmando la disposición anterior, el artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que "si el contribuyente está obligado al pago del impuesto sólo por una parte de sus actividades, deberá identificar los gastos e inversiones que se efectuaron en el periodo por el cual se realiza el pago provisional o en el ejercicio para realizar dicha parte; cuando no pueda identificar el destino de parte de sus gastos e inversiones, además del impuesto identificable acreditará el impuesto no identificable en la proporción que represente el valor de las actividades por las que esté obligado al pago del impuesto, en el valor del total de sus actividades".

3.2. REGIMEN FISCAL "DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES".

El Capítulo IV establece el tercer objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que consiste en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Este se conforma estructuralmente en forma similar a los capítulos II y III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Incluso este capítulo es semejante tanto en número de artículos como en términos de los aspectos que regula, también como los que le preceden.

En efecto, el artículo primero (19 de la ley del Impuesto al Valor Agregado), considera lo que se entiende por uso o goce temporal de bienes; el siguiente establece en que bienes no se pagará el impuesto; el tercero, establece el concepto de uso o goce en el país; por su parte, el cuarto artículo del capítulo determina el momento de causación del impuesto, y finaliza el capítulo con el artículo

que establece la base gravable del Impuesto al Valor Agregado en la realización de actos o actividades de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

3.2.1. SUJETO.

Por su parte, son considerados sujetos del gravamen, las personas físicas y las morales que realicen, en territorio nacional, los actos o actividades señaladas. La norma no distingue qué Personas Físicas o Morales son sujetos del gravamen, solamente establece que serán las que realicen dichos "actos o actividades en Territorio Nacional".

3.2.2. OBJETO.

El objeto del Impuesto al Valor Agregado, consiste en el Otorgamiento del Uso o Goce Temporal de Bienes. En el primer párrafo del artículo 19, de dicho ordenamiento jurídico señala como supuestos de lo anterior, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, mediante el cual una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Para los efectos anteriores, consideramos de suma importancia definir el Arrendamiento, el Usufructo, el Uso, y el Goce, y así tenemos que hay **ARRENDAMIENTO**, según el artículo 2398 del Código Civil cuando las dos partes se obligan recíprocamente, una a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra a pagar por ese uso un precio cierto,

El **USUFRUCTO**, señala el mismo Código Civil en el artículo 980, es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos. El usufructo consiste en una división de la propiedad, pues una de las partes conserva la titularidad careciendo de dominio, y otra es la que disfruta del bien. El usufructo se constituye de diversas maneras, por ejemplo, por medio de testamento, por contrato y

por disposición legal.

Ahora bien, jurídicamente, se define el **USO** como un derecho restringido a ciertos frutos de la cosa ajena y... de carácter personalísimo, (que) se concede tomando en cuenta la calidad de la persona, (y que) por ende es intransmisible.

La palabra "**GOCE**", por su parte, la define el diccionario como la "acción y efecto de gozar y disfrutar" (de algo).

EXENCION EN EL USO O GOCE DE INMUEBLES. La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 20, fracción II, dispensa del pago del impuesto al otorgamiento de uso o goce temporal de bienes inmuebles destinados a casa habitación, con un criterio netamente social, de beneficio para los demandantes de dichos bienes. Debido, seguramente, a que la casa habitación es un bien imprescindible para el bienestar (o quizá la necesidad) de las personas. El ordenamiento considera también que, en la mayoría de los casos, los demandantes de esos bienes son sectores sociales con escasos recursos económicos, por lo que la exención del pago del gravamen les permitirá canalizar dicho importe al consumo o demanda de otros bienes y servicios indispensables.

Contrario *sensu*, si un bien inmueble es destinado para otros usos, por ejemplo comerciales, el contribuyente, por disposición legal está obligado a trasladar el gravamen, y el inquilino, por su parte, a aceptar el traslado y efectuar su pago.

En suma se puede afirmar que es objeto del impuesto, según establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el mismo primer párrafo, la realización de los actos o actividades de enajenación de bienes; la prestación de

servicios independientes; el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

3.2.3. BASE.

Con respecto a la base que se fijara el impuesto el artículo 23 de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado establece que:

ARTICULO 23.- Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considera el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que, además, se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorias, penas convencionales o cualquier otro concepto.

3.2.4. TASA.

EL segundo párrafo de la ley se refiere al procedimiento de cálculo del impuesto, estableciendo que el cálculo del Impuesto al Valor Agregado se efectuará aplicando a la base del mismo (denominada en la ley como "valor"), la tasa general del 15%. Aclarando que el Impuesto al Valor Agregado, "en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores".

3.2.5. EPOCA DE PAGO.

El artículo 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que la obligación de pagar el mismo impuesto se da:

ARTICULO 22.- Cuando se otorgue el uso o goce temporal de bienes tangibles. Se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren, sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

CAPITULO CUARTO.

ANALISIS JURIDICO DE LA REFORMA FISCAL PARA 1999-2000, EN MATERIA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La baja generalizada de los precios del petróleo durante 1998, y las crisis financieras que a nivel internacional se vivieron en ese año, provocaron un entorno económico complicado para nuestro país. Así, la inflación anual reconocida llegó al 18%, cuando se había presupuestado en un 12%; el déficit en la cuenta corriente fue del 3.5%, cuando se esperaba sólo del 2.5%; y el déficit en las finanzas públicas ascendió al 1.48%, en lugar del ya alto 1.25% que se tenía previsto.

No obstante lo anterior, el producto interno bruto tuvo un crecimiento espectacular ante las circunstancias del 4.7%, muy cerca de la meta oficial del 5.2%.

Diversos análisis económicos, incluyendo los de la Secretaría de Hacienda, coinciden en señalar que el crecimiento se sostuvo fundamentalmente por la inversión privada, que durante 1998 tuvo un crecimiento real superior al 15%. Si los factores negativos antes señalados no se hubieran presentado, seguramente el sólido incremento de la inversión privada habría hecho que el crecimiento del Producto Interno Bruto llegara a niveles similares a los de 1997, del 7%.

En una medida muy importante, la inversión privada se convirtió en pilar del desarrollo económico, gracias a las siguientes medidas fiscales siguientes:

a) la deducción inmediata, que sin representar un costo real para el gobierno fue un eficiente esquema de promoción de nuevas inversiones;

b) la consolidación fiscal, que más que un estímulo significó una opción de simplificación para que lo fiscal no fuera obstáculo en la conformación de grandes grupos industriales y comerciales, y que permitió alianzas estratégicas con socios de cualquier parte del mundo para poder competir en un mercado cada vez más globalizado;

c) el avance en la seguridad jurídica para el contribuyente, que se logró con algunos de los cambios que se produjeron en 1995, 1996 y 1997 en las leyes fiscales; y

d) la promoción de las inversiones en tecnología.

La reforma fiscal para 1999 eliminó la deducción inmediata, obstaculizó gravemente el régimen de consolidación, introduce múltiples cambios a diversas leyes que vulneran la seguridad jurídica y limita promoción a las inversiones

en tecnología. Con ello, el gobierno busca resarcirse de la pérdida de recursos que le provoca la baja del petróleo. Sin embargo, consideramos que lo anterior es equivocado, pues en el mediano plazo todas las medidas de beneficio fiscal que se están eliminando no significaban un sacrificio para el erario, y al ya no existir, se producirá una reducción importante en el crecimiento de la inversión privada, con efectos económicos desfavorables y generalizados, lo que perjudicará hasta la misma recaudación fiscal.

Asimismo cabe destacar que en los últimos diez años el país ha vivido un proceso de transición, que implica avances en la apertura, la desregulación y el estado de derecho; asimismo, el proceso comprende abandonar esquemas de autoritarismo e intervencionismo del Estado en el que hacer de los particulares, lo que impulsa el crecimiento económico en un esquema de economía de mercado.

No obstante lo anterior, en las diversas iniciativas de ley en materia fiscal que ha planteado el ejecutivo se muestran claros signos de regresión, como son: el obstáculo a las actividades productivas, a fin de obtener logros recaudatorios; facilitar la labor fiscalizadora al contribuyente cautivo, a costa de su seguridad jurídica; y la propuesta frustrada de un impuesto al servicio telefónico que resultó incongruente con la desaparición del monopolio del Estado en este campo, y en general con la política de privatizaciones.

Por otra parte, en el segundo año de vida de una Cámara de Diputados no controlada por el Poder Ejecutivo ya se han frenado exitosamente algunas de las pretensiones de éste, lo que es un buen augurio sobre la ruta hacia la institucionalidad del país y hacia un verdadero régimen de división de poderes.

Es evidente que a nivel federal las grandes decisiones ya no se toman por un solo grupo y menos por una sola persona. Ojalá que el nuevo esquema democrático confirme el camino de la transición, para alcanzar reglas políticas definitivas y la estabilidad económica y social.

4.1. DISPOSICIONES GENERALES.

Dentro de este apartado nos abocaremos a comentar los principales aspectos de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con respecto a lo previsto en los artículos 3º , 4, 4-A, 5, 6 y 7 de dicho ordenamiento jurídico, así mismo nos referiremos al mecanismo para computar el Impuesto al Valor Agregado Acreditable, toda vez que contiene un intento de volver del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, causado respecto de insumos identificados con actos o actividades del contribuyente que se encuentran gravados con el Impuesto o afectos a la Tasa del 0%.

Dicho apartado se comentara mediante un cuadro comparativo del precepto legal vigente en 1999 en relación al precepto legal vigente para el año 2000.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA 1999.

Artículo 3o.-

La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente la retención en los términos del artículo 1o-A de esta Ley cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país en el supuesto previsto en la fracción III del mismo artículo. Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no efectuarán la retención a que se refiere este párrafo.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL 2000.

Artículo 3o.-

* La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente la retención en los términos del artículo 1o.-A de esta Ley cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país en el supuesto previsto en la fracción III del mismo artículo. También se efectuará la retención en los términos del artículo 1o.-A de esta Ley, en los casos en que la Federación y sus organismos descentralizados reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales. Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no efectuarán la retención a que se refiere este párrafo.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA 1999

Artículo 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Requisitos para el acreditamiento del IVA

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

Gastos e inversiones estrictamente indispensables

I.- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines

del impuesto sobre la renta, únicamente será acreditable el impuesto trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta.

Acreditamiento en gastos de importación

El impuesto trasladado al contribuyente correspondiente a los gastos efectuados con motivo de la importación, se podrá acreditar en la proporción en que sea acreditable el impuesto pagado en esa importación.

Inversiones y gastos en períodos preoperativos

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto por error en el cálculo de gastos o inversiones, que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

Límite del acreditamiento

Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Dicho acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto acreditable conforme esta Ley, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio.

Acreditamiento en exportación

Tratándose de la exportación, el contribuyente podrá acreditar exclusivamente el impuesto identificado con dicho acto o actividad. En su caso, el acreditamiento del impuesto que corresponda a sus demás actos o actividades estará a lo dispuesto en el párrafo anterior, sin considerar el valor que corresponda a las exportaciones en la determinación del porcentaje.

Acreditamiento del impuesto trasladado en enajenación de bienes

Tratándose del impuesto que se hubiese trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actividades exentas del pago del impuesto en los términos de la presente Ley, dicho impuesto será acreditable en la proporción

que represente cada una de las contraprestaciones que se reciban por el otorgamiento del uso o goce, respecto del valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley, hasta agotar dicho acreditamiento.

Traslación en forma expresa y por separado en comprobantes

II.- Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley.

Efectivamente pagado cuando se trate de contribuyentes del régimen simplificado

III.- Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en las Secciones II y III dc! Capítulo VI, del Título IV de la citada Ley.

Entero de la retención

IV.- Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 10-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley.

Derecho personal del acreditamiento

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL 2000.

Artículo 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento:

I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a

que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.

Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas en el periodo de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable tratándose del monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente ni del propio impuesto que él hubiese pagado en la importación, con motivo de sus gastos, inversiones, adquisiciones de títulos valor, certificados o cualquier otro título, que representen o amparen la propiedad de bienes diferentes de los señalados en el primer párrafo de esta fracción.

No será aplicable lo dispuesto en el primer y segundo párrafos de esta fracción, tratándose de la enajenación de bienes tangibles cuando éstos se exporten y de la prestación de servicios que se considere exportada en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. En estos casos se aplicará lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo.

II. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades no esté obligado al pago del impuesto. Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior efectuadas, en el

periodo de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

III. Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según se trate, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se disminuirán los montos del impuesto identificados en los términos de las fracciones I y II que anteceden y, en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación de conformidad con el cuarto párrafo de este artículo y el que se hubiera identificado de conformidad con el quinto párrafo del mismo.

La cantidad que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, determinado de conformidad con el procedimiento previsto en el siguiente párrafo.

El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al periodo por el que se determina el pago provisional, al periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio, según corresponda, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dichos periodos o ejercicio, según corresponda. Para efectos de este párrafo, el contribuyente no incluirá en los valores antes señalados:

- a) Las importaciones de bienes o servicios.
- b) Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aún cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.
- c) Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en partes sociales o en títulos de crédito, siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, salvo que se trate de

personas morales que perciban ingresos preponderantemente por este concepto.

d) Las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo.

e) Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy".

f) Los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria.

g) Las exportaciones de bienes tangibles y de servicios prestados por residentes en el país que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley.

h) Las enajenaciones realizadas a través de arrendamiento financiero. En estos casos el valor que se deberá excluir para efectos de la determinación del factor a que se refiere esta fracción, será el valor del bien objeto de la operación que se consigne expresamente en el contrato respectivo.

i) Las enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, siempre que dichas enajenaciones sean realizadas por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar en propiedad los citados bienes.

j) Los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

Las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades para el depósito de valores, para calcular el factor a que se refiere esta fracción no deberán excluir los conceptos señalados en los incisos d), e), f) y j) que anteceden.

IV. El monto identificado en términos de la fracción I de este artículo y, en su caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, será el impuesto acreditable del periodo por el que se determina el pago provisional, del periodo por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o del ejercicio, según corresponda.

Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos de la determinación del impuesto acreditable, el monto equivalente al del impuesto que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta.

Respecto de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley.

El monto del impuesto identificado conforme al párrafo anterior en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, se multiplicará por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el periodo que corresponda por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes, entre el valor de los bienes otorgados en uso o

goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley. El resultado que se obtenga será el monto que se podrá adicionar en los términos de la fracción III, primer párrafo de este artículo, hasta agotar el monto del impuesto al valor agregado que en las mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente.

Para que el impuesto al valor agregado sea acreditable en los términos de este artículo, adicionalmente deberán reunirse los siguientes requisitos:

a) Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley.

b) Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en las Secciones II y III del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley.

c) Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 10.-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

Para que sea acreditable en los términos de este artículo el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA 2000. (Tercer párrafo adicionado)

Para efectos de este artículo se considerará impuesto acreditable el que corresponda en términos del artículo 4o. de esta Ley.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL 1999.

Artículo 5o.-

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el período por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL 2000.

Artículo 5o.-

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el período por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4o. de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho período.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA 1999.

Artículo 6o.- Cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL 2000.

Artículo 6o.- Cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor. Cuando en las declaraciones de los pagos provisionales correspondientes al período del ajuste a los pagos provisionales, resulte un saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del saldo a favor y se efectúe la solicitud de devolución a más tardar en el mes siguiente de la primera mitad del ejercicio, o en su caso acreditarlo, siempre que el acreditamiento se efectúe a más tardar en la declaración de pago provisional del último mes del período por el que se realiza

el ajuste. Cuando resulte saldo a favor por el ajuste a los pagos provisionales en los términos de la fracción III del artículo 5o. de esta Ley o en las declaraciones de los pagos provisionales correspondientes a la segunda mitad del ejercicio, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del saldo a favor y la solicitud de devolución se efectúe a más tardar en el mes siguiente al del cierre del ejercicio, o en su caso, acreditarlo, siempre que el acreditamiento se efectúe a más tardar en la declaración correspondiente al último mes del ejercicio. Asimismo, cuando en las declaraciones de pagos provisionales trimestrales resulte saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del saldo a favor y la solicitud de devolución se efectúe a más tardar en el mes siguiente al del cierre del ejercicio, o en su caso acreditarlo, siempre que el acreditamiento se efectúe a más tardar en la declaración correspondiente al último pago provisional del ejercicio.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA 1999.

Artículo 7o.-

El contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes enajenados, disminuirá el impuesto cancelado o restituido de las cantidades acreditables o que tuviere pendientes de acreditamiento. Si no tuviere impuesto pendiente de acreditar del cual disminuir el impuesto cancelado o restituido, lo pagará al presentar la declaración de pago provisional que corresponda al período en que reciba el descuento, la bonificación o efectúe la devolución.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL 2000.

Artículo 7º.-

El contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes que le hubieran sido enajenados, respecto de los cuales hubiera identificado el impuesto al valor agregado en los términos del artículo 4o., fracción I, segundo párrafo de esta Ley o del cuarto párrafo del citado artículo, disminuirá el impuesto cancelado o restituido del monto del impuesto acreditable; cuando el monto del impuesto acreditable resulte inferior al monto del impuesto que se cancele o restituya, el contribuyente pagará la diferencia entre dichos montos al presentar la declaración de pago provisional que corresponda al período en que reciba el descuento, la bonificación o efectúe la

devolución. Cuando el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado al contribuyente respecto de los actos o actividades que sean objeto de la devolución, descuento o bonificación, se hubiera considerado dentro del monto al que se le aplique el factor a que se refiere la fracción III del artículo 4o. de esta Ley, el monto del impuesto cancelado o restituido se disminuirá de dicho monto correspondiente al periodo en el que se reciba el descuento, la bonificación o se efectúe la devolución; cuando el monto a que se refiere la fracción III del artículo 4o. de esta Ley, correspondiente al periodo en el que se recibe la bonificación, descuento o se realiza la devolución, sea menor que el monto que se deba cancelar o restituir, al excedente se le aplicará el factor a que se refiere la citada fracción III del artículo 4o. de esta Ley, correspondiente al periodo en que se recibe la bonificación, descuento o se efectúa la devolución, y el resultado deberá pagarse en la declaración de pago provisional que corresponda al periodo en que se reciba el descuento, la bonificación o se efectúe la devolución.

4.1.1. TRASLADO Y DISMINUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO RETENIDO.

Como consecuencia de las nuevas obligaciones de retención del impuesto, se modifica esta disposición para establecer que se entiende por traslado del impuesto la retención que efectúen las Personas Morales a que se refieren los supuestos señalados en los artículos 1o.- A y 3o. Situación que consideramos ocasionará, en los casos de Personas Físicas que presten servicios profesionales independientes o arrienden bienes preponderantemente a Personas Morales, saldos a favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado, cuyas solicitudes de devolución implicarán mayores trámites tanto para las autoridades fiscales, como para dichos contribuyentes Personas Físicas.

Adicionalmente, este artículo se modifica para señalar que el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiera retenido.

4.1.2. RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. (artículos 1o.- A y 3o., párrafos segundo y tercero).

Se adiciona el artículo 1-A y se modifica el artículo 3o., con objeto de establecer la obligación de efectuar la retención del impuesto, adicionalmente a la ya señalada en la Ley para instituciones de Crédito por las enajenaciones de bienes que mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria les efectuaban a sus deudores, a las siguientes:

a) Personas Morales que reciban servicios personales independientes de Personas Físicas.

b) Personas Morales que usen o gocen temporalmente bienes otorgados por Personas Físicas.

c) Personas Morales que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización, enajenados por Personas Físicas.

d) Personas Físicas o Morales que adquieran bienes tangibles de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.

e) Personas Físicas o Morales que usen o gocen temporalmente bienes tangibles otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.

f) La Federación y sus Organismos Descentralizados, respecto de la adquisición de bienes, el uso o goce temporal de los mismos o

recepción de servicios, de Personas Físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento o base fija en el país.

Asimismo, con la adición del artículo 1o.- A se establece la obligación, para las Personas antes enlistadas, de pago y entero del impuesto retenido.

Estas modificaciones, según se menciona en la exposición de motivos, tiene como objeto reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización, así como mejorar la administración y recaudación del impuesto al concentrar esfuerzos en los sectores de contribuyentes que son más susceptibles de vigilancia y control.

Uno de los efectos negativos de esta reforma será la generación de saldos a favor de las Personas Físicas sujetas a estas retenciones; situación ya contemplada por la propia ley, razón por la cual se establece que a través de reformas al reglamento se podrá autorizar una retención menor tomando en consideración las características del sector o cadena productiva.

4.1.3. ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. (artículo 4o., fracción I, párrafos primero, cuarto, quinto y sexto, fracción IV).

Esta disposición se modifica y tiene adiciones, a fin de establecer los siguientes cambios:

a) En congruencia con la derogación del artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (deducción inmediata) se elimina la excepción de poder acreditar el impuesto trasladado en la adquisición de bienes a los que se aplicaba dicha deducción inmediata.

b) Para contribuyentes con actividades gravadas y exentas,

por los cuales se haya efectuado la retención y entero del impuesto, los contribuyentes deberán presentar declaración complementaria para cancelar los efectos de la operación de que se trate. Se aclara que estas declaraciones complementarias no computarán para la determinación del número máximo de declaraciones complementarias que pueden presentar los contribuyentes, de acuerdo a lo establecido por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

4.2. DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

4.2.1. PRESTACIÓN DE SERVICIOS EXENTOS. (artículo 15, fracción XIII).

Se exceptúa de la exención del impuesto prevista en este artículo a las funciones de cine, por el boleto de entrada.

4.2.2. MOMENTO EN QUE SE CONSIDERA PRESTADO EL SERVICIO. (artículo 17, párrafos primero y cuarto).

Se modifica esta disposición en su primer párrafo para ahora establecer el momento de causación de este impuesto, en el caso de prestación de servicios será cuando sean exigibles las contraprestaciones, se cobren éstas o se expida el comprobante, lo que suceda primero. El impuesto se causaba hasta que se presentaba la exigibilidad de las contraprestaciones. Estas reformas son acordes con las efectuadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4.3. DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

4.3.1. MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. (artículo 22).

Al igual que la reforma al artículo 17, se modifica este artículo para adicionar como momentos de causación del impuesto, tratándose de uso o goce temporal de bienes, la fecha de cobro de la contraprestación y la expedición

del comprobante.

4.4. DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

4.4.1. LAS OBLIGACIONES PREVISTAS EN LAS FRACCIONES III Y IV DEL ARTICULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Se adiciona como obligación para los contribuyentes a quienes se les retenga el impuesto, el que tengan que expedir sus comprobantes con leyenda "Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado".

Mediante disposición transitoria, contenido en el artículo octavo fracción IV, se establece que esta leyenda podrá incluirse en el comprobante por escrito o mediante sello hasta el 30 de abril de 1999; para que a partir del 1º de mayo de 1999 la leyenda se incorpore a los comprobantes de forma impresa. Lo anterior provocara que estos contribuyentes tengan que manejar dos series, una con la leyenda mencionada y otra sin esta leyenda, para las operaciones que realicen, en las cuales no se efectúe la retención del Impuesto.

Asimismo, como consecuencia de los nuevos supuestos de retención del impuesto, se adiciona una fracción V para establecer la obligación de expedir constancias por las retenciones en los casos previstos en el artículo 10.- A, al momento de recibir el comprobante y de presentar una declaración informativa con los datos de las que se les haya efectuado retención, en el mes de febrero del ejercicio siguiente.

Por otra parte, se adiciona la fracción VI, la cual señala la obligación de presentar un aviso ante las Autoridades Fiscales, para aquellas Personas que de manera regular vayan a efectuar las retenciones de los artículos 10.- A y 3o. de la ley, para, informar esta situación. Dicho aviso deberá presentarse dentro de los

30 días siguientes a la primera retención que se efectúe.

También se establece que los integrantes de una sociedad conyugal deberán designar representante común, para efectos de cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley; al igual que lo hacen los copropietarios de una negociación.

4.4.2. RESPONSABILIDAD DE NOTARIOS, CORREDORES, JUECES Y DEMÁS FEDATARIOS QUE TENGAN FUNCIONES NOTARIALES. - (artículo 33, párrafo segundo).

Se reforma este párrafo a fin de establecer que en los en los cuales se efectúe la retención a que se refiere el a lo.- A, fracción I, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que tengan funciones notariales, no tendrán responsabilidad en lo que respecta al cálculo y entero del impuesto en las operaciones de compraventa de inmuebles.

contribuyente, Persona Física o Moral, Mexicana o Extranjera, residente en el país o fuera del, provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en Territorio Nacional, restando las deducciones, pérdidas, bienes exceptuados del pago y estímulos fiscales autorizados por la ley.

10.- Por lo que respecta al Pago Provisional por Ingresos Esporádicos bajo el régimen fiscal de Honorarios, el último párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece otro procedimiento distinto para calcular el impuesto provisional, respecto de aquellas personas que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo.

El pago provisional se calculará aplicando el 20% al total de los ingresos percibidos sin deducción alguna. El entero se hará mediante declaración que presentarán estas personas ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedan relevados de llevar contabilidad y presentar pagos provisionales.

11.- La Prestación es, según Eduardo Couture, la “Acción y efecto de prestar, dícese del objeto de una obligación, de la acción u omisión debida”. Por su parte, el Servicio es definido por el diccionario como la acción y efecto de servir. Consecuentemente, podemos decir que “Prestación de Servicios” puede ser definido como la acción o efecto de prestar algo útil.

12.- Actualmente, en el ámbito fiscal de nuestro país, al sujeto pasivo de la relación fiscal se le suele denominar “contribuyente”, seguramente en referencia a lo preceptuado por la Constitución en el artículo 31, fracción IV, que establece a los Mexicanos la obligación de contribuir; entonces, el mismo será un contribuyente de Impuestos Federales, Estatales o Municipales, según sea el caso.

5.- La Ley del **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO** se aparta de los criterios operativos establecidos por otros impuestos al consumo similares que gravan la habitualidad, la comercialización o la finalidad de lucro, ya que cualquiera de los sujetos señalados, al efectuar alguna de las actividades mencionadas causará dicho impuesto.

6.- Se considera como **BASE FIJA** según el artículo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando el extranjero desarrolle actividades personales independientes; es decir, perciba ingresos por concepto de Honorarios, ya sea por realizar actividades de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros.

7.- De conformidad con el artículo 84, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas que enajenen obras de arte hechas por ellas, Agentes de Instituciones de Crédito, de Seguros, de Fianzas o de Valores, los Promotores de Valores y los de Administradoras de Fondos para el Retiro y Agentes Aduanales, deberán contribuir en los términos del régimen fiscal denominado Honorarios.

8.- Se considera como Prestación de un Servicio Personal Independiente, cuando la Persona Física ofrece sus servicios a otra persona de manera independiente, sin que se presente la relación laboral de manera subordinada. En este caso, la persona trabaja por su cuenta percibiendo ingresos que se denomina **HONORARIOS**.

9.- El Impuesto Sobre la Renta grava todos los ingresos que se acumulen, en dinero, especie, servicios o en crédito, originados por el trabajo personal, bienes, por la ganancia en la enajenación de bienes, premios, hechos o actos jurídicos, capital, actividades empresariales, actividades por fluctuación de monedas extranjeras, o la combinación de todos ellos, que aumenten el patrimonio del

contribuyente, Persona Física o Moral, Mexicana o Extranjera, residente en el país o fuera del, provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en Territorio Nacional, restando las deducciones, perdidas, bienes exceptuados del pago y estímulos fiscales autorizados por la ley.

10.- Por lo que respecta al Pago Provisional por Ingresos Esporádicos bajo el régimen fiscal de Honorarios, el último párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece otro procedimiento distinto para calcular el impuesto provisional, respecto de aquellas personas que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo.

El pago provisional se calculará aplicando el 20% al total de los ingresos percibidos sin deducción alguna. El entero se hará mediante declaración que presentarán estas personas ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedan relevados de llevar contabilidad y presentar pagos provisionales.

11.- La Prestación es, según Eduardo Couture, la "Acción y efecto de prestar, dicese del objeto de una obligación, de la acción u omisión debida". Por su parte, el Servicio es definido por el diccionario como la acción y efecto de servir. Consecuentemente, podemos decir que "Prestación de Servicios" puede ser definido como la acción o efecto de prestar algo útil.

12.- Actualmente, en el ámbito fiscal de nuestro país, al sujeto pasivo de la relación fiscal se le suele denominar "contribuyente", seguramente en referencia a lo preceptuado por la Constitución en el artículo 31, fracción IV, que establece a los Mexicanos la obligación de contribuir; entonces, el mismo será un contribuyente de Impuestos Federales, Estatales o Municipales, según sea el caso.

13.- Para la doctrina, es objeto del impuesto la manifestación de la realidad económica, establecida expresamente en la norma fiscal y considerada a ser sometida a la imposición.

Dicho objeto, por tanto, existe jurídicamente y será imputable a la Persona Física o Moral que se coloque en términos de la ley en el mismo. Así, es objeto de imposición, la transmisión de un bien, la percepción de un ingreso, el usufructo de un bien o la prestación de un servicio.

En resumen: en la práctica objeto viene a ser el evento económico sobre el cual se establece el impuestos.

14.- El Impuesto al Valor Agregado se aplica sobre el valor que se materializa o concreta en la base de cálculo, que la ley atribuye a los actos o actividades gravados.

15.- En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la tasa es el porcentaje por el que el contribuyente (y la autoridad, en el caso de importación) multiplica la cuantía en que se determinará el impuesto a la persona que adquiera los bienes, los use o goce temporalmente (o importe), o reciba los servicios. Así la tasa de las contribuciones es generalmente fijada mediante la aplicación de un porcentaje a valores monetarios dados o determinados con anticipación.

16.- Muy difícilmente se podrá alcanzar una Justicia Fiscal ni se podrán respetar los principios de seguridad y certeza jurídicas, si las autoridades fiscales continúan insistiendo en modificar las leyes diametralmente de un año a otro, pues con tanta modificación y cambios esenciales en la tributación difícilmente el contribuyente puede llevar una adecuada y ordenada planeación fiscal, entendiéndose por planeación fiscal no el arte de evadir el pago de las contribuciones, sino por el contrario el trabajo ordenado y metódico tendiente a la producción de bienes y

servicios para satisfacer una necesidad social, conociendo paralelamente los gravámenes que recaerán en este trabajo ordenado y sistemático y que el contribuyente debe de pagar como una contribución justa para los gastos públicos prestados por el Estado, contribuyendo de esta manera todos cada uno de los sujetos a lograr un bienestar común.

17.- El día que las Autoridades Fiscales decidan reestructurar a fondo el complejo Sistema Legal Fiscal del país mediante la redacción de leyes sencillas y claras, cuyas obligaciones ahí enmarcadas sean de fácil cumplimiento para el grueso de los contribuyentes, y si, además, tales leyes establecen impuestos mediante tasas justas y que estas leyes tengan una permanencia en el tiempo, en el espacio sin mayores variaciones, estamos seguros que la recaudación se incrementará en beneficio no solamente del Fisco Federal sino además de todos los habitantes del país, pues si cada uno contribuye con su verdadera capacidad económica y la base de contribuyentes se amplía en cuanto a su número, entre todos podremos pagar lo que el presupuesto de ingresos de cada año contemple para el cumplimiento de una adecuada función social por parte del Estado, prestando correcta y ordenadamente los servicios públicos a que está obligado en todas sus manifestaciones, pero si por el contrario cada año las modificaciones son trascendentales incluyendo sistemas fiscales que impliquen el llevar dobles registros de operaciones, calcular por separado los impuestos bajo uno y otro sistemas, posteriormente unificarlos, en donde en un año se permite la deducción de dividendos y en el siguiente no y en el subsiguiente se vuelve a permitir, y en donde el número de partidas deducibles cambian también de un año a otro y las tasas impositivas varían, y que para poder entender y cumplir la ley se requiere asistir a un sinnúmero de cursos y en esos cursos existen especializaciones por materia y en donde también existen diversidad de opiniones por la complicada redacción de las disposiciones y en donde especialistas de algún sector sostienen un criterio distinto del sostenido por otro, todo este aparato legislativo y administrativo se complica, trayendo por consecuencia el impago u omisión del cumplimiento de las disposiciones fiscales, la evasión y la corrupción.

BIBLIOGRAFIA.

- 1.- ARRIOJA, Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, Novena Edición, México, 1994.
- 2.- AZUELA, Guitrón Mariano. La Prescripción y la Caducidad dentro del Sistema Fiscal Mexicano.
- 3.- BRAVO, González Agustín y BALASTOISKY, Sara. Compendio de Derecho Romano, Editorial Pax-México, Librería Cesarman S.A., Sexta Edición, México, 1973.
- 4.- BRAVO, Valdez Beatriz y BRAVO, González Agustín. Derecho Romano, Sexta Edición, Editorial Pax-México, Librería Carlos Cesarman S.A., México, 1983.
- 5.- COUTURE, Eduardo. Vocabulario Jurídico, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1988, Pp. 471
- 6.- DELGADILLO, Gutiérrez Luis. Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, Quinta Reimpresión, México, 1995.
- 7.- FLORES, Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México, editorial Porrúa, S.A., 1961, Pp. 102
- 8.- FLORIS, Margadant S. Guillermo. El Derecho Privado Romano, Décima Primera Edición, Editorial Esfinge, México, 1992.
- 9.- GALINDO, Garfias. Derecho Civil, Editorial Porrúa S.A., Quinta Edición, México, 1982.
- 10.- GUAJARDO, Gerardo. Contabilidad Financiera, Ed. Mc Graw Hill, Pág. 55, México, D.F., 1992
- 11.- KAYE J, Dionisio. Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa, Editorial Ediciones Fiscales I.S.E.F. S.A., Segunda Edición, México, 1984.
- 12.- KAYE J, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, Tercera Edición, México, 1991.
- 13.- LEYVA, Gabriel y CRUZ PONCE, Lisandro, Código Civil Edición Conmemorativa de la Facultad de Derecho de la U.N.A.M., en el Cincuentenario de su Vigencia.

14.- MARGAIN, Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa S.A. Undécima Edición, México, 1993.

15.- PLACENCIA, Rodríguez José Francisco. Impuesto al Valor Agregado, Pp. 63, INDETEC, 1991.

16.- QUINTANA, Valtierra Jesús. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas S.A. de C.V., Primera reimpresión, México, 1991.

17.- REYES, Altamirano Rigoberto. Diccionario de Términos Fiscales. Editorial Tax Unidos, S.A. de C.V., Primera Edición, México, 1997.

18.- REYES, Altamirano Rigoberto. Diccionario de Términos Fiscales. Editorial Tax Unidos. S.A. de C.V., Primera Edición, México, 1997.

19.- ROJINA, Villegas Rafael. Compendio de Derecho Civil, Editorial Porrúa S.A., Décimo Cuarta Edición, México, 1982.

LEGISLACIÓN.

1.- Código Civil para el Distrito Federal, Editorial Porrúa, S.A. México, 2000.

2.- Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis, México 2000.

3.- Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, Editorial Porrúa, S.A., México 2000.

4.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ed. Porrúa. México, 2000.

DICCIONARIOS.

1.- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., Editorial Porrúa, S.A., México, 1995.

2.- Enciclopédico Universo, Diccionario en Lengua Española, Edit. Fernandez Editores s.a., 3ª impresión, México 1982.