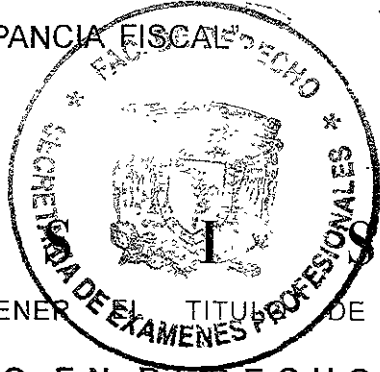




UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"ANALISIS JURIDICO DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FISICAS. CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL"



T E
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MANUEL BALANZARIO MANCILLA



292766



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MIZTÓN

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS


Cd. Universitaria, D.F. a 5 de abril del 2001.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ
DIRECTOR DE LA ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.
P R E S E N T E

Por este conducto, me permito comunicar a Usted, que el pasante **BALANZARIO MANCILLA MANUEL**, bajo la supervisión de este Seminario elaboró la tesis intitulada: **"ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS. CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL"**.

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

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete 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, si no en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación de trámite para la celebración del examen haya sido impedidas por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
LA DIRECTORA

LIC. MA. DE LA LUZ NÚÑEZ CAMACHO



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

México D.F., 03 a de abril del 2001.

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 **"ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS, CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL"**; que bajo mi dirección elaboró el Alumno **MANUEL BALANZARIO MANCILLA**, con Número de Cuenta **8827512-7**.

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.

A T E N T A M E N T E .

LIC. MANUEL CANTERO COLIN.

Esta Tesis fue elaborada en el Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, siendo Directora del mismo, la Lic. María de la Luz Nuñez Camacho y bajo la Dirección del Lic. José Manuel Cantero Colín.

A DIOS

Porque desde el vientre de mi madre me trazo un camino, y de su mano siempre me sostendré y nunca me dejaré, por hacer posible el sueño de terminar mi carrera. "Porque él da la sabiduría y de su boca viene el conocimiento y la inteligencia, él provee de prudencia a los rectos y es escudo a los que caminan rectamente" Prov. 2:6.

Hoy te doy gracias, Señor
por la luz y por el día,
por mis ratos de dolor
y por toda mi alegría.

Por los padres que me diste
y también por mi hermana,
por lo de que de mi ser hiciste
y por mis sueños logrados.

Por la dicha, por la paz,
por la unidad y el amor,
por todo cuanto me dan,
hoy te doy gracias, Señor.

A mis PADRES; quienes con su amor puro e infinito fincaron en mi los principios y valores para enfrentar la vida con dignidad y confianza, por su apoyo y comprensión, dedico la presente misma que no obstante su pobreza de contenido y su notoria desnudez literaria, espero que constituya para ellos la primera respuesta que puedo proporcionar a sus sacrificios y desvelos.

A mi PADRE por su honestidad y valentía frente a la vida, cuya presencia es ejemplo de entrega y fortaleza; con admiración y respeto, como un poco de lo mucho que de él he recibido.

A mi Madre en quien siempre he encontrado amor, bondad y ternura, quien ha sido mi guía en el difícil camino de la vida, como homenaje a su sabiduría, comprensión, integridad y gran ser humano.

A mi esposa Katy con todo cariño
que siempre me ha acompañado en
los momentos difíciles, así como
de sus momentos agradables, y que
me ha dado un hijo hermoso y maravilloso.

A mi Hijo Manolo que es lo que más
quiero, al igual que mi Katy, que espero
ser un buen padre para él y un ejemplo
a seguir.

A mi hermana con todo cariño
y reconocimiento como parte
fundamental de mi vida, por
todos los momentos gratos que
hemos vivido en el transcurso
de nuestra vida. Así como a
Alberto y el futuro bebe.

A mi abuelita "pechis" con mucho cariño
y por ser piedra angular de mi familia.

A la Universidad Nacional Autónoma
de México, recinto inmaculado y
generador primero de los hombres
de México.

A la Facultad de Derecho, mi sentimiento
y gratitud por haberme otorgado los
conocimientos para desarrollarme en la
vida profesional.

Mi reconocimiento al Seminario de
Derecho Fiscal y Finanzas Públicas
porque en él se me brindo la
oportunidad de preparar y realizar
la presente tesis.

A la Lic. Maria de la Luz Nuñez Camacho
honorable maestra de nuestra gloriosa
Facultad de Derecho, por el apoyo al
presente trabajo.

Al Lic. José Manuel Cantero Colin
con gratitud, respeto y admiración
por su invaluable ayuda, dirección
y confianza.

A todos mis queridos e ilustres MAESTROS
DE MI VIDA ESCOLAR, con profunda
gratitud y respeto por sus enseñanzas
y por la amistad que me brindaron.

A Lic. Ricardo Manuel Teran Gonzalez
por darme la oportunidad de desarrollarme
como profesionista y por su sincera amistad.

A mis amigos Ignacio, José Juan, Coco, pero muy en especial a Luis y Gerardo por su amistad y por los cuales estoy seguro, sienten la misma satisfacción.

Agradezco el invaluable aprecio y apoyo de mis suegros, así como de mis cuñadas para la realización de esta tesis.

A todos mis familiares que de alguna manera siempre he contado con su amistad desinteresada y apoyo.

**“ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS
AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS
PERSONAS FÍSICAS CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL”.**

INTRODUCCIÓN.

CAPITULO PRIMERO.- ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO.

1.- Evolución del Impuesto Sobre la Renta del año de 1813 al año de 1964.	1
2 - La Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1964.	2
3 - La Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1980.	3
3.1. Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1986.	7
3.2 Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1990	14
4.- Estructura Vigente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	17

CAPITULO SEGUNDO.- RÉGIMENES FISCALES APLICABLES AL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS POR DISCREPANCIA FISCAL.

2.1 De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.	21
2.2. De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente	31
2.3. De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.	43
2.4. De los Ingresos por Enajenación de Bienes.	51
2.5. De los Ingresos por Adquisición de Bienes.	58
2.6 De los Ingresos por Actividades Empresariales.	
2. 6.1 Del Régimen General de las Actividades Empresariales.	61
2. 6.2. Del Régimen Simplificado de las Actividades Empresariales.	70
2. 6.3. Del Régimen de los Pequeños Contribuyentes.	78
2.7. De los Ingreso por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales.	82
2.8 De los Ingresos por Intereses.	87
2.9 De los Ingreso por Obtención de Premios.	89
2.10 De los Demás Ingreso que Obtengan las Personas Físicas.	92

CAPITULO TERCERO.- “ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL”.

3.1. Evolución del Vigente Artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	103
3.3. Conceptos que Derivan de la Figura Jurídica Denominada “Discrepancia Fiscal”	109

3.3. El Procedimiento que deben seguir las Autoridades Fiscales Federales para Estimar Ingresos a las Personas Físicas cuando existe Discrepancia Fiscal	117
3.4. Mecánica para Determinar el Impuesto Sobre la Renta, en el supuesto de “Discrepancia Fiscal” y en los términos del Capítulo X del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	127
3.5. Las erogaciones Superiores a los Ingresos Declarados como Delito Fiscal	128

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo intitulado **“ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS, CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL”**, surgió como una necesidad de comprender el contenido de las leyes fiscales, y concretamente, las aplicación del Artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a los diversos regímenes fiscales como son Salarios, Honorarios, Arrendamiento, Actividad Empresarial en sus diversas modalidades, Premios, Enajenación y Adquisición de Bienes, Intereses, Dividendos y Otros Ingresos, que se aplican a las personas físicas y que de una manera directa se pueden aplicar al suscrito, de ahí la inquietud y necesidad de comprender las obligaciones y derechos mediante el desarrollo del presente trabajo de Tesis y las consecuencias Jurídicas y Penales que podrían surgir, en su caso, al colocarse en dicho supuesto jurídico.

Ahora bien, para lograr una comprensión, por mínima que esta sea, el presente trabajo se desarrolla a través de tres capítulos, el primero se denomina **“ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**, ya que como usualmente se dice que para comprender el presente, debemos entender primero el pasado, y así encontrarnos en aptitud de desarrollar y comprender el futuro.

Hecho el comentario anterior, el capítulo primero, parte de la evolución que ha tenido el ordenamiento jurídico antes mencionado, tomando como punto de partida el año de 1813, en el que se encuentran la génesis de la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, para concluir dicho punto hasta el año de 1964, y concretamente el día 30

de diciembre, fecha en que se publicó la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta bajo este Título y en el Diario Oficial de la Federación

Posteriormente se analizara la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1980, la cual precisamente deroga en gran parte el contenido de la Ley mencionada en el párrafo que antecede. Dentro de la Ley vigente del año de 1980, tomamos para su análisis dos fechas que marcan, desde nuestro punto de vista, la parte medular de dicho ordenamiento jurídico y son las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 y 31 de diciembre de 1986 y 1990, respectivamente, y concluimos el capítulo primero del presente trabajo de tesis, con la estructura vigente para el año 2001, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La denominación del Capítulo Segundo como **“REGIMENES FISCALES APLICABLES AL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS”**, obedeció principalmente a que dicho procedimiento se aplica única y exclusivamente a los diversos capítulos (Diez) que integran el Título IV de la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que se refieren igualmente, única y exclusivamente a las personas físicas, de ahí la importancia, desde nuestro punto de vista, de conocer las diversas características de cada uno de estos regímenes fiscales, como serían, entre otros, su objeto, los sujetos, la mecánica del pago del Impuesto Sobre la Renta correspondiente y las exenciones que en su caso existan

En efecto, el conocer de manera clara, cada uno de estos Diez Regímenes Fiscales, lograra una mayor comprensión de las consecuencias jurídico-fiscales y penales de aplicarse por parte de la Autoridad Fiscal Federal, el procedimiento a que se refiere el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Una vez conocido los antecedentes y el contenido actual del Título IV de la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, es factible comprender y desarrollar el objetivo del presente trabajo de tesis, de ahí que el capítulo tercero lo intitulemos **“ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS, CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL”**, y dentro del cual incluimos para su desarrollo la evolución que ha tenido este precepto legal, es decir, el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta el año 2001, posteriormente, se analizarán algunos conceptos básicos para iniciar así con el estudio del Procedimiento Administrativo que deben observar las Autoridades Fiscales Federales para estimar ingresos a las personas físicas, así como el estudio del procedimiento para determinar el ingreso gravable en los términos del capítulo X, del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para concluir con el estudio de la figura jurídica denominada “Discrepancia Fiscal” como delito fiscal, en su modalidad de defraudación fiscal equiparada.

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 03 de abril del año 2001

CAPITULO PRIMERO.
ANTECEDENTES DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO.

1.- EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL AÑO DE 1813 AL AÑO DE 1964.

El antecedente más remoto que se conoce en México relativo al Impuesto Sobre la Renta, lo es el Decreto de fecha 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*

Posteriormente, 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, de fecha 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 de fecha 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.

Dicha Ley 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

Así, con fecha 18 de marzo de 1925, se emitió la Ley que por primera vez fue denominada “Ley del impuesto Sobre la Renta” (LISR), siendo expedida durante el Gobierno del General Plutarco Elías Calles, en su carácter de Presidente de la República y tuvo una vigencia de 16 años, es decir, del año de 1925 al año de 1941. Posteriormente, se expidió por el Presidente de la República Manuel Ávila Camacho, la Ley de fecha 31 de diciembre de 1941, con vigencia a partir del día 1º de enero del año siguiente. Las características más importantes de dicha Ley 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.

Por último, dentro de este periodo tenemos la Ley de fecha 30 de diciembre de 1953, con vigencia hasta diciembre de 1964 y 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. (1)

2.- LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 1964.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1964, entró en vigor el primero de enero de 1965, y tuvo una vigencia de 15 años del año de 1965 al año de 1980

(1) Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Edit. Porrúa, sexta edición, México 1993. Pp 1645-1649

La trascendencia e importancia de dicha Ley radicó fundamentalmente en el cambio del régimen cedular, seguido por las anteriores Leyes, al implantar así el Régimen Global.

En efecto, dicha Ley 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 (Comercio, Industria y Agricultura respectivamente) y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas (antiguos causantes de las cédulas IV a VII principalmente y que eran la remuneración del trabajo personal, honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, imposición de capitales, regalías y enajenación de concesiones, respectivamente)

A partir del año de 1977, la Ley de fecha 30 de diciembre de 1964, experimento reformas anuales importantes, siendo abrogadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1980, misma que se analizara en el punto siguiente (2)

3.- LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 1980.

En el párrafo veinte de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año de 1980, se estableció, desde nuestro punto de vista, la justificación del surgimiento de dicha Ley al señalar 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

(2)Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit. Pp 1645-1649

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”.

Al publicarse la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1980 y entrar en vigor el día primero de enero de 1981. Se abrogan la Ley del Impuesto sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1964 y la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos de fecha 30 de diciembre de 1947, el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de fecha 30 de septiembre de 1977 y continuará aplicándose en lo que no se oponga a la presente Ley, hasta que se expida un nuevo reglamento

Asimismo, las obligaciones derivadas de las Leyes que se abrogan y que hubieran nacido por la realización, durante su vigencia, de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dichas Leyes deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en dichos ordenamientos y quedan sin efectos las disposiciones administrativas, resoluciones, consultas, interpretaciones autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular, que contravengan o se opongan a lo preceptuado en esta Ley.

Los contribuyentes que con anterioridad al 1o. de enero de 1981 estaban sujetos al Impuesto sobre la Renta establecido en la Ley que se abroga, no considerarán interrumpidos los ejercicios, resultados y consecuencias fiscales, correspondientes a periódicos comprendidos hasta el 31 de diciembre de 1980, por lo que dichos contribuyentes, entre otras consecuencias, estarán a los siguiente.

I.- Cuando su ejercicio no coincida con el año de calendario, no considerarán que su ejercicio termina anticipadamente el 31 de diciembre de 1980.

II.- Los contribuyentes que con anterioridad al 1o. de enero de 1981 hubieran iniciado sus actividades, no considerarán como nuevo inicio de actividades, la fecha de entrada en vigor de esta Ley.

III.- Tratándose de pagos provisionales que correspondan a ejercicios que concluirán durante 1981, los mismos se harán cumpliendo con lo dispuesto en la presente Ley, cuyas disposiciones son coincidentes con las de la Ley que se abroga.

IV.- Las personas morales a que se refiere el Título II de esta Ley y las personas físicas que realicen actividades empresariales que no efectúen sus pagos mediante cuota fija, para efectos de calcular sus pagos provisionales durante 1981, determinarán el factor de utilidad fiscal, dividiendo el ingreso global gravable correspondiente al ejercicio iniciado durante 1980, entre los ingresos acumulables del mismo ejercicio

V.- Los contribuyentes que conforme a la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias se encuentren gozando de reducción del Impuesto sobre la Renta, sobre la utilidad derivada de algunos de los artículos que elaboren, procederán como sigue:

a).- Calcularán el impuesto resultante de aplicar la tarifa contenida en el **ARTICULO 13** de la Ley, al total de su utilidad fiscal, incluyendo la utilidad sujeta a reducción.

b).- Calcularán el impuesto que corresponda a la parte de la utilidad fiscal por la que gocen de reducción de impuesto para lo cual aplicaran a dicha parte, nuevamente la tarifa mencionada.

c).- Aplicarán el por ciento correspondiente de reducción de impuesto a la cantidad determinada conforme al inciso que antecede. Las diferencias entre las cantidades calculadas conforme a los incisos a) y b) de esta fracción será el impuesto causado.

VI.- Los gastos realizados con anterioridad al 31 de diciembre de 1980 que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta esa fecha estaban sujetos al régimen de amortización, continuarán amortizándose bajo dicho régimen hasta su deducción total

VII.- Los contribuyentes que hubieran sufrido pérdidas fiscales en ejercicios terminados con anterioridad al 1o de enero de 1981, podrán amortizar dichas pérdidas para efectos del Impuesto sobre la Renta, dentro de los cuatro ejercicios siguientes a aquél en que se sufrieron. La pérdida fiscal correspondiente al ejercicio iniciado durante 1980 se podrá amortizar contra los resultados del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se produjo.

VIII.- Los contribuyentes menores que hubieran venido tributando a cuota a partir del 1o. de enero de 1981 continuaran efectuado sus pagos bimestrales por la misma cantidad mientras no sea modificada por las autoridades competentes

De lo anterior, se puede observar que dicha Ley se desarrollo bajo el "Sistema Global", consistente este, en la totalización de los ingresos obtenidos por el Contribuyente y el pago del impuesto sobre el total de estos ingresos.

En efecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha tenido infinidad de Reformas a su articulado desde que apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1980 y hasta la fecha, para lo cual nos abocaremos solamente a dos fechas en las que tuvo reformas, las cuales

desde nuestro punto de vista son las más importantes, mismas que se comentaran a continuación

3.1. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE FECHA 31 DE DICIEMBRE DE 1986.

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 Primero: Salarios; Capítulo Segundo: Honorarios, Capítulo Tercero: Arrendamiento de Inmuebles, Capítulo Cuarto: Enajenación de Bienes, Capítulo Quinto: Adquisición de Bienes; Capítulo Sexto. Actividades Empresariales; Capítulo Séptimo: Dividendos; Capítulo Octavo: Intereses; Capítulo Noveno Premios, Capítulo Décimo: Otro Ingresos, Capítulo Décimo Primero: 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 Estímulos 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 primero de enero de 1987, entro en vigor una serie de reformas que se le hacen a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en forma general, esto es a todos los Títulos anteriormente señalados, las cuales se encontraban en el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1986 y en vigor a partir del día primero de enero de 1987

En efecto, La reforma más trascendental e importante que se ha hecho desde el día 30 de diciembre de 1980, fecha en que surgió la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, es precisamente la que apareció Publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 31 de diciembre de 1986 y en vigor a partir del 1º, de enero de 1987, excepto lo establecido por el artículo cuarto, que comenzó a regir a partir del día primero de enero de 1991.

Esta importante Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta mencionaba en su **ARTICULO PRIMERO** que:

Se **REFORMAN** los artículos 6º, antepenúltimo y último párrafos. 8º, antepenúltimo párrafo; 9º, penúltimo párrafo; 10; 12, fracciones I, primer párrafo, II, III y párrafo siguiente a la misma; 12-A, fracciones I y II. 13; 15, primer párrafo; 16, primer y penúltimo párrafos; 16-A, primer párrafo; 17, fracciones V, segundo párrafo y X. 18, 19, el segundo párrafo siguiente a la fracción II, 22, fracciones II, VI y IX en su primer párrafo; 24, fracciones XIII y XX; 25, fracciones II, XII y XV en su primer párrafo, 27, fracción III. 28, fracción IV; 29; 30; 31, primer párrafo; 41, primer párrafo; 46, fracción II; 51, la Sección IV, del Capítulo II, del Título II. **PASANDO A SER EL CAPITULO II-A** de dicho Título, denominándose "De los ingresos y de las Deducciones para Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas", comprendiendo los artículos 52 a 54 inclusive; 52; 55, 57-A, antepenúltimo párrafo; 62, último párrafo 68, cuarto y último párrafos; 70, fracción XII; 71-A, último párrafo. 72, fracciones III, segundo párrafo y IV, segundo párrafo; 73, último párrafo, 77, fracciones XVIII y XXIV, último párrafo. 80, en su tarifa; 86; en su tarifa; 96, fracción III y penúltimo párrafo; 108, fracciones II, VI, y el primer párrafo siguiente a las fracciones y el antepenúltimo párrafo; 110, primer párrafo y fracción I, III. 115, fracción I; 120, fracción II, 133, fracción V; 136, fracciones VI y XVII. 137 fracciones III y XIII; 141 en su tarifa; 152 fracción II, primer párrafo; 154-A, fracción II; 157, último párrafo. 161, fracción II; Y 165, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se

ADICIONAN los artículos 7o. 7o.-B: 15 con un último párrafo; 16-A con un último párrafo; 22, con una fracción X; 31, con un párrafo tercero pasando el tercero a ser cuarto. 41-A: 48. en su tabla; 51-A 52-A, 70. con dos párrafos finales; 71-A con un primer párrafo, pasando el primero y segundo a ser segundo y tercer párrafos 108, con una fracción IX; 120-A; 134, con un párrafo final a la fracción I, 138. con un penúltimo párrafo. a dicha ley, y se DEROGAN los artículos 14, 17, último párrafo; 24, fracción XVIII; 26; la Sección II, del Capítulo II del Título II, pasando los artículos 29, 30 y 31 que correspondían a esta Sección, a formar parte de la Sección I, del Capítulo II del Título II, 31; 33; 34; 35; 36; 37; 39; 40; 46. Fracción VIII; 57-F, fracción V; 57-G, fracción VII; 57-H. 58, fracciones III y IV; 60; 108, penúltimo y último párrafos. 109; 112, fracciones IV y V; 120, último párrafo; y 163 de y a la propia Ley.

Mediante la reforma señalada, el Legislador incorporo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta 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 día 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 día 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.

Por otra parte, el Artículo Primero, antes transcrito, del citado Decreto contenía una infinidad de reformas a las disposiciones que integran la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 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 a 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 a las personas físicas dedicadas a actividades empresariales

En virtud de lo anterior, consideramos conveniente explicar en que consiste el “Sistema de Ampliación de la Base”.

Jurídicamente la “Ampliación de la Base” se define, 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. (3)

En efecto, 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.

Así y a manera de ejemplo, 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, en otras palabras, es la magnitud susceptible de expresión cuantitativa,

(3) LOPEZ Padilla, Agustín. *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo II, Personas Físicas*, Dofiscal Editores, 19ª edición, México 1998.

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

Ampliar la base gravable consiste en incrementar los ingresos, esto es gravando los ingresos que la Ley anteriormente no gravaba. 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. En efecto, esta reforma tiene tal importancia, toda vez que esta ampliación de la base se debe fundamentalmente a la incorporación de normas o disposiciones legales que reconocen la inflación y a la cual se le da por consecuencia efectos fiscales.

Ahora bien, lo importante del cambio consiste en lo siguiente:

Las reformas a la 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.

En efecto, señala el Decreto de Reformas antes mencionado, 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. En efecto, dicho decreto señala 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.

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 disímolos, 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.

Citémos 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.

3.2. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE FECHA 31 DE DICIEMBRE DE 1990.

Existió una época de transición que se inicio el primero de enero de 1987 hasta el 31 de diciembre de 1990.

Por la razón anterior, hemos manifestado, que paulatinamente se iría 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, la Ley del Impuesto Sobre la Renta finalmente quedo 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” Al respecto se ha dicho que 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, se sumen y se incorporen a la Declaración correspondiente, haciendo el contribuyente su pago de Impuesto Sobre la Renta 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.

Con las reformas que entraron en vigor a partir del 1º de enero de 1989, se dejo sin efecto legal alguno 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.. ”

Al respecto, el Maestro y Tratadista Lic. Agustín López Padilla, en su obra, manifiesta lo siguiente

“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, 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”

“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 sistema, 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”. (4)

4.- ESTRUCTURA VIGENTE DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Impuesto Sobre la Renta es una contribución impuesta por la Ley Fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional.

Este impuesto, como todas las contribuciones, consta de tres elementos fundamentales: sujetos, objeto y cuota, tasa o tarifa y es una contribución que aplica de manera directa sobre los ingresos que perciben las personas físicas y morales. (5)

(4) LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit.

(5) C.D. Diccionario Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico Profesional.

Dentro del contexto de todos los impuestos, esta contribución representa el ingreso ordinario de mayor importancia que recauda el Estado Mexicano.

El Impuesto sobre la Renta, como impuesto directo, es la vértebra de la economía de nuestro país, puesto que recae su pago básicamente en la población económicamente activa; sin embargo, cuando el Estado Mexicano no alienta e incentiva su planta productiva, ésta tampoco es capaz de generar recursos suficientes para pagar impuestos.

Consideramos importante visualizar la estructura vigente de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la finalidad de comprender su funcionalidad dentro del Derecho Fiscal Mexicano

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. Artículos 15-21. **CAPITULO II.** De las Deducciones. Sección Primera. De las deducciones en general. Artículos 22-40 Sección segunda. Derogada 32-40. Sección tercera. De las Inversiones. Artículos 41-51. **CAPITULO II-A.** De las Instituciones de Crédito, de seguros y fianzas, de los almacenes generales. de deposito, 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-O. **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 Del 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-A **CAPITULO I .** De los ingreso 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 ingreso 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 los Residentes en El Extranjero con Ingresos reventes de Fuente de Riqueza ubicada en territorio nacional.

TITULO VI: De Los estímulos fiscales. Artículos 163 al 165.

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. (Sin Vigencia.)

ARTICULOS TRANSITORIOS.

CAPITULO SEGUNDO

REGIMENES FISCALES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LOS QUE SE LES APLICA EL PROCEDIMIENTO PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS POR DISCREPANCIA FISCAL.

Del artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que el procedimiento que deben seguir las Autoridades Fiscales Federales para estimar ingresos a las personas físicas, en el supuesto de que exista **discrepancia fiscal**, es aplicable a todos y cada uno de los regímenes fiscales regulados en el título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, los cuales son:

- 1.- De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.
- 2.- De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.
- 3.- De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.
- 4.- De los Ingresos por Enajenación de Bienes.
- 5.- De los Ingresos por Adquisición de Bienes.
- 6.- De los Ingresos por Actividades Empresariales, dentro de los cuales se encuentran.
 - a) Del Régimen General de las Actividades Empresariales.
 - b) Del Régimen Simplificado de las Actividades Empresariales y
 - c) Del Régimen de los Pequeños Contribuyentes

7.- De los Ingreso por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales.

8.- De los Ingresos por Intereses.

9.- De los Ingreso por Obtención de Premios, y

10.- De los Demás Ingreso que Obtengan las Personas Físicas

Los cuales se analizaran en ese orden y se consideraran sus elementos como son los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago y la mecánica para determinar el Impuesto Sobre la Renta correspondiente.

2.1. REGIMEN FISCAL “DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO”.

Este Capitulo Primero del Titulo IV, comprenden los ingresos que obtengan las personas físicas, por salarios o por cualquier otra cantidad que perciban como consecuencia de la prestación de un servicio personal subordinado.

El artículo 78 establece cuales ingresos quedan comprendidos en este capitulo, considerando que son los percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado, entendiéndose por estos, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación laboral.

Se establece cuales ingresos quedan sujetos al pago del Impuesto Sobre la Renta, por considerarlos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado; entendiéndose por estos, los salarios propiamente dichos, y las demás prestaciones que deriven de una relación laboral, como son la prima vacacional, el aguinaldo, las comisiones y todas aquellas prestaciones a que se refiere la Ley Federal del Trabajo.

Asimismo, considera que dentro de los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado quedan comprendidos. La participación de los trabajadores en las

utilidades de la empresa y las utilidades percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

En resumen, para los efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tanto la participación de utilidades como las indemnizaciones por terminación de relación laboral, así como cualquier otra prestación entregada al trabajador como consecuencia de un servicio personal subordinado, deben considerarse como ingresos por salarios.

Asimismo, el artículo 78 establece que para los efectos del Impuesto Sobre la Renta a que este Capítulo se refiere, se asimilan a los ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, los siguientes.

ARTÍCULO 78.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes

I.- Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

II.- Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles

III.- Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

IV.- Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Para los efectos del párrafo anterior se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los obtenidos por los conceptos a que se refiere el artículo 84 de esta Ley

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere el artículo 84 de esta Ley. En caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

V.- Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

VI.- Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

Se estima que estos ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. 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

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores; así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos y que estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado

De la transcripción anterior procede hacer los comentarios siguientes

Por lo que respecta a la fracción I, en esencia las prestaciones percibidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, provienen realmente de la prestación de un servicio personal subordinado, teniendo el carácter de auténticos salarios

Asimismo, quedan gravadas las prestaciones a título de gastos que entreguen a sus trabajadores las entidades mencionadas, por concepto de gastos no sujetos a comprobación. A *contrario sensu*, si los funcionarios y trabajadores del Estado perciben ingresos para realizarlos en beneficio de las citadas entidades y estos gastos realizados se encuentran debidamente comprobados, el ingreso no será objeto de gravamen

En el caso de los rendimientos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, independientemente que por la naturaleza de estas sociedades tales anticipos pudieran discutirse en cuanto si son salarios o no, la Ley para evitar cualquier otra interpretación, los asimila a los ingresos gravados en este Capítulo I. Igual tratamiento se le da a las Sociedades y Asociaciones Civiles

Lo mismo podemos decir de los ingresos a que se refiere la fracción III, pues en tal caso estos son asimilados como prestaciones por un servicio personal subordinado, quedando obligadas las personas que los perciben a cumplir todas las normas del presente capítulo.

Mención especial merece la fracción IV, pues la finalidad de esta disposición consiste en evitar que los trabajos subordinados que se prestan bajo la simulación de servicios profesionales mediante el pago de honorarios se les dé un tratamiento distinto al que les corresponde en esencia; esto es, aparentar un trabajo subordinado como si fuera servicio profesional.

Los patrones, para evitarse problemas de carácter laboral y otras obligaciones colaterales como son el pago del seguro social e infonavit, suelen contratar a verdaderos trabajadores bajo contratos de honorarios, como si se tratara de profesionistas,

cuando en realidad están prestando servicios subordinados. En los casos en que se presten servicios bajo las condiciones descritas, para efectos del impuesto sobre la renta, los ingresos por honorarios recibirán el tratamiento a que se refiere el Capítulo I de este Título.

En lo que respecta a la fracción V del artículo 78, ésta entró en vigor a partir del primero de enero de 1991 y establece la posibilidad de que cualquier persona física que esté prestando servicios personales independientes, como puede ser el caso de un profesionista, puede optar por comunicar al prestatario o persona a la que le está prestando el servicio que sea considerado bajo el tratamiento del Capítulo I, o sea, como salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Evidentemente que la única ventaja que tiene este Capítulo en relación con el Capítulo II (honorarios), es el sistema de pago, el impuesto sobre la renta se realiza en este Capítulo bajo el sistema llamado de "retención", cuyo retenedor es precisamente el patrón o prestatario. En cambio en el Capítulo II "De los honorarios" las personas que tributan bajo el mismo tienen posibilidad de hacer deducciones para determinar su base gravable, cosa que en el Capítulo I no sucede, pues en este Capítulo, no existen deducciones salvo el caso de las aportaciones voluntarias a la subcuenta de aportaciones voluntarias de la cuenta individual en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y todo el ingreso se encuentra gravado íntegramente salvo los ingresos catalogados como exentos. A su vez el profesionista tiene la obligación de hacer pagos provisionales trimestrales en forma directa sin que el asalariado esté obligado a ello.

La fracción VI del artículo 78 entró en vigor el primero de enero de 1995 y contempla un caso similar a que se refiere la fracción V, con la única variable que la fracción VI se trata de ingresos percibidos ya sea de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por actividades no profesionales sino empresariales, como podrá ser el caso de un comisionista, debiendo comunicar a la persona a la que le preste los servicios de comisión o similares de carácter empresarial si optan por pagar el impuesto en los términos del presente capítulo.

Por otra parte, la Ley establece que los ingresos a que se refiere el Capítulo I, se considerará que los percibe en su totalidad quien realiza el trabajo; por lo que no

podrá alegarse que por disposición de las leyes o por convenios celebrados con terceras personas, se tenga que participar del producto del trabajo a éstas, como, por ejemplo, en el caso de la sociedad conyugal, o del trabajador que a su vez fuere patrón de otra persona a quien hubiere contratado para que lo auxiliara a desarrollar el servicio al que se obligó

En estos casos, simple y sencillamente, el producto del trabajo se considera que lo percibe quien lo realiza, gravándose en su totalidad

Los empleadores o patrones que hagan pagos por cualquiera de los conceptos a que se refiere el artículo 78, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del Impuesto anual, según lo establece el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su primer párrafo.

La mecánica actual para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta que debe retener el patrón al trabajador o la persona que haga pagos por los servicios a que se refiere el artículo 78 de la Ley, es el siguiente.

1. En primer lugar se trata de un cálculo mensual. Es muy común que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorgue, a través de las diversas circulares que emite mensual o periódicamente, facilidades para hacer cálculos semanales, quincenales o por días trabajados. Pero ante todo, se trata de un impuesto provisional mensual.

2. Por regla general, salvo casos excepcionales el cálculo del impuesto corresponde al retenedor, esto es al pagador del salario o prestación que se asemeja a salarios en los términos de las fracciones II a VI del artículo 78 de la Ley.

3. La determinación del impuesto se hace a través de la aplicación de la tarifa del artículo 80 y de cuyos resultados se obtendrá el impuesto mensual a retener.

La única causación que existe para efectos de este capítulo es la mensual, salvo casos excepcionales.

Este primer resultado que se obtenga de aplicar la tarifa del artículo 80, podemos decir que se trata del impuesto causado a retener. Sin embargo, a través de una serie de estímulos que el Gobierno Federal ha venido otorgando, este impuesto mensual puede ser objeto, y de hecho así lo es, de dos disminuciones que evidentemente se hacen contra el impuesto que se obtenga de aplicar la tarifa del artículo 80 y que varían dependiendo de la zona geográfica donde el trabajador preste sus servicios o de la empresa o patrón a quien el trabajador preste sus servicios. Estas disminuciones se denominan “Subsidio Fiscal” y “Crédito Fiscal”.

El Subsidio, así como el Crédito Fiscal es un estímulo fiscal que se puede definir como la figura jurídica tributaria a través de la cual el estado sacrifica una percepción tributaria con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación. En otras palabras, el Estado desembolsa de su dinero para pagar los impuestos del contribuyente.

Una vez calculado el subsidio y restado al impuesto después de aplicar la tarifa del artículo 80, en caso de que el subsidio llegue a ser superior al impuesto causado, el saldo correspondiente, esto es el excedente a favor del trabajador, no dará derecho a compensado en futuras causaciones de impuesto ni a pedir su devolución, de tal suerte que si el impuesto es de 100 y el subsidio es de 120, los 20 de exceso no tendrán efecto alguno y para el caso concreto simplemente no habrá retención ni entero de impuestos por parte del patrón.

Posteriormente después de aplicar el subsidio, el patrón tiene la obligación de aplicar el crédito de impuestos a que se refieren los artículos 80 y 80-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (y única y exclusivamente para efectos de la retención mensual).

Este crédito fiscal se puede definir, también dentro de la familia de los estímulos, como “la cantidad que tiene derecho a percibir el contribuyente por parte del Gobierno Federal, por la realización de ciertas actividades que se encuentran contempladas en los decretos o programas de facilidades o de incentivos del propio Gobierno”.

El monto del crédito fiscal da derecho a la devolución del mismo cuando este excede al impuesto causado por la deducción del subsidio, y además es obligación del patrón entregar esta cantidad junto con el salario que cubra mensualmente, pues de no

hacerlo así, para el patrón el pago del salario no será deducible

El patrón o empleador que hubiere efectuado la retención del impuesto a sus trabajadores, deberá enterarla a más tardar el día 17 o al siguiente día hábil si aquél no lo fuere, del mes inmediato posterior al mes en que se hubiere hecho la retención, de acuerdo con lo preceptuado por la fracción I del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en relación con el penúltimo párrafo del artículo 12 del citado Código.

Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos que hemos visto, es decir, patrones y empleadores en general, deberán calcular el impuesto anual de cada una de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados según lo establece el primer párrafo del artículo 81 de la Ley.

El cálculo del impuesto anual variará, dependiendo si la persona a la que se le va a calcular tiene relación laboral o de subordinación con el patrón o empleador, o en su defecto, simplemente está considerada como sujeto del impuesto en los términos del presente capítulo, atento a lo previsto por el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Este cálculo se efectúa aplicando a la totalidad de los ingresos gravables la tarifa del artículo 141, que sirve precisamente para calcular el impuesto anual de las personas físicas. Cuando el patrón o empleador es el que hace la declaración, únicamente debe aplicar la tarifa a la totalidad de los ingresos gravables, sin deducción alguna. Ahora bien, el trabajador o la persona que se encuentra en las hipótesis que venimos comentando, desee presentar su propia declaración, bastará con una comunicación que le haga al empleador o patrón para que éste deje de hacerla en los términos ya apuntados; en este caso la persona física que presente su declaración de acuerdo con los lineamientos del Capítulo XII de este Título, tendrá derecho a hacer las deducciones que contempla el artículo 140 y que son en términos generales los gastos médicos y funerarios, gastos hospitalarios y honorarios médicos así como donativos, transporte escolar y aportaciones voluntarias y de retiro.

Para el cálculo del impuesto anual del presente capítulo deberán sumarse todos los ingresos gravables que perciba el trabajador durante el año, sin deducción alguna, a excepción de aquellos que son considerados como exentos y que por reunir esta

característica técnicamente no son una deducción, aunque para efectos prácticos al no considerarlos como gravables tienen un efecto similar al de las deducciones y las propias aportaciones voluntarias. Entre los ingresos que deberán de sumarse, como ya lo hemos mencionado son todos aquellos gravables e incluso aquellos que una parte de los mismos se encuentra gravada y otra exenta, debiendo exclusivamente sumar los ingresos gravados, no así los exentos, tal es el caso de las horas extras, primas vacacionales, aguinaldo o participación en las utilidades de los trabajadores que aparecen fundamentalmente en las fracciones X y XI del artículo 77 de la Ley

Una vez hecha la suma total de los ingresos gravables, el patrón o retenedor deberá aplicar la tarifa del artículo 141 a la base gravable y el resultado será el impuesto causado al cual se le deberá aplicar el subsidio, en caso de que proceda, que se contempla en el artículo 141-A de la Ley, así como el crédito del impuesto. El crédito se calculará aplicando la tabla contenida en el artículo 81 de la Ley y que en términos generales la tabla concede mayor crédito anual a los trabajadores de menores ingresos que a los que obtienen mayores ingresos.

En relación a las obligaciones de los Patrones o empleadores, el artículo 83 establece lo siguiente:

ARTÍCULO 83. - Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones

I - Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 80 y entregar en efectivo las cantidades a que se refieren los artículos 80-B y 81 de esta Ley

II - Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados. en los términos del artículo 81.

III - Proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año de calendario de que se trate

Las constancias deberán proporcionarse a más tardar el 31 de enero de cada año. En los casos de retiro del trabajador se proporcionarán dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra la separación.

IV.- Solicitar, en su caso, las constancias a que se refiere la fracción anterior. a las personas que contraten para prestar servicios subordinados. a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les efectúa el acreditamiento a que se refiere el artículo 80 u 80-B de esta Ley, a fin de que ya no se realice dicho acreditamiento

V.- Presentar ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año declaración proporcionando información sobre las personas a las que les haya entregado cantidades en efectivo por concepto del crédito al salario en el año de calendario anterior, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Asimismo, quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo deberán presentar. en el mes de febrero de cada año. declaración proporcionando información sobre las personas a las

que les hayan efectuado dichos pagos, en la forma oficial que al efecto publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La información contenida en las constancias que se expidan de conformidad con la fracción IV de este artículo, se incorporará en la misma declaración

VI - Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave de registro.

VII.- (Se deroga D. O F. 31/XII/1998)

En los casos en que una sociedad sea fusionada o entre en liquidación, la declaración que debe presentarse conforme a lo previsto en la fracción V de este artículo, se efectuará dentro del mes siguiente a aquél en que se termine anticipadamente el ejercicio.

Quedan exceptuados de las obligaciones señaladas en este artículo los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, así como los estados extranjeros

Respecto a la fracción III, la constancia que debe expedir el patrón es con el objeto de que el trabajador que se separo se le pueda proporcionar a otro patrón con el que se contrate y éste pueda efectuar en su oportunidad el cálculo del impuesto anual, debiéndose entregar dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra la separación

En el caso de los trabajadores que por disposición de la Ley tengan que presentar su declaración anual, la constancia de remuneraciones cubiertas y de retenciones deberá entregárselas el patrón a más tardar el día 31 de enero de cada año, ya que la obligación de presentar la declaración anual por parte de los trabajadores es entre los meses de febrero y abril

En la fracción IV, que se encuentra íntimamente ligada con la III, el patrón deberá exigir la constancia de remuneraciones cubiertas y retenciones efectuadas de aquellos trabajadores que le vayan a prestar sus servicios, misma que deberá entregársela a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicia la prestación del servicio, debiéndose cerciorar el patrón que el trabajador está inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, y en caso de no estado, proceder a su inscripción en los términos del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

ARTÍCULO 83-A.- Quienes hagan los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario a que se refieren los artículos 80-B y 81 de esta Ley sólo podrán entregar al contribuyente las diferencias que resulten a su favor con motivo del crédito al salario siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

I - Que lleven los registros de los pagos por los ingresos a que se refiere este Capítulo, en el que se identifique en forma individualizada a cada uno de los contribuyentes a los que se les realicen dichos pagos.

II - Que se conserven los comprobantes en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados en los términos de este Capítulo, el impuesto que, en su caso, se haya retenido, y las diferencias que resulten a favor del contribuyente con motivo del crédito al salario

III - Que cumpla con las obligaciones previstas en las fracciones I, II, V y VI del artículo 83 de esta Ley

IV - Que se hayan pagado las aportaciones de seguridad social y las mencionadas en el artículo 77-A de esta Ley que correspondan por los ingresos de que se trate.

OBLIGACIONES DE LOS TRABAJADORES O EMPLEADOS.

Por último, el artículo 82 establece las obligaciones que tienen los trabajadores que perciban ingresos por prestación de un servicio personal subordinado, estas obligaciones son las siguientes.

ARTÍCULO 82.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones

I - Proporcionar a las personas que les hagan los pagos a que se refiere este Capítulo los datos necesarios, para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritos con anterioridad, proporcionarle su clave de registro al empleador

II.- Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 83 y proporcionarlas al empleador dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año.

III - Presentar declaración anual en los siguientes casos:

a) Cuando obtengan ingresos acumulables distintos de los señalados en este Capítulo.

b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.

c) Cuando dejen de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate o cuando a dicha fecha se presten servicios a dos o más empleadores.

d) Cuando obtengan ingresos, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 80 de esta Ley.

d) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$1'500,000 00.

IV.- Comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les efectúa el acreditamiento a que se refiere el artículo 80 u 80-B de esta Ley, a fin de que ya no se realice dicho acreditamiento.

V - (Se deroga. D. O. F. 31/XII/1998)

De la transcripción anterior haremos los siguientes comentarios:

La fracción I que se refiere la obligación de los trabajadores de proporcionar al Patrón los datos necesarios para su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, o cuando ya estén inscritos, el de proporcionarle la Clave del registro, está íntimamente vinculado con la fracción VI del artículo 83 que obliga al empleador a solicitar dichos datos o la clave de registro, según sea el caso.

Respecto de los restantes subincisos de la fracción III del artículo 82, debido a su claridad, considerados que no ameritan mayor comentario. (6)

(6)LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 15-94

2.2. 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**.

SUJETOS.

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.

Asimismo, de dicho precepto legal 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).

Del contenido del artículo 84 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprenden diversos sujetos que expresamente deben tributar bajo el Régimen Fiscal en comento, y así tenemos que en el párrafo segundo de dicho precepto legal, se señala a las personas físicas residentes en el extranjero, que tengan una o varias bases fijas en el país y por los ingresos atribuibles a las mismas, las personas que enajenen obras de arte hechas por ellas, Los Agentes Aduanales, también los Autores que directamente obtengan ingresos por la

explotación de sus obras

OBJETO.

Ahora bien, respecto del objeto como elemento del Impuesto Sobre la Renta, el mismo se analizara 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.(7)

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 y son.

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

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

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.

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:

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

Por lo que respecta a los gastos e inversiones, se considerarán gastos autorizados, cuando 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.(8)

TASA O TARIFA.

Relacionadas con la Base del Impuesto existen las cuotas (**TASA O TARIFA**) del mismo.

La cuota se ha conceptualizado como la cantidad que debe cubrirse por cada unidad Fiscal y puede ser fija (**TASA**) o progresiva. (**TARIFA**)

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

Es cuota fija (**TASA**) aquella 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 la cantidad de unidades, y habrá progresividad inversa cuando la cuota aumenta o disminuye a medida que 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 en 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. (9)

Además de calificarse de fijas y progresivas, las cuotas se pueden llamar también de derrama. Una cuota de derrama es aquella 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, (10) 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.

(9) RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Edit. Porrúa, 1ª edición, México 1994, Pp. 18-19.

(10) 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 Secretaria 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.

EPOCA DE PAGO.

a) 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:

b) En la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2001, 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 a lo siguiente.

**SEXTO DIGITO NUMERICO
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.

Asimismo, los contribuyentes que hubieran obtenido ingresos por Honorarios, 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.

**MECANICA PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
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

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.

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

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.

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. (11)

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

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.

(11) LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 97-129.

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.

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, 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.

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.

EPOCA DE PAGO.

El artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que las Personas Físicas que Otorguen el Uso 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 períodos 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 Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2001, las cuales ya fueron debidamente analizadas en el Capítulo del Régimen de Honorarios, antes descrito.

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.

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.(12)

2.4. REGIMEN FISCAL “DE LOS INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES”.

OBJETO.

Este Régimen Fiscal grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que perciban las personas físicas, por la enajenación de bienes, ya sean muebles o inmuebles

El artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala en términos muy generales cuál es el objeto del presente Capítulo, mismo que señala

ARTÍCULO 95.- Se consideran ingresos por enajenación de bienes, además de los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación, los obtenidos por la expropiación de bienes. En los casos de permuta se considerara que hay dos enajenaciones

Asimismo, el último párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, señala lo siguiente:

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por enajenación se considere interés en los términos de la fracción III del artículo 125 de esta Ley

De las transcripciones anteriores, se desprende que la finalidad de la Ley es gravar toda enajenación de bienes, independientemente de cuál sea la causa u origen, quedando exceptuados los ingresos percibidos por causa de muerte, donación o fusión de sociedades.

(12)LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 133-147.

En realidad, la transmisión de propiedad por causa de muerte, tiene un tratamiento especial, ya que se considera como fecha de adquisición de la persona que enajena un bien recibido por herencia o legado, la fecha en la que lo adquirió el autor de la sucesión, y como costo, el valor en que lo adquirió dicho autor de la sucesión. De esta forma, lo único que se obtiene es diferir el pago del impuesto, hasta que el contribuyente lo enajene.

En cuanto a la donación, en el Capítulo V denominado “De los ingresos por adquisición de bienes”, queda gravado el ingreso por donación para el adquirente, por lo que, en este caso, el enajenante no estará sujeto al pago del impuesto.

Por lo que respecta a la fusión de sociedades, la persona física no percibe ingreso alguno que se encuentre gravado, y por lo tanto, no está obligada al pago del impuesto sobre la renta, pues a través de la fusión de sociedades, el accionista lo único que percibe son las acciones que emite la sociedad que subsiste. Posiblemente, el legislador previendo que el simple canje de acciones podría interpretarse como enajenación de bienes, optó por exceptuar expresamente del pago del impuesto esta operación.

Pese a que en las operaciones de venta con reserva de dominio, éste no se transmite y, por lo tanto, no existe propiamente una enajenación de bienes, la Ley en la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, grava los ingresos percibidos de las operaciones en las que el enajenante se reserve la propiedad del bien enajenado, desde el momento en que se celebre el contrato, aun cuando la transmisión de dicha propiedad opere con posterioridad.

En el caso de las adjudicaciones a que se refiere la fracción II del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, el enajenante es el deudor por la adjudicación del bien por parte del acreedor.

En aquellos casos en que se permuten bienes, cada uno de los enajenantes tendrá que pagar el impuesto correspondiente a la utilidad obtenida.

CONCEPTO DE INGRESO

El artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala lo que

deberá entenderse como ingreso en los términos del presente capítulo. En efecto, se entenderá por Ingreso, el monto de la contraprestación obtenida que fijen libremente las partes, incluyéndose los ingresos en crédito.

Ahora bien, la regla general del concepto “ingreso”, es la contraprestación que se perciba con motivo de la enajenación y que es fijada libremente por las partes contratantes. Existen excepciones a esta regla general y son las siguientes:

a) Si por la naturaleza de la transmisión o enajenación de bienes no existe contraprestación, deberá atenderse al valor del avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La falta de contraprestación se podrá presentar en los casos de adjudicación de bienes; aportación de éstos a una sociedad o asociación, y en general cualquier otro acto en virtud del cual no sea posible fijar una contraprestación.

b) La Ley establece en algunos casos concretos cuál será el monto de la contraprestación obtenida, o bien, fija las bases para determinar esa contraprestación; tal es el caso de la expropiación de bienes, donde el ingreso será la indemnización perciba

DETERMINACION DEL INGRESO GRAVABLE

El ingreso gravable por la enajenación de bienes, será el resultado de disminuir al ingreso obtenido, inclusive en crédito, las deducciones autorizadas por la Ley, se encuentran previstas en el artículo 97, el cual señala las deducciones autorizadas que las personas físicas pueden aplicar a los ingresos obtenidos por enajenación de bienes muebles, inmuebles y títulos valor, el cual literalmente señala lo siguiente.

ARTÍCULO 97.- Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

I.- 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.

II - El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

III - Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante. Asimismo, serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.

IV - Las comisiones y meditaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 96, se calculará el impuesto.

Las deducciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la erogación respectiva hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se realice la enajenación. 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 de 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 deduzca en un ejercicio, excepto la que se sufra en enajenación de inmuebles, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en que se sufrió la pérdida o se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se deduzca.

PAGOS PROVISIONALES

El artículo 103 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene las reglas que determinan el cálculo del pago provisional, el cual señala lo siguiente:

ARTÍCULO 103.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mensualmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable en dicho mes, la cual publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Como se puede apreciar de la transcripción anterior, para efectos de determinar el cálculo del pago provisional, éste se basará en la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija por cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

Establece la Ley que tratándose de los meses del mismo año posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para

los efectos de la suma correspondiente, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación.

Asimismo, para efectos de facilitar las operaciones del cálculo del impuesto correspondiente, se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará en el Diario Oficial de la Federación la tarifa aplicable en el mes en que se haga la enajenación.

Es importante señalar que el monto del gravamen estará en función del número de años transcurridos entre las fechas de adquisición y de enajenación.

De tal forma que si un contribuyente enajena un inmueble que lo tuvo en su patrimonio por un periodo de dos años, el gravamen será más alto que aquella persona que lo tuvo en su patrimonio por espacio de ocho años, aunque la ganancia hubiere sido exactamente la misma, pues lo que busca este precepto es precisamente que pague mayor impuesto aquel contribuyente que tuvo en su patrimonio un inmueble por menor tiempo que aquel que lo tuvo por un mayor periodo.

Para determinar dicho pago provisional, deberá conocerse previamente la ganancia por la enajenación. La ganancia será la cantidad que resulte de restar a los ingresos obtenidos las deducciones autorizadas en el presente Capítulo, y siempre y cuando éstas sean inferiores a los ingresos, pues de lo contrario habrá pérdida.

Una vez calculado el pago provisional y siempre que se trate de operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago deberá enterarse a más tardar dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta.

Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. Sin embargo estos fedatarios quedan relevados de dicha obligación, según se desprende del primer párrafo del artículo 125 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el caso siguiente:

Para los efectos del tercer párrafo del artículo 103 de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y enterar del impuesto a que se refiere dicho artículo, cuando la

enajenación de inmuebles se realice por personas físicas dedicadas a actividades empresariales, estas declaren que el inmueble forma parte del activo de la empresa y exhiban copia sellada de la declaración correspondiente al último año de calendario para el pago del impuesto, tratándose del primer año de calendario deberá presentarse copia del aviso de alta o en su defecto de la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes

En el caso de que la operación no se efectúe a través de escritura pública, el pago provisional se hará dentro de los 15 días siguientes a la fecha de enajenación.

En todos los casos, hay obligación de presentar la declaración aunque no exista pago provisional a enterar.

DECLARACIÓN Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

El artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala el procedimiento para calcular el pago anual del impuesto sobre la renta, correspondiente a la enajenación de bienes, dicho artículo a continuación se comentara

ARTÍCULO 96.- Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue.

I.- La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años

II - El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

III.- La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede

El contribuyente podrá optar por calcular la tasa a que se refiere el párrafo que antecede, conforme a lo dispuesto en cualquiera de los dos incisos siguientes:

a) Se aplicará la tarifa que resulte conforme al artículo 141 de esta Ley a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuidos por las deducciones autorizadas por la propia Ley, excepto las establecidas en las fracciones II, III y IV del artículo 140 de la misma. El resultado así obtenido se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente será la tasa

b) La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquél en el que se realizó la enajenación, dividida entre cinco

Cuando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes a que se refiere la fracción I de este artículo

Cuando el pago se reciba en parcialidades el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se podrá pagar en los años de calendario en que efectivamente se reciba el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor a 18 meses y se garantice el interés fiscal. Para determinar el monto de impuesto a enterar en cada año de calendario, se dividirá el impuesto calculado conforme a la fracción III entre el ingreso total de la enajenación y el cociente se multiplicará por los ingresos efectivamente recibidos en cada año de calendario. La cantidad resultante será el monto del impuesto a enterar por este concepto en la declaración anual.

Así tenemos que la ganancia obtenida por la enajenación de bienes, se acumulará la cantidad que se obtenga de dividir del total de la citada ganancia entre el número de años transcurridos entre las fechas de adquisición y enajenación del bien. Si el número de años transcurridos excede de 20, solamente se considerarán como límite máximo los citados 20 años

Una vez determinada la parte de la ganancia que debe acumularse, ésta se sumará a otros ingresos acumulables que obtenga el contribuyente y se calculará el Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo con el artículo 123 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando se enajenan inmuebles cuyo dominio pertenezca pro indiviso a varias personas físicas, cada copropietario determinará la ganancia conforme al presente Capítulo; a cada proporción de la ganancia que le corresponda a cada uno de los copropietarios se le aplicará lo dispuesto en el citado artículo 96 de la Ley de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso que no pudieran identificarse las deducciones que a cada uno le corresponden, éstas se harán en forma proporcional según el porcentaje que le corresponda en los derechos de copropiedad.

EXENCIONES.

El artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla todas las exenciones del pago del Impuesto Sobre la Renta por todos y cada uno de los 10 capítulos del Título IV. Por lo que respecta a la enajenación de bienes, las fracciones XV, XVI, XVII Y XXXI contemplan las exenciones correspondientes a los ingresos, las cuales mencionan lo siguiente(13):

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

(13)LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 151-197.

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 70-D 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.

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 54-A 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.

2.5. DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES.

OBJETO.

En este capítulo quedan comprendidos los ingresos que se obtengan por la adquisición de bienes, ya sean muebles o inmuebles. Consecuentemente, serán sujetos de este impuesto las personas físicas que perciban ingresos por la adquisición de bienes muebles o inmuebles.

De acuerdo con el artículo 104 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran ingresos por adquisición de bienes los siguientes:

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.

CONCEPTO DE INGRESO.

Tal y como lo establece el último párrafo del artículo 104, el ingreso será el valor de avalúo que debe practicar persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a excepción de lo establecido en la fracción IV del citado artículo 104.

DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE

En el presente Capítulo la Ley permite efectuar ciertas deducciones en forma específica, mismas que se contemplan en el artículo 105 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estas deducciones concretas y específicas son las siguientes.

ARTÍCULO 105.- Las personas físicas que obtengan ingresos por adquisición de bienes, podrán efectuar para el cálculo del impuesto anual, las siguientes deducciones:

- I - Las contribuciones locales y federales, con excepción del impuesto sobre la renta, así como los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.
- II - Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.
- III - Los pagos efectuados con motivo del avalúo.
- IV.- Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

PAGO PROVISIONAL

Las personas que obtengan ingresos por adquisición de bienes, tienen la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, cuyo monto será el resultado de aplicar el 20% al total de ingreso percibido sin deducción alguna.

Este pago provisional se hará mediante declaración que las personas físicas presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

En el caso que los ingresos percibidos se encuentren en el supuesto de la fracción IV del artículo 104, el plazo para el pago provisional se contará a partir de la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

En operaciones consignadas en Escritura Pública, en las que el valor del bien de que se trate se determine mediante avalúo, el pago provisional será mediante Declaración, que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la Escritura o Minuta.

Los Notados, Corredores, Jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán mediante la citada Declaración en las oficinas autorizadas.

Asimismo, el artículo 128 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que tratándose de sociedad conyugal o copropiedades, el cálculo del pago provisional deberá efectuarlo cada uno de sus integrantes por la parte de ingresos que les corresponda.

DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

El pago anual se determinará de la forma siguiente:

a) A los ingresos obtenidos por la adquisición de bienes se les restarán las deducciones por los gastos efectuados, obteniéndose como resultado la utilidad o ingreso gravable acumulable con motivo de la adquisición de bienes.

b) La utilidad o ganancia se acumulará en su totalidad a otros ingresos acumulables obtenidos de cualquiera de los Capítulos del Título IV, debiendo aplicarse las disposiciones del Capítulo XII, es decir, al total de los ingresos acumulable se les restarán las deducciones contempladas en dicho Capítulo, si en el caso las hubiere; una vez hechas las deducciones, al ingreso gravable se le aplicará la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determinándose así el Impuesto correspondiente anual, al que en todo caso se le acreditarán los pagos efectuados y el crédito general, antes mencionado.

EXENCIONES

La fracción XXIV del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala la exención de los ingresos obtenidos como donativos, en los casos siguientes:

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

c) Para los efectos del inciso b) de esta fracción, se considerará donativo, el remanente distributable 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

El último párrafo del inciso b) que acabamos de transcribir se refiere a los ingresos en bienes que obtengan los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, la fracción XXIII del artículo 77 exime de pago del impuesto a las personas físicas que perciban ingresos por herencias o legados.

2.6. DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

2.6. 1. DEL REGIMEN GENERAL DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

Se consideran ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas. Se entiende que el ingreso lo percibe la persona que realiza las actividades citadas.

Para determinar los ingresos a que se refiere este Capítulo se aplicarán las disposiciones del Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

I.- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando se efectúen en ejercicios posteriores

II.- Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y las piezas denominadas onzas troy.

III.- Los gastos.

IV.- Las inversiones.

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

VI.- Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor, o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

VII.- Las aportaciones para constituir fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología, así como las aportaciones a fondos destinados a programas de capacitación de sus empleados

VIII.- La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal.

IX.- Los intereses y la pérdida inflacionaria.

Las personas físicas deberán calcular el impuesto sobre la renta a que se refiere esta Sección aplicando a la utilidad fiscal empresarial la tasa del 35%.

Ahora bien, la utilidad fiscal empresarial se determinará como sigue:

I.- Al total de los ingresos por actividades empresariales se le disminuirá el total de las deducciones autorizadas

II.- Al resultado anterior se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios

El impuesto del ejercicio de la actividad empresarial se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal y tendrá el carácter de pago definitivo

Cuando los ingresos por actividades empresariales obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en este Capítulo, la diferencia será la pérdida fiscal. En este caso se estará a lo siguiente:

I.- La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes.

Para los efectos de esta fracción, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio.

La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplicará.

Adicionalmente, se podrá actualizar por el período comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará

Cuando el contribuyente no disminuya en un año de calendario la pérdida fiscal de otros años, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en años posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado

II.- El derecho de disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufre y no podrá ser transmitido por acto entre vivos ni como consecuencia de la enajenación del negocio. Sólo por causa de muerte podrá transmitirse el derecho a los herederos o legatarios que continúen las actividades empresariales.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

I.- Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración anual. Para este efecto, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

Cuando en el último ejercicio no resulte coeficiente de utilidad, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior de esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio por el que se tenga dicho coeficiente, sin que dicho ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

II.- La utilidad fiscal estimada para el pago provisional se determinará, multiplicando el coeficiente de utilidad fiscal calculado conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales por actividades empresariales correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago

A la utilidad fiscal estimada determinada conforme a esta fracción se le restará en su caso la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

III.- Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa del segundo párrafo del artículo 108-A a la utilidad fiscal que se obtenga conforme a la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

IV.- En el séptimo mes del ejercicio, los contribuyentes ajustarán sus pagos provisionales

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor y cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo

No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como en los casos en que no haya impuesto a cargo, y no se trate de la primera declaración con esta característica, ni saldo a favor.

Los contribuyentes cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de cuatro millones de nuevos pesos, efectuarán los pagos provisionales a que se refiere este artículo en forma trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones.

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

II.- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere esta

fracción y la III y VI de este artículo, respecto de dichos establecimientos, podrán hacerlo de acuerdo con lo previsto en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

III.- Expedir comprobantes que acrediten los ingresos por actividades empresariales.

IV.- (Derogada)

V.- Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

VI.- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.

VII.- Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados

VIII.- En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa

Asimismo, en el mes de febrero de cada año deberán presentar en las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior con los cincuenta principales proveedores, y con los clientes con los que hubieran realizado operaciones cuyo monto sea superior a la cantidad de \$50,000.00.

IX.- Presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas una declaración en la que proporcionen la información siguiente

a) El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; y

b) El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior.

X.- (Derogada)

XI.- Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México.

XII.- Obtener y conservar la documentación

XIII.- Presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan.

XIV.- Presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, la declaración a que hace referencia la fracción XV del artículo 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, estarán obligados a llevar una cuenta del capital afecto a su actividad empresarial que se constituirá con el capital inicial que afecten a la misma en la fecha en que inicien su actividad. Esta cuenta se adicionará con los aumentos del capital que los contribuyentes afecten a la actividad mencionada y se disminuirá con las reducciones que hagan del mismo.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal empresarial neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar a la utilidad fiscal empresarial incrementada con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción X del artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la utilidad fiscal empresarial reinvertida del ejercicio a que hace referencia el artículo 108-A, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley y el impuesto sobre la renta pagado en los términos del primer párrafo del artículo 108-A de la misma Ley

Para los efectos del párrafo anterior, el impuesto sobre la renta que se resta es el que se deriva de aplicar la tasa del 35%, a la parte de la utilidad fiscal empresarial sobre la que no se definió el impuesto, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 108-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las personas físicas con actividad empresarial que retiren utilidades de dicha actividad deberán pagar el impuesto que corresponda a las mismas, aplicando la tasa establecida en el primer párrafo del artículo 108-A al resultado de multiplicar dicha utilidad por el factor de 1.5385.

Cuando provengan de la cuenta de utilidad fiscal empresarial neta reinvertida, pagarán el impuesto que se hubiese diferido, aplicando la tasa del 5% al resultado de multiplicar las utilidades por el factor a que se refiere el primer párrafo de este artículo

No se pagará este impuesto cuando las utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal empresarial neta a que se refiere el artículo 112-B. El saldo de dicha cuenta sólo se podrá disminuir una vez que se hubiere agotado el saldo de la cuenta de utilidad fiscal empresarial neta reinvertida a que se refiere el artículo 112-B BIS de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El impuesto que establece este artículo se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 108-A, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará conjuntamente con el pago provisional del período en que se efectúe el retiro

También se considerarán utilidades retiradas de la actividad empresarial en el ejercicio en que se ubiquen en el supuesto, las siguientes:

I.- Las erogaciones que no sean deducibles conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y beneficien a la persona física.

II.- Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

III.- La utilidad fiscal empresarial determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

IV.- La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

En el supuesto a que se refiere la fracción I de este artículo, el impuesto se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los comprendidos en esta Sección acumularán a sus demás ingresos los retiros de su utilidad fiscal empresarial. En este caso acumularán la cantidad que resulte de multiplicar los retiros de dicha utilidad por el factor a que se refiere el primer párrafo del artículo 112-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, salvo los conceptos previstos en el artículo 112-C BIS de la misma Ley.

Contra el impuesto que se determine en la declaración anual, podrán acreditar la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 35% al ingreso acumulado en los términos del párrafo anterior.

Quienes obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual el 20% del total de ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes solamente cumplirán con la obligación señalada en la fracción III del artículo 112, conservarán los comprobantes a que se refiere dicha fracción de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación y presentarán declaración anual en los términos de este Título. No es aplicable tratándose de enajenación de bienes inmuebles.

Las personas físicas cuya actividad empresarial consista en la realización de espectáculos públicos, declararán diariamente sus ingresos en la oficina exactora de cada localidad y enterarán el 4% de los mismos, que tendrá el carácter de pago provisional.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán informar a la oficina exactora de cada localidad donde actúen, el principio y la terminación de sus actividades, el día en que ocurran o el siguiente día hábil.

2.6.2. DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte de carga o pasajeros, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección por los ingresos que se deriven de estas actividades.

Los contribuyentes que se dediquen a actividades artesanales, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de \$2'233,824.00.

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes en el año de calendario anterior obtuvieron más de 25% de los ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos.

Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el ingreso acumulable por sus actividades empresariales disminuyendo del total de entradas de recursos obtenidos en el ejercicio, las salidas autorizadas por el artículo 119-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, correspondientes al mismo ejercicio.

Sólo se considerarán entradas y salidas aquéllas que se generen o estén relacionadas con la actividad empresarial o con los recursos afectos a dicha actividad.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección calcularán el impuesto anual que les corresponda en los términos de dicha Sección, aplicando lo dispuesto por el Capítulo XII del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El impuesto que resulte a su cargo después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el artículo 143 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o de la Ley del Impuesto al Activo.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección considerarán las entradas en efectivo, bienes o servicios obtenidos en el ejercicio. Entre otras, se consideran entradas las siguientes:

I.- Los ingresos propios de la actividad.

II.- Los recursos provenientes de préstamos obtenidos.

III.- Los intereses cobrados, sin ajuste alguno

IV.- Los recursos provenientes de la enajenación de títulos de crédito, distintos de las acciones. Se consideran entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

V.- Los retiros de cuentas bancarias.

VI.- La totalidad de los ingresos que provengan de la enajenación de bienes, salvo que éstos se hubieran considerado como entradas en los términos de la fracción I de este artículo.

VII.- El monto de las contribuciones que le sean devueltas al contribuyente en el ejercicio.

VIII.- Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente
Para estos efectos se consideran aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma

IX.- Los impuestos trasladados por el contribuyente.

Los ingresos por operaciones en crédito se considerarán entradas hasta que se cobren en efectivo, bienes o servicios.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, podrán restar de las entradas a que se refiere el artículo anterior, las salidas en efectivo, en bienes o servicios efectuados en el ejercicio, que a continuación se señalan:

I.- Las devoluciones que se reciban y los descuentos y bonificaciones que se hagan.

II.- Las adquisiciones de mercancías, de materias primas y productos semiterminados o terminados que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre las mismas

III.- Los gastos.

IV.- Las adquisiciones de bienes Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición, cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente

V.- La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito, distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

VII.- El pago de préstamos concedidos al contribuyente.

VIII.- Los intereses pagados, sin ajuste alguno.

IX.- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.

X.- Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

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

XII.- Los pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por tres trabajadores o familiares que efectivamente les presten sus servicios con el único requisito de registrar el nombre y el monto del pago, siempre que cada uno de éstos no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando la deducción se efectúe respecto de familiares del contribuyente, no se presumirá la existencia de relación laboral entre los mismos.

Lo previsto en esta fracción no será aplicable a las personas físicas que hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos superiores a N\$ 466,388.00, así como a las mencionadas en el artículo 119-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XIII.- Los pagos por el crédito al salario a que se refieren los artículos 80-B y 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

XIV.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente que serían deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio en el que determinen ingreso acumulable, podrán comparar el capital contable actualizado a la fecha de terminación del ejercicio de que se trate, con el saldo de la cuenta de capital de aportación al inicio de dicho ejercicio

Los contribuyentes sujetos a este régimen, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tendrán las siguientes:

I.- Presentar aviso dentro de los quince días siguientes al inicio del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a esta Sección, debiendo acompañar al mismo su estado de posición financiera a la fecha en que se inicie dicho ejercicio. Asimismo, los contribuyentes que dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, deberán presentar aviso ante la autoridad administradora que corresponda dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se dé dicho supuesto, mismo que surtirá sus efectos a partir del mes siguiente a aquél en que se presente.

II.- Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas, debiendo presentarlos conjuntamente con la declaración a que se refiere la fracción VII de este artículo, correspondiente al año de que se trate.

Cuando el contribuyente que haya pagado el impuesto de conformidad a esta Sección, comience a pagarlo en los términos de la Sección I de este Capítulo o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular un estado de posición financiera a la fecha en que ocurra esta circunstancia.

III.- Llevarán un cuaderno de entradas y salidas y de registro de bienes y deudas, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

IV.- Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dichos comprobantes deberán además contener la leyenda de "Contribuyente de Régimen Simplificado".

V.- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.

VI.- Llevar un registro específico de las aportaciones de capital a la actividad empresarial que efectúe el contribuyente.

VII.- Presentar declaraciones provisionales trimestrales.

En el mes de febrero de cada año, dichos contribuyentes deberán presentar, en las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior con los cincuenta principales proveedores y con los clientes con los que hubieran realizado operaciones.

También deberán proporcionar la información de las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hayan efectuado pagos.

VIII.- (Derogada).

IX.- Considerar como ejercicio irregular aquél en el que dejen de tributar conforme a esta Sección, cuando esto suceda con anterioridad al mes de diciembre del año de que se trate. En este caso, los contribuyentes deberán estar a lo dispuesto en el artículo 119-J de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el impuesto del ejercicio irregular se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que dejen de tributar conforme a esta Sección, pudiendo acreditar los pagos provisionales efectivamente enterados en el ejercicio.

X.- Presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, en los que intervengan.

Las personas físicas a que se refiere esta Sección, en lugar de elaborar su estado de posición financiera en los términos de este artículo, podrán cumplir con dicha obligación, formulando una relación de bienes y deudas de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando los contribuyentes a que se refiere esta Sección se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como a la producción de artesanías a que se refiere el artículo 119-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que obtengan ingresos que no excedan en el ejercicio de diez veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, estarán relevados de cumplir con las obligaciones a que se refiere este artículo; en caso de que obtengan ingresos en el ejercicio de entre diez y veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, sólo cumplirán con la obligación establecida en la fracción IV antes mencionada.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección 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 la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional se determinará restando de la totalidad de las entradas correspondientes al período comprendido desde el inicio del año calendario hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago, las salidas determinadas, correspondientes al mismo período y aplicándole al resultado la tarifa determinada conforme al siguiente párrafo. Contra el impuesto a pagar, podrán acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

Para efectuar los pagos provisionales a que se refiere el párrafo anterior, la tarifa aplicable se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del período a que se refiere el pago provisional de que se trate 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 realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Contra el impuesto que resulte a su cargo, los contribuyentes podrán acreditar el monto del crédito general mensual que les corresponda en los términos del artículo 141-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, multiplicado por el número de meses que comprenda el pago. En los casos en 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 párrafo anterior cuando en el período de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I a III de este Título, por los que ya se hubiera efectuado.

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.

2.6.3. DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad establecida en el artículo 2º. C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo que inicien actividades podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en esta Sección, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere este artículo.

Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un período menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el período y el resultado se multiplicará por 365 días, si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección

Los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, de autotransporte de carga o pasajeros, así como a las artesanales, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad señalada

Los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán tributar conforme a esta Sección, cuando no lleven a cabo otras actividades empresariales y siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realizan en copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y siempre que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los intereses obtenidos por el mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere este artículo.

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes en el año de calendario anterior obtuvieron más de 25% de los ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos

Cuando el autor de una sucesión haya sido contribuyente de esta Sección y en tanto no se liquide la misma, el representante legal de ésta continuará cumpliendo con lo dispuesto en esta Sección.

Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el impuesto aplicando la tasa que corresponda al total de los ingresos que cobren en el ejercicio, en efectivo, bienes o servicios, por su actividad empresarial. La tasa que

corresponda se aplicará a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que se cobren en el ejercicio, un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Los ingresos por operaciones en crédito se considerarán para el pago del impuesto hasta que se cobren en efectivo, bienes o servicios.

Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:

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

II.- Presentar aviso a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a esta Sección o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones. Asimismo, cuando dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, deberán presentar aviso ante la autoridad administradora que corresponda, dentro del mes siguiente a la fecha en que se dé dicho supuesto.

III.- Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a \$1,200.00.

IV.- Llevar un registro de sus ingresos diarios.

V. Entregar a sus clientes copias de las notas de venta cuando se trate de operaciones mayores de \$50.00 y conservar originales de las mismas. Estas notas deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y el importe total de la operación en número o letra.

En los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras, podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate.

VI.- Presentar en los meses de julio del ejercicio al que corresponda el pago y enero del ejercicio siguiente, declaraciones semestrales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto por el artículo 119-N de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Los pagos semestrales a que se refiere esta fracción, tendrán el carácter de definitivos, salvo en los casos en que los contribuyentes ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo de esta fracción.

Para efectos de los pagos semestrales la disminución señalada en el primer párrafo del artículo 119-N de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, será de un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al número de meses que comprenda el pago.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará las tablas que correspondan a los pagos semestrales previstos en esta fracción.

Los contribuyentes de esta Sección, podrán calcular el impuesto en forma anual, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar en el ejercicio, en los términos del primer párrafo del artículo 119-N de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los pagos semestrales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas durante el periodo comprendido entre los meses de febrero y abril siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal de que se trate. Una vez ejercida la opción, no podrán variarla por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada.

VII.- Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar la retención y el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores, conforme a las disposiciones previstas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento. Esta obligación podrá no ser aplicada hasta por tres trabajadores cuyo salario no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

VIII.- No realizar actividades a través de fideicomisos

Los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto conforme a lo previsto en esta Sección, cambien de Sección deberán, a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en los artículos 112 ó 119-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según sea el caso.

Los contribuyentes que ya no reúnan los requisitos para tributar en esta Sección u opten por hacerlo en los términos de otra, pagarán el impuesto conforme a las Secciones I ó II de este Capítulo, según sea el caso, y considerarán como fecha de inicio del ejercicio para efectos del pago del impuesto conforme a dichas Secciones, aquélla en que se dé dicho supuesto

Los pagos provisionales que les corresponda efectuar en el primer ejercicio conforme a la Sección I, cuando hubieran optado por pagar el impuesto en los términos de la misma, los podrán efectuar aplicando al total de sus ingresos del periodo sin deducción alguna el 2% o bien, considerando como coeficiente de utilidad el que corresponda a su actividad preponderante en los términos del artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, a partir de la fecha en que comiencen a tributar en la Sección I, podrán deducir las inversiones realizadas durante el tiempo que estuvieron tributando en la presente Sección, siempre y cuando no se hubieran deducido con anterioridad y se cuente con la documentación comprobatoria de dichas inversiones que reúna los requisitos fiscales. (14)

2.7. DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES.

OBJETO.

El presente Capítulo grava los ingresos que perciban las personas físicas por conceptos de utilidades distribuidas por sociedades mercantiles en general, y a los que en lo sucesivo denominaremos "ingresos por dividendos".

(14) LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 210-276.

El artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, enumera los ingresos que estarán sujetos al pago del impuesto a que este capítulo se refiere, mismo que se transcribirá a continuación:

ARTÍCULO 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes

I.- La ganancia distribuida por personas morales residentes en México en favor de sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por las sociedades cooperativas de producción a sus miembros. Cuando la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o de entrega de acciones de la misma persona o cuando se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma persona dentro de los 30 días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos de la fracción II de este artículo.

No se consideran ingresos por utilidades distribuidas los rendimientos de las obligaciones convertibles en acciones.

II.- En el caso de liquidación o de reducción de capital de personas morales, la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando dicho reembolso sea mayor

Para determinar el capital de aportación actualizado las personas morales llevarán una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital, las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas, así como con la restitución de préstamos otorgados a socios o accionistas, que se hubieran considerado ingresos por utilidades distribuidas en los términos de la fracción IV de este artículo y se disminuirá con

las reducciones de capital que se efectúen. Para los efectos de este párrafo no se incluirá como capital de aportación el correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral, ni el proveniente de reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital de las personas que los distribuyan realizadas dentro de los treinta días siguientes a su distribución.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación a que se refiere esta fracción, entre el total de acciones de la persona moral a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

En el caso de escisión de sociedades, no será aplicable lo dispuesto en esta fracción siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en caso de que subsista, y de las escindidas sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas de esta última.

El saldo de la cuenta de capital de aportación únicamente se podrá transmitir a otra sociedad mediante fusión o escisión. En el caso de fusión, no se tomará en cuenta el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas, en la proporción en que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión, representen respecto del total de sus acciones. En el caso de escisión, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en que se divida el capital con motivo de la escisión.

Cuando una persona moral hubiera aumentado su capital dentro de un período de dos años anterior a la fecha en que efectúe la reducción del mismo y ésta dé origen a la cancelación de acciones, dicha persona moral calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las mismas de haberlas enajenado, conforme al artículo 19 de

esta Ley, considerando para estos efectos como ingreso obtenido por acción el reembolso por acción. En caso de que esta ganancia resulte mayor que la utilidad determinada conforme al primer párrafo de esta fracción, dicha ganancia será la utilidad distribuida para los efectos de la misma.

III.- Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las participaciones en la utilidad que se pagan a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito, excepto las que corresponden a los trabajadores en los términos de la legislación laboral.

IV - Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
- b) Que se pacte plazo menor de un año
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales
- d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas

V - Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

VI - Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas

VII - La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales

VIII - La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades

IX - El resultado fiscal de las personas morales que tributen conforme al Título II-A, determinado por las autoridades fiscales inclusive presuntivamente.

X - La diferencia entre el resultado fiscal y la disminución de capital de aportación a que se refiere el artículo 67-E, fracción II de esta Ley, cuando se hubiere ejercido la opción prevista en dicha disposición.

XI - La distribución de ganancias o utilidades que hace un asociante a sus asociados o a sí mismo. Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales la persona que aparezca como titular de las mismas

A partir del día 1º de enero de 1989, se volvió a cambiar nuevamente el sistema de causación de dividendos para establecer un sistema de retención que tenía el carácter de pago definitivo, variando las tasas impositivas, dependiendo si el dividendo que se decreta y paga proviene de utilidades propias de la empresa, entendiéndose por utilidades propias de la empresa las correspondientes a su operación normal, o bien, cuando lo pagan con cargo a partidas del capital contable que van acumulando las empresas por efectos de inflación, o sea que no se trata de auténticas utilidades de operación, sino por simples efectos inflacionarios.

A partir del día 1º de enero de 1990 vuelve nuevamente a cambiarse el sistema de la tributación de los dividendos, modificándose substancialmente el concepto "utilidad distribuida" cuando las sociedades disminuyen su capital y las tasas impositivas quedan reducidas prácticamente a dos, la del 34% cuando los dividendos no provienen de la utilidad normal de operación de la empresa, y sin impuesto, o sea, una tasa del 0% cuando los dividendos provienen de la cuenta de utilidad de operación de la empresa.

Asimismo se establece la posibilidad de acumular a opción del contribuyente los dividendos percibidos con la incorporación de la parte proporcional del impuesto que pagó la empresa y a su vez acreditar la parte del impuesto que la empresa pagó.

PAGO DEL IMPUESTO

En primer término las personas morales que hagan pagos por dividendos tienen la obligación de efectuarlo con cheque nominativo no negociable de la cuenta de ellas y a nombre del accionista, debiendo, además cumplir con las obligaciones siguientes:

1) No efectuarán entero alguno de impuestos y el pago de dividendos será libre de gravamen si el mismo proviene del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta

2) Si el saldo no proviene de la cuenta de utilidad fiscal neta, entonces el impuesto será del 34%, que deberá enterar la persona moral en los términos generales de la ley

Finalmente, los accionistas que obtengan su dividendo y en el caso en que hubiere causado el impuesto del 34%, tal impuesto tendrá el carácter de pago definitivo, no habiendo obligación por lo tanto de acumular el ingreso a otros de los percibidos en el año de calendario, siendo éste hasta el momento el segundo ingreso que queda gravado bajo el concepto de pago definitivo pues también los "pequeños contribuyentes" pagan impuesto en forma definitiva por los ingresos percibidos sin necesidad de acumularlos a otros ingresos.

OPCIÓN PARA ACUMULAR EL DIVIDENDO.

Existe en el artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta una opción para los accionistas consistente en la facultad de poder acumular el dividendo decretado a otros ingresos, buscando con ello obtener un mayor beneficio económico con la acumulación del mismo, este precepto legal dispone lo siguiente

ARTÍCULO 122.- Las personas físicas acumularán los ingresos por dividendos o utilidades percibidos, salvo los conceptos previstos en las fracciones V a IX del artículo 120 de esta Ley, en la cantidad que resulte de multiplicarlos por el factor de 1.5385. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar contra el impuesto que se determina en la declaración anual, la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 40% al ingreso acumulado en los términos de este párrafo. Las personas físicas que perciban dividendos o utilidades distribuidos por personas morales que se ubiquen en los supuestos del artículo 13 de esta Ley, acumularán la cantidad que resulte de

sumar los dividendos o utilidades percibidos al impuesto efectivamente pagado por dicha persona moral, correspondiente a dichos dividendos o utilidades. Las personas físicas podrán acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual el impuesto efectivamente pagado por la persona moral, correspondiente a dichos dividendos o utilidades.

Opción de no acumular dividendos

Las personas físicas a que se refiere este artículo, podrán no acumular los ingresos que perciban por dividendos o utilidades distribuidos y considerar el impuesto pagado por los mismos como pago definitivo

El régimen opcional para acumulación de los dividendos tiene por objeto que el contribuyente pueda recuperar una parte del impuesto pagado por la empresa.

El procedimiento consiste en que el contribuyente tendrá que acumular el dividendo decretado a otros ingresos, sumando al mismo tiempo la cantidad que resulte de aplicar al dividendo o utilidad percibido el factor correspondiente.

La Ley no distingue de si esta opción tenga que ejercitarse sólo en el caso de que hubiera pago de impuesto del 34%, o bien cuando el dividendo se distribuya a accionistas sin causación alguna, incluso el propio artículo 122 en el último párrafo anterior de la fracción I establece que no podrá efectuarse el acreditamiento y las retenciones que en su caso se efectúen se considerarán como pago definitivo en los casos en que las dos fracciones del citado artículo se establecen, de lo que se infiere que este sistema de acumulación del dividendo opera tanto para cuando se entrega el dividendo sin retención como cuando se hace la retención correspondiente del 34%.

OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES

Las personas morales que decreten y distribuyan utilidades o dividendos, de acuerdo con lo establecido por los artículos 121, 122 y 123 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tendrán las siguientes obligaciones que aparecen en el propio artículo 123 que a continuación nos permitimos transcribir.

ARTÍCULO 123.- Las personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México.

II.- Efectuar, tratándose de reducción de capital, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme a la fracción II del artículo 120 de esta Ley, disminuyendo de dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida por acción. Dichos saldos se determinarán dividiendo los saldos de las cuentas referidas que tuviera la persona moral al momento de la reducción, entre el total de acciones de la misma persona a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

En el caso de las utilidades distribuidas que se determinen en los términos del artículo 121 de esta Ley, el impuesto que corresponda se calculará y enterará en los términos del artículo referido

III - Presentar ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, declaración proporcionando los datos de identificación que correspondan a los accionistas a quienes en el año de calendario anterior les efectuaron pagos por dichos conceptos, señalando su monto

IV - Retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida por el factor de 1.5385 o, en el supuesto del segundo párrafo del artículo 122, sobre la cantidad a acumular en los términos de dicho párrafo, cuando los dividendos o utilidades se distribuyan a personas físicas

El impuesto retenido se enterará conjuntamente con el pago provisional del período que corresponda una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se percibieron los dividendos o utilidades, ante las oficinas autorizadas

En los supuestos a que se refiere la fracción V del artículo 120 de esta Ley, el impuesto que retenga la persona moral conforme a esta fracción se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.

V.- Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere este artículo, constancia en la que se señale su monto, el impuesto retenido a que se refiere la fracción anterior, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 71, 124 y 124-A o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 10-A de esta Ley

EXENCIONES

En el presente Capítulo, no existen ingresos exentos.(15)

2.8. DE LOS INGRESOS POR INTERESES.

OBJETO.

El objeto del presente Capítulo se establece en el artículo 125 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que se encuentra redactado en los términos siguientes:

ARTÍCULO 125.- Se consideran ingresos por intereses para los efectos de este Capítulo, los obtenidos de personas residentes en el país, por los conceptos siguientes:

I.- Los provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, así como las primas y demás contraprestaciones obtenidas por préstamos de valores, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II.- Los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado o de organizaciones auxiliares del crédito.

III.- Los obtenidos por la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, así como los premios y primas que se deriven de dichos títulos, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

IV.- (Se deroga. D. O. F. 31/XII/1998)

Se dará el tratamiento que este Capítulo establece para los intereses, a la ganancia cambiaria que resulte por la fluctuación de moneda extranjera incluyendo la correspondiente al principal, en el ejercicio en que se pague, tratándose de operaciones efectuadas en moneda extranjera pagaderas en moneda nacional, que en los términos de este artículo originen el pago de intereses.

(15) LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 279-292.

Cuando los créditos, deudas u operaciones se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquiera otra forma, dicho ajuste se considerará como parte del interés para los efectos de este artículo. Tratándose de créditos, deudas u operaciones, que se encuentren denominados en unidades de inversión, se considerará interés, para efectos de este Capítulo, el ajuste que se realice al principal.

Cuando los ingresos provenientes de certificados de participación ordinarios, no sean intereses, se estará a lo dispuesto en los demás Capítulos de este Título.

El artículo 144 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala quiénes son los causantes y la proporción a que tienen derecho cuando perciban intereses dos o más personas físicas. Este precepto legal es del tenor siguiente:

Artículo 144. Para los efectos del artículo 125 de la Ley, en los casos de contratos celebrados por dos o más personas con instituciones de crédito o con organizaciones auxiliares de crédito, estas entidades deberán precisar en el texto del documento que al efecto expidan, quién será la persona o personas que percibirán los rendimientos.

Los contribuyentes que contraten con dichas instituciones tendrán, a su vez, la obligación de manifestarles quién o quiénes percibirán los rendimientos.

Cuando las designaciones sean equívocas o alternativas se entenderá que los rendimientos corresponden por partes iguales a los sujetos contratantes, salvo prueba en contrario.

Tratándose de ingresos obtenidos en sociedad conyugal, se considerará que se perciben por cada uno de los cónyuges en la proporción a que tengan derecho conforme a las capitulaciones matrimoniales.

OBLIGACIONES DE LAS INSTITUCIONES DE CREDITO.

Las instituciones de crédito y en general las personas que hagan pagos por interés, tienen las obligaciones establecidas en el artículo 127 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta siguientes:

ARTÍCULO 127.- Quienes hagan pago de los intereses a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Efectuar las retenciones a que se refiere el artículo anterior.

II.- (Se deroga D.O.F. 28/XII/1989)

III.- Presentar en el mes de enero de cada año declaración en la que proporcionarán información sobre el monto de los intereses pagados en el año de calendario anterior.

EXENCIONES

Las exenciones por lo que a este Capítulo respecta, se encuentran establecidas en las fracciones XIX, XX, y XXI del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuales son las siguientes (16):

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

(16) LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 296-300.

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.

2.9. DE LOS INGRESOS POR OBTENCIÓN DE PREMIOS

OBJETO.

Es objeto de este impuesto los ingresos percibidos por obtención de premios, entendiéndose por estos los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

No son objeto del impuesto y, portal motivo, no se consideran como premios los reintegros correspondientes a los billetes que permitieron participar en loterías

De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 129 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando la persona que otorgue el premio pague por cuenta del contribuyente el impuesto que corresponde como retención, el importe del impuesto pagado por cuenta del contribuyente se considerará ingreso de los comprendidos en el presente Capítulo.

En estas condiciones, quien otorgue el premio y al mismo tiempo, sea quien pague el impuesto que le corresponde originalmente pagar al contribuyente, el pago significará, para los efectos del Capítulo IX, un premio adicional que tendrá carácter de ingreso para la persona premiada

Este impuesto se incluyó en la Ley del Impuesto sobre la Renta con motivo de la abrogación de la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos permitidos del día 30 de diciembre de 1947, la cual fue abrogada por el artículo segundo transitorio de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta de día 28 de diciembre de 1980, publicada en el Diario Oficial el día 30 del mismo mes y año, y en vigor a partir del día 1° de enero de 1981.

En realidad la obtención de un premio no puede catalogarse en estricto sentido como un ingreso proveniente de la renta, pero el legislador, buscando facilitar el manejo de las diversas leyes fiscales y con objeto de condensarlas en un solo instrumento, consideró conveniente abrogar la Ley mencionada e incluir dentro de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta el Capítulo correspondiente a los ingresos por la obtención de premios.

Esta es la única explicación en virtud de la cual los ingresos por dicho concepto quedan incluidos en el presente Capítulo.

BASE GRAVABLE

La base gravable por los ingresos a que este capítulo se refiere, se determina aplicando la tasa del 21% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna. No obstante lo anterior la tasa será del 15%, para el impuesto federal sobre la renta, en aquellas Entidades Federativas que apliquen un impuesto local sobre los mismos ingresos, con una tasa del 6%.

A este respecto es indispensable mencionar que toda vez que la potestad legislativa de los Estados o Entidades Federativas no se encuentra limitada para gravar juegos, rifas, loterías o concursos, los mismos a través de su legislatura pueden establecer impuestos sobre esta materia. En algunas Entidades Federativas el impuesto es del 6%, razón por la cual en estos casos la tasa federal del impuesto sobre la renta se reducirá al 15%, salvo que en la Entidad Federativa en donde se organice el concurso, lotería o evento que da lugar al premio no tengan establecido un impuesto estatal.

En el caso de ingresos derivados de juegos con apuestas, la base será el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados y el impuesto será del 1% aplicable al monto de la citada base gravable.

El resultado obtenido de la aplicación de los porcentajes citados se considerará como pago definitivo, el cual se efectuará mediante la retención por parte de las personas que hagan los pagos, excepto cuando el premio lo obtengan las personas morales del Título II, las sociedades de inversión de renta fija y las del artículo 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

La Ley no hace mención alguna en cuanto a la fecha en que los retenedores deberán enterar el impuesto retenido por los premios otorgados; sin embargo, en los términos de la fracción II del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria, el entero del impuesto deberán hacerlo mediante declaración que presentarán a más tardar el día 15 o al siguiente día hábil si aquél no lo fuere del mes inmediato posterior al en que se hubiere hecho la retención.

Asimismo, en vista de que la retención del impuesto tiene el carácter de pago definitivo, las personas que obtengan premios de los regulados en el presente Capítulo no están obligadas a presentar declaración anual ni a acumular los ingresos obtenidos por este concepto a los percibidos de otros Capítulos del presente Título IV.

OBLIGACIONES DE QUIEN OTORGA LOS PREMIOS

El artículo 131 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que las personas que entreguen los premios a que este Capítulo se refiere, además de efectuar las retenciones del impuesto correspondiente, tendrán las obligaciones siguientes:

ARTÍCULO 131.- Quienes entreguen los premios a que se refiere este Capítulo, además de efectuar las retenciones de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones.

I - Proporcionar, cuando así lo solicite el interesado, constancia de retención de impuesto a la persona que obtenga el premio.

II.- Proporcionar, cuando así lo solicite el interesado, constancia de ingreso por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

III.- Conservar de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la documentación relacionada con las constancias y las retenciones de este impuesto.

EXENCIONES.

De acuerdo con la fracción XXV del artículo 77 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, están exentos del pago del impuesto a que este capítulo se refiere, los ingresos que se obtengan por concepto de loterías, rifas, sorteos o concursos, siempre que el premio no exceda de \$ 1. 00. 00.

Tratándose de los ingresos obtenidos por concepto de juegos con apuestas no existe exención alguna.

Asimismo, estarán exentos del pago del impuesto los premios obtenidos sin límite de cuantía, cuando se perciban con motivo de concursos científicos, artísticos o literarios abiertos al público en general, o bien, a determinado gremio o grupo de profesionistas. (17)

2.10. DE LOS DEMAS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS.

OBJETO.

Este Capítulo tiene por objeto, gravar todos los ingresos que no se encuentren contemplados de los Capítulos I a IX del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En efecto, a través del presente Capítulo, se pretende gravar cualquier otro ingreso que

(17) LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 303-305.

no pudo clasificar o ubicar en forma específica en los Capítulos anteriores y que incremente el patrimonio del contribuyente.

Si el ingreso no incrementa el patrimonio, no se habrá realizado el hecho generador del crédito fiscal y, por tanto, no habrá obligación de pagar el impuesto, tal y como se desprende del artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se encuentra redactado en los términos siguientes

ARTÍCULO 132.- Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio, salvo en el caso de los ingresos a que se refiere el artículo 74-A de esta Ley. caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica. ubicados en una jurisdicción de baja imposición fiscal, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley

Asimismo, el artículo 133 de dicho ordenamiento jurídico enuncia de manera ejemplificativa, cuales son los ingresos objeto del impuesto a que este capítulo se refiere, del cual se harán algunos comentarios

ARTÍCULO 133.- Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes

- I - El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
 - II - La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de préstamos, en los siguientes casos
 - a) Los distintos a los señalados en el Capítulo VIII de esta ley.
 - b) Los que provengan de los títulos a que se refiere la fracción XXI del artículo 77 de esta Ley, por los que no se esté exceptuado del pago del impuesto
 - c) Los provenientes de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 125 de esta Ley. cuya adquisición o enajenación se efectúe con personas distintas a instituciones de crédito o casas de bolsa
 - III.- Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas
 - IV.- Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de los dividendos o utilidades a que se refiere la fracción V de este artículo
 - V.- Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero. En el caso de reducción de capital o de liquidación de sociedades residentes en el extranjero, el ingreso se determinará restando al monto del reembolso por acción, el costo comprobado de adquisición de la acción actualizado por el periodo comprendido desde el mes de adquisición hasta aquél en que se pague el reembolso. En estos casos será aplicable en lo conducente el artículo 6o. de esta Ley
 - VI - Los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite
 - VII.- Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo
 - VIII - Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario
- Intereses moratorios, indemnizaciones, cláusulas penales

- IX.- Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales
- X.- La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuíble que determinen las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 70.
- XI.- Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste
- XII.- Las cantidades acumulables en los términos de la fracción II del artículo 165 de esta Ley.
- XIII.- Las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.
- XIV.- Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras a que se refieren los artículos 70.-D y 18-B de esta Ley. Para estos efectos se estará a lo dispuesto en el artículo 135-A de esta Ley.
- XV.- Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 75 de esta Ley
- XVI.- (Derogado)

De lo anterior, se desprende de la fracción X, que el ingreso acumulable de los regulados en el presente Capítulo, es la parte proporcional que corresponde al contribuyente del remanente distribuíble que determinen las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El caso previsto en la fracción XI, en donde se gravan los ingresos percibidos por derechos de autor y única y exclusivamente cuando se trate de personas distintas al propio autor, no debe confundirse con las regalías que perciben los autores, que pueden quedar gravadas o exentas, según cumplan o no con los requisitos de la fracción XXX del artículo 77 de la Ley, y que en ambos casos son consideradas propiamente como honorarios y de hecho quedan reguladas en el Capítulo II del Título IV.

En cambio, si algún heredero o causahabiente de algún autor recibe regalías, éstas sí quedarán gravadas sin exención alguna y además pagarán impuestos en los términos del presente Capítulo que no admite deducciones, situación diferente a la que sucede con el Capítulo de Honorarios.

Para entender el contenido de la fracción XII del artículo 133, es preciso explicar en qué consiste el beneficio que otorga el artículo 165 de la Ley, que se encuentra dentro del Título VI denominado "De los Estímulos Fiscales"

Este precepto establece, como una forma de crear un incentivo:

a) Al ahorro o a la contribución a planes o fondos de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiros que constituyen y manejan las Compañías de

Seguros, que las personas físicas que sean contribuyentes del Título IV, que efectúen depósitos en cuentas personales especiales para el ahorro que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

b) Que realicen pagos de primas de contratos de seguros que tengan como base planes de pensiones relacionadas, con la edad, jubilación o retiro que al efecto autorice la mencionada Secretaría,

c) Que adquieran acciones de las Sociedades de Inversión de acuerdo con las reglas que expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrán restar de la cantidad a la que se le aplicará la tarifa del artículo 141, el importe del ahorro efectuado

d) El del pago de las primas respecto de la declaración del año de calendario en que se efectuaron dichos depósitos o se realizaron esos pagos o la adquisición de las acciones, o del ejercicio inmediato anterior cuando se efectúen antes de que se presente la declaración respectiva.

Cuando las cantidades que se depositen en las cuentas personales mencionadas, o se paguen por los contratos de seguro, así como los intereses, reservas, sumas o cualquier cantidad que obtengan por concepto de dividendos, indemnizaciones o préstamos que deriven de las cuentas sobre los contratos de seguros respectivos, así como intereses, sumas o cualquier cantidad que obtengan por concepto de dividendos y enajenación de acciones de las Sociedades de Inversión, deberán considerarse como ingresos acumulables del contribuyente en la declaración correspondiente al año de calendario en que sean recibidos o retirados de las cuentas especiales o del contrato de seguro de que se trate, o entregados por las Sociedades de Inversión, en los términos de la fracción XII del artículo 133 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta., ingreso que deberá acumularse precisamente en el año de calendario en que sea retirado el capital o los intereses, o ambos a la vez, tratándose de las cuentas especiales de ahorro o de intereses, reservas, préstamos, dividendos o indemnizaciones que se obtengan de los contratos de seguro para los casos de jubilación, edad o retiro o sumas que proporcionen las citadas Sociedades de Inversión por utilidades o venta de acciones.

Asimismo establece que en ningún caso la tasa de impuesto aplicable a los retiros mencionados anteriormente será mayor que la tasa de impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en el año en que efectuó los depósitos o hecho los pagos de primas de no haberlos efectuado.

En los casos de fallecimiento del titular de la cuenta personal especial para el ahorro o del asegurado o del adquirente de acciones, el beneficiario designado estará obligado a acumular a sus ingresos, los retiros que efectúe de la citada cuenta.

Por lo que corresponde al contenido de la fracción XIV, se trata de ingresos que se encuentran regulados a su vez en el artículo 7-D de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que se refiere propiamente a coberturas cambiarias, warrants y otras transacciones con papeles tanto de renta fija como de renta variable.

La forma de efectuar pagos provisionales y otras cuestiones relativas a las operaciones de estos instrumentos, y en donde destaca fundamentalmente la posibilidad de poder aplicar pérdidas generadas por dichas operaciones y única y exclusivamente contra las ganancias también de operaciones similares.

Tratándose de los retiros que se efectúen de las cuentas individuales en los términos del artículo 77-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se trata de aquellos retiros de las subcuentas de aportaciones voluntarias que al momento de su aportación ya sea por los trabajadores o por los patrones no fueron objeto del impuesto sobre la renta, quedando condicionada su causación hasta su retiro, observándose las reglas que el propio artículo establece para su acumulación.

Finalmente los ingresos por operaciones financieras derivadas celebradas por personas físicas que se realicen en los términos del artículo 18-B de la ley, deberán acumularse en los términos del presente capítulo por considerar que su origen no encuadra en ninguno de los capítulos anteriores, debiéndose estar a la determinación de la utilidad en los términos del citado artículo, en la inteligencia que en todo caso lo que será acumulable será el ingreso y/o utilidad que en su caso señala la ley de las operaciones correspondientes.

PAGOS PROVISIONALES

Los pagos provisionales varían según sea para calcular los ingresos por intereses distintos a los del Capítulo VIII (provenientes de instituciones de crédito) o ganancia cambiaria y respecto de otros ingresos distintos a intereses y ganancia cambiaria.

Por lo que se refiere a los ingresos provenientes de intereses y ganancia cambiaria las reglas de los pagos provisionales se encuentran comprendidas en el artículo 134-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciéndose que los contribuyentes que obtengan ingresos de esa naturaleza efectuarán dos pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, salvo los comprendidos en la fracción IV del artículo 134 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debiendo enterar los pagos en los meses de julio y enero del año siguiente por el semestre inmediato anterior, esto es, de enero a junio y de julio a diciembre, aplicando la tarifa de acuerdo con el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta elevada al semestre, estableciéndose para tal efecto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará los cálculos correspondientes y la publicará en el Diario Oficial de la Federación .

Por otro lado cuando los ingresos por intereses o ganancia cambiaria se obtengan de personas a que se refieren los Títulos II, II-A y III, que son a) personas morales, b) personas morales incluidas en el régimen simplificado y c) las personas morales no contribuyentes, respectivamente, deberán retener como pago provisional el 35% sobre el monto de los intereses y ganancia cambiaria acumulable.

Finalmente se establece que las personas que hagan las retenciones en los términos señalados, deberán proporcionar a los contribuyentes la constancia correspondiente para el efecto de que estos los puedan acreditar en su declaración anual.

Por otro lado los pagos correspondientes a ingresos distintos de la ganancia cambiada, intereses y operaciones financieras derivados del artículo 133 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta , habrá que distinguir si se trata de contribuyentes que obtengan ingresos en forma esporádica o periódica.

Los contribuyentes que obtengan ingresos en forma esporádica, deben efectuar el pago provisional a cuenta del impuesto anual, determinándolo mediante la aplicación del 20% al ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago se hará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención de ingreso

Para los contribuyentes que obtienen ingresos en forma periódica, el pago del impuesto se calculará en forma mensual, aplicando a la totalidad del ingreso percibido la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta., sin deducción alguna

El pago provisional deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior, mediante la declaración correspondiente que deberá presentarse ante las oficinas autorizadas en los términos indicados.

Cuando los ingresos a que se refiere el presente capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales reguladas en los títulos II, II-A y III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estas personas deberán retener como pago provisional el 20% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes una constancia de retención. Las retenciones deberán enterarlas, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (salarios).

Cuando el contribuyente retire las cantidades a que se refiere el artículo 165 de la Ley, esto es, los depósitos en cuentas especiales así como sus Intereses, las instituciones depositarias deberán retener como pago provisional el 35% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna.

Existe la obligación correlativa por parte de los retenedores de presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente a las personas que les hubieren efectuado retenciones en el año de calendario anterior, todo ello con el objeto de que las autoridades estén en condiciones de verificar si los contribuyentes presentaron su declaración anual y si dentro de ésta incluyeron como ingreso acumulable el que fue objeto de la retención.

En el caso de los ingresos contemplados en la fracción XIII del artículo 133 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere a los que obtengan los contribuyentes en su carácter de condóminos o fideicomisarios de un inmueble, las personas que administren el inmueble tendrán la obligación de retener por los pagos que efectúen los condóminos o fideicomisarios el 35% sobre el monto de los mismos, y en este caso la retención tendrá el carácter de pago definitivo.

Tratándose de los ingresos provenientes de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción XIV del artículo 133 en relación con el 135-A, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece la obligación para los contribuyentes que obtengan estos ingresos de efectuar pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual, a más tardar los días 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Para este efecto, el pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 86, esto es, elevada al trimestre, y a la diferencia que resulte de disminuir a las ganancias del trimestre por las que se efectúe el pago, las pérdidas correspondientes al mismo periodo determinadas conforme a lo previsto en los artículos 7-A y 18-A de la Ley, acreditando a su vez la retención que en su caso les hubieren efectuado las instituciones pagadoras de las ganancias de las operaciones.

A su vez, las instituciones de crédito o casas de bolsa que intervengan en este tipo de operaciones tienen la obligación de retenerle al contribuyente como pago provisional el 15% sobre el interés o la ganancia acumulable que resulte de la operación.

DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

La Ley no señala cuáles son las deducciones que pueden hacerse de los ingresos percibidos, de lo que se infiere que los contribuyentes que obtengan ingresos de los regulados en este Capítulo no tienen derecho a efectuar deducción alguna, siendo gravable la totalidad del ingreso

Los ingresos obtenidos deberán acumularse, debiéndose aplicar las disposiciones del Capítulo XII.

A la base gravable determinada se le aplicará la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para obtener el impuesto anual, al que se le acreditarán los pagos provisionales efectuados.

Asimismo, el artículo 147 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala lo siguiente.

Artículo 147. Los ingresos a que se refiere el Capítulo X del Título IV de la Ley percibidos en copropiedad o sociedad conyugal, corresponderán a cada persona física en la proporción a que tenga derecho

En estos casos, los pagos provisionales a que se refiere el artículo 135 de la Ley y las declaraciones, deberán efectuarse por cada persona física por la parte de ingresos que le corresponda.

EXENCIONES.

Están exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos del presente capítulo, los siguientes ingresos que se encuentran contemplados en las fracciones XXII, XXVI, XXVII, XXVIII Y XXIX del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta., mismas que a continuación se transcriben.

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.

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
- c) Para los efectos del inciso b) de esta fracción, se considerará donativo, el remanente distribuido 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

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

De las anteriores exenciones, merecen comentario las siguientes:

La contemplada en la fracción XXVII, se refiere a las pensiones alimenticias en los términos de la legislación civil.

La exención de la fracción XXIX, se refiere al ingreso que obtiene la persona física al trasladar obligatoriamente los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios.

Más que una exención, se trata de un “ingreso” que no puede ser objeto de impuesto sobre la renta, pues el contribuyente se concreta únicamente a actuar como recaudador de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, haciéndole entrega de un impuesto que dicho contribuyente causó, trasladó, cobró y enteró. (18)

(18) LOPEZ Padilla, Agustín. Op. Cit. Pp 309-324.

CAPITULO TERCERO.

“ANALISIS JURIDICO DEL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL”.

El supuesto Jurídico a que alude el Título del capítulo tercero del presente trabajo de Tesis, se encuentra plasmado en el actual y vigente artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual, en términos generales establece que cuando una “Persona Física” realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, se le denominara “Discrepancia Fiscal”, para la cual las Autoridades Fiscales Federales cuentan con un Procedimiento Administrativo y en algunos casos inclusive, con un procedimiento de carácter penal, para determinar el Impuesto Sobre la Renta omitido correspondiente.

Ahora bien, para el desarrollo del presente Capítulo Tercero, partiremos de la evolución que ha tenido este⁴ precepto legal, es decir, el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta el año 2001, posteriormente, se analizaran algunos conceptos básicos para iniciar así con el estudio del Procedimiento Administrativo que deben observar las Autoridades Fiscales Federales para estimar ingresos a las personas físicas, así como el estudio del procedimiento para determinar el ingreso gravable en los términos del capítulo X, del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para concluir con el estudio de la figura jurídica denominada “Discrepancia Fiscal” como delito fiscal, en su modalidad de defraudación fiscal equiparada.

3.1. EVOLUCIÓN DEL VIGENTE ARTÍCULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El origen directo de este artículo lo podemos encontrar en las disposiciones del artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta anterior, es decir, de fecha 30 de diciembre de 1964, que a su vez entraron en vigor en el mes de enero de 1980 pero fueron incluidas en la ley con un año de anticipación, es decir, se difirió un año su entrada en vigor con el propósito de dar una oportunidad razonable para que los contribuyentes recabaran las pruebas que les permitieran demostrar que ya contaban con los recursos con anterioridad a dicha fecha

Antes del año 1979, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podía estimar los ingresos brutos de los sujetos que exclusivamente percibieran honorarios en el ejercicio libre de una profesión, arte u oficio o actividad técnica, deportiva o cultural; como agente de instituciones de crédito, seguros o fianzas, mediante la explotación de una patente aduanal o en cualquier otra forma no comprendida en la ley como trabajo bajo la dirección y dependencia de un tercero

Para hacer la estimación (a que se refiere el artículo 53 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta anterior) se tomaban en cuenta indistintamente las actividades realizadas por el causante, de los honorarios usuales por servicios similares, la renta del local que ocupaba, los sueldos y honorarios pagados, los gastos fijos y otros datos que pudieran utilizarse, así como los gastos de carácter privado en que hubiera incurrido el causante y que constituían un índice para los efectos de esa estimación.

Además, con base en esos datos la autoridad podía estimar un ingreso hasta de tres tantos del monto del gasto comprobado

En las condiciones previstas, los ingresos que obtengan las personas físicas continuarán bajo el régimen que entró en vigor a partir del año de 1980. Por tal razón, ante una eventual revisión de la autoridad competente, las personas físicas deben

recabar las pruebas que les permitan demostrar que todos sus ingresos se encuentran encuadrados en alguno de los puntos siguientes:

a) Que provengan de recursos obtenidos con anterioridad al día 1° de enero de 1980

b) Que se encuentran exentos en los términos del artículo 77 de esta Ley

c) Que ya pagaron el impuesto sobre la renta respectivo.

El último párrafo constituye una disposición que entro en vigor el día 1° de enero de 1981. El propósito de esta adición resulta clara, la disposición es aplicable cuando las erogaciones son superiores a los ingresos que hubiere declarado, hecho que dejaba fuera de la aplicación de la norma a las personas que no hubieran presentado su declaración estando obligadas a ello

En tal virtud, cuando no se haya presentado declaración anual estando obligado a ello, se estimará para la aplicación de este precepto como si lo hubiere presentado sin ingresos

Lo anterior automáticamente convierte todos sus egresos comprobados en Ingresos para efectos del pago del impuesto correspondiente.

En 1997 se reformó la fracción II para modificar los plazos que prevé, reduciendo de 20 a 15 días el escrito de inconformidad, y de 25 a 20 días para presentar las pruebas. En su conjunto los plazos previstos no excederán de 35 días.

Ahora bien, a continuación se transcribirán las diversas reformas que ha sufrido el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del periodo comprendido del año de 1980 al año 2001, y que se han publicado en el Diario Oficial de la Federación

a) Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de Diciembre de 1980.

ARTICULO 75.- Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue

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

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

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

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

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

b) Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de Diciembre de 1982.

ARTICULO 75.-

IV -(Se deroga)

c) Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de Diciembre de 1996.

ARTICULO 75.-

II - El contribuyente en un plazo de quince días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes. las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán en su conjunto de treinta y cinco días.

d) Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de Diciembre de 2000.

ARTÍCULO 75.-

Para los efectos de este artículo se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago de adquisiciones de bienes o servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras. ni los traspasos entre

cuentas del contribuyente, o cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes en línea recta en primer grado
Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no presente declaración anual, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos

En relación a las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre del año 2000, y con vigencia a partir del 1° de enero del año 2001, antes transcritas, consideramos oportuno hacer los comentarios siguientes:

a) Se agrega un nuevo penúltimo párrafo a este artículo, que establece el procedimiento que las autoridades deben seguir para estimar ingresos, cuando una persona física realice en un año de calendario, erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en el mismo periodo, para precisar que para los efectos de este artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta., se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras

Asimismo, se aclara que para los efectos de este artículo, no se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se efectuó para el pago de adquisiciones de bienes o servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente, o cuentas de sus cónyuges, o de sus ascendientes o descendientes en línea recta en el primer grado

Con esta aclaración, misma que fue incorporada por el Legislativo, se evita el doble efecto que representaría el considerar como ingreso la erogación y el retiro o traspaso

En este orden de ideas, se modifica el último párrafo de dicho precepto legal, en el que se señala que cuando el contribuyente obtenga ingresos de los

previstos en este Título IV y no presente declaración anual, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos. Anteriormente se precisaba en este párrafo, que dicha presunción aplicaba sólo en el caso de que no se hubiera presentado declaración estando obligado a ello.

Acorde con esta modificación, se adiciona al artículo 133 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta., una nueva fracción XV para establecer que se consideran ingresos del Capítulo X "De los demás ingresos que obtengan las personas físicas", los ingresos estimados en términos de la fracción III, del artículo 75 de la ley en comento.

Con las modificaciones antes comentadas, se define el concepto de erogación que debe considerarse en la determinación presuntiva de ingreso y se precisa que dicho ingreso determinado presuntivamente es gravable en el Capítulo X "De los demás ingresos que obtengan las personas físicas", con lo que quedan precisados los efectos de la determinación presuntiva de ingresos en términos del artículo 75 del ordenamiento jurídico citado.

b) El último párrafo del artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispuso hasta el 31 de diciembre del año 2000 lo siguiente:

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

En la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, se propuso el texto siguiente.

"Cuando el contribuyente no presente declaración anual, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos"

Dicha propuesta, motivó el siguiente comentario en la Cámara de Diputados:

"Asimismo, en cuanto a la reforma del último párrafo del artículo antes señalado, esta Comisión la considera improcedente, toda vez que el considerar la no presentación de la declaración anual como si ésta se hubiese presentado en ceros, para efectos de la determinación presuntiva, estarían en el supuesto de presuntiva, incluso aquellos contribuyentes que no realizan actividades gravadas por el impuesto sobre la renta, caso en el cual, la presuntiva debe orientarse al que percibe dichos ingresos, por lo que el último párrafo, del artículo 75 de la Ley que se dictamina queda como sigue:"

Finalmente, el texto del último párrafo del artículo 75 de la ley quedó como sigue:

"Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este Título y no presente declaración anual, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos"

Estimamos que el texto vigente hasta el día 31 de diciembre del año 2000 era técnicamente adecuado, en tanto que el actual es inapropiado por las razones expresadas a continuación:

El artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone el principio general de que las personas físicas que obtengan ingresos, deben presentar declaración, y que los siguientes casos son excepciones a su presentación

a) Ingresos exentos, e

b) Ingresos por los que se haya pagado impuesto definitivo.

Adicionalmente, las personas físicas que obtengan únicamente ingresos por salarios (o conceptos asimilables a tales), tampoco se encuentran obligadas a presentar declaración anual del impuesto sobre la renta, salvo que se encuentren en algunas de las excepciones consignadas en los incisos a) a e), inclusive de la fracción III del artículo 82 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

En estos términos, aquellos contribuyentes que obtengan ingresos: (I) exentos, (II) por los que haya pagado impuesto definitivo, o (III) que habiendo obtenido ingresos por salarios, se encuentren relevados de la presentación de la declaración anual de impuesto sobre la renta, se ubicarán en el supuesto de presuntiva, al considerarse fictamente que presentaron dicha declaración sin ingresos.

3.2. CONCEPTOS QUE DERIVAN DE LA FIGURA JURÍDICA DENOMINADA “DISCREPANCIA FISCAL”.

a) PERSONA FÍSICA

Los juristas sostienen, de forma prácticamente unánime, que todos los seres humanos son personas jurídicas (denominadas "personas singulares", "personas naturales" o más comúnmente "personas físicas") . Es todo ser "capaz" de tener derechos y obligaciones (19)

b) EJERCICIO FISCAL

Es un Instrumento creado *ex lege* para controlar el nacimiento y cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente establece las reglas conforme a las cuales se determina el ejercicio fiscal de las personas físicas y de las personas morales (20)

c) REGIMEN FISCAL

Es la reglamentación a que se encuentra sujeta las personas físicas para el cumplimiento de todas y cada una de sus obligaciones fiscales, y las cuales ya se comentaron en el capítulo segundo del presente trabajo de tesis.

(19) C.D. Diccionario JURÍDICO 2000, DE DESARROLLO JURÍDICO PROFESIONAL, Op. Cit.

(20) Idem.

d) INGRESO.

El concepto de ingreso es definido por diversos autores de la manera siguiente:

Kaldor, Nicholas: "Es una medida general de la capacidad de pago del contribuyente individual."

Henry Simons: "Ingreso es la suma algebraica de: *a)* el valor de mercado de los derechos ejercidos en el consumo, y *b)* el cambio de valor de la acumulación de los derechos de propiedad entre el principio y el fin del periodo en cuestión."

Fisher: "A la cantidad de riqueza en un momento dado se le llama capital, a la corriente de beneficios de la riqueza a través de un periodo de tiempo se le llama ingreso."

Hoyo D'adonna, Roberto: "Ingreso es la traducción del término 'income' anglosajón y significa que el bien se adquiere por una persona y se percibe por la misma o la 'entrada' que ocurra en su patrimonio."

Definición de la contabilidad: "Es el caudal que entra en poder de una persona y desde el punto de vista contable, todo ingreso debe dar lugar a un asiento, toda vez que se produce una variación en el patrimonio de una persona'."

Gil Valdivia: "El aumento del patrimonio neto que se ha producido durante un periodo determinado, para conocer este incremento se deberá comparar el patrimonio final con el inicial, en términos netos", este acrecentamiento de riqueza medido

en dos puntos de tiempo (21)

e) EROGACIÓN.

Para los efectos del artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se consideran **EROGACIONES**, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago de adquisiciones de bienes o servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente, o cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes en línea recta en primer grado. (22)

f) DELITO FISCAL

Los Delitos Fiscales son aquellas conductas o actos que generan ilícitos o infracciones en sentido lato, las cuales se distinguen de las contravenciones administrativas en virtud de que aquellas establecen penas inclusive la de la privación de la libertad, que por su naturaleza pueden imponer solo la Autoridad Judicial.

En efecto, resulta indispensable analizar la figura de la “infracción administrativa”, para comprender las características del Delito Fiscal en virtud de que muchas de las conductas del infractor son tipificadas como infracción administrativa o como delito, el mismo Código Fiscal de la Federación no establece una base para diferenciar estas conductas ni define las mismas, razón por la cual la doctrina mexicana ha sugerido algunas diferencias que pueden servirnos de base para dilucidar esta cuestión y éstas son:

(21) Ley del Impuesto Sobre la Renta 2001, Dofiscal Editores.

(22) GIL, Gerardo. “Ingreso Fiscal”, Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., Pp. 1715.

a) La Infracción es sancionada *generalmente por una Autoridad Administrativa Subordinada*, mientras que el Delito lo sanciona el Poder Judicial a través de sus Tribunales en forma independiente, pero la infracción Administrativa debe darse primero y ser detectada por la Autoridad Administrativa antes de iniciar el procedimiento penal.

b) El acto u omisión que da lugar a la Infracción viola disposiciones de carácter administrativo, verbigracia leyes, reglamentos, circulares y el delito vulnera normas del derecho penal que protegen la vida, la salud, el patrimonio, etc. Esta circunstancia, denota un factor de inseguridad jurídica que agravia a los particulares, ya que la infracción administrativa puede derivar de una violación de leyes, reglamentos, decretos, circulares, oficios y, posteriormente, dar lugar a la tipificación delictiva. En ese caso puede decirse que el acto de autoridad que da vida al juicio de reproche nace viciado, es decir, es un acto administrativo afectado de ilegalidad, lo que llevaría a aplicar la regla dictada en jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice que un acto administrativo ilegal no puede engendrar derecho.

c) La infracción puede ser atribuida a personas físicas y a personas morales; el delito únicamente puede ser llevado a cabo por individuos, en este sentido la dinámica del Derecho Fiscal ha llevado a rebasar la afirmación de que el delito sólo puede ser cometido por personas físicas, ya que los sujetos responsables de un delito *lo pueden hacer al amparo del nombre de una persona moral*, como lo establece con claridad el artículo 10. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: "Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: .."; por lo que son considerados como infractores y presuntos delincuentes las personas físicas y morales a través de sus legítimos representantes.

d) Los elementos de culpabilidad, como el dolo y la culpa, no son esenciales para que la infracción administrativa exista, por el contrario, el delito requiere el elemento de culpabilidad para existir, al respecto cabe mencionar que la diferencia es casi

imposible de establecer, ya que si bien los elementos del delito están perfectamente establecidos, los de la infracción no, por lo que la conducta del infractor bien puede derivar hacia uno u otro sentido, el problema es establecer esa diferencia.

e) La sanción aplicable en el caso de la infracción se traduce en multas, mientras que el delito priva de la libertad, y aquí tenemos que el elemento pecuniario se encuentra presente en ambos casos, con el agravante de la pérdida de la libertad para el presunto delincuente. La infracción administrativa contempla el llamado "desvío de poder" cuando la autoridad administrativa impone multas desproporcionadas. La sanción punitiva contiene, asimismo, la multa, que es un castigo aplicado sobre todo en el caso de delitos de carácter patrimonial, que se traduce en la reparación del daño en el momento de hacer una valuación en términos económicos del ilícito penal.

Hechas las observaciones anteriores, tenemos que las características del Delito Fiscal son

a) El Delito Fiscal es sancionado por el Poder Judicial a través de sus Tribunales previa y debidamente establecidos

b) El Delito Fiscal vulnera normas de Derecho Penal que protegen el patrimonio, la vida, la salud, el honor e inclusive la libertad

c) El Delito Fiscal puede ser llevado a cabo tanto por personas físicas como morales, estos a través de sus legítimos representantes.

d) El Delito Fiscal requiere del elemento de la culpabilidad para existir, es decir, mediante el dolo o la culpa, entendiéndose por el primero, la conducta encausada a la lesión del bien tutelado, conocimiento del resultado y en el segundo, no se quiere el resultado, pero se produce por impericia, imprudencia o negligencia.

e) En el Delito Fiscal, en algunos casos, implica la privación de la libertad, sin Beneficio de la libertad bajo caución, en los llamados Delitos Graves. (23)

g) DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal. (24)

h) LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA

La defraudación fiscal equiparada constituye una conducta delictiva diversa de la defraudación fiscal las hipótesis descritas en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación son conductas delictivas autónomas y por tanto debe ubicarse en la pluralidad de conductas y la pluralidad de resultados para poder decidir cuál es la unidad de propósitos y la unidad o pluralidad de resultados reducidos y así tenemos como **CONDUCTAS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA** las siguientes:

- 1.- Consignación de ingresos menores a los realmente declarados, de deducciones falsas e ingresos acumulables.
 - 2.- Erogaciones superiores hechas por una persona física sin comprobar el origen de la discrepancia.
 - 3.- Omisión de entero de contribuciones retenidas o recaudadas
- (25)

(23) URIBE Nandayapa, Arturo. *Los Delitos Fiscales en México*, Editorial Cicco, 1ª edición, México 1997.

(24) Código Fiscal de la Federación 2001, Doñiscal Editores, México

(25) Código Fiscal de la Federación 2001, Op. Cit.

i) AUTORIDAD FISCAL

La **AUTORIDAD FISCAL** es "el Órgano del Estado, creado válidamente mediante una ley expedida por el Poder Legislativo, y al cual dicho ordenamiento legal le inviste de determinadas facultades, a las que sólo debe constreñirse".

Por lo que respecta a las atribuciones de la **AUTORIDAD FISCAL** se encuentra regulado en el artículo segundo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación: para los efectos de este reglamento se entiende por. I. **AUTORIDADES** administradoras, las **AUTORIDADES FISCALES** de la Secretaría, de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para conceder la autorización de que se trate. II. **AUTORIDAD** recaudadora, las oficinas de aduanas y federales de hacienda y las **AUTORIDADES FISCALES** de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

j) DECLARACIÓN FISCAL

Una declaración fiscal es el documento oficial mediante el cual un contribuyente está obligado a presentar a la autoridad fiscal el resultado final de los ejercicios fiscales o mensuales a que se encuentra obligado por mandato de ley en los términos que ésta establece:

El artículo 31 del Código Fiscal de la Federación establece que las declaraciones deben presentarse en las formas aprobadas al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar número de ejemplares, datos, informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran, además de anotar debidamente los datos necesarios que permitan la identificación del contribuyente.

Así, la declaración toma el rango de ser un elemento probatorio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que la comisión del delito se probará al momento en que la autoridad hacendaria verifique la exactitud de la declaración y encuentre datos o elementos que demuestren que se hizo en forma que se define como alejada de la realidad, falaz, ilegal, adulterada, con el propósito de obtener un lucro indebido.

k) PLAZO

(Del latín placitum, convenido; termino o tiempo señalado para una cosa). Una de las modalidades a que puede estar sujeta una obligación es el plazo o termino definido como un acontecimiento futuro de realización cierta al que está sujeta la eficacia o extinción de una obligación.

El legislador emplea ambos conceptos como sinónimos, sin embargo la doctrina los distingue. el término es el momento en que ha de cumplirse o extinguirse una obligación y el plazo es el lapso en el cual puede realizarse, en otras palabras, el término es el fin del plazo. Se le clasifica en suspensivo o extintivo, convencional, legal o judicial, y determinado o indeterminado.

l) PRUEBA

Del latín probó, bueno, honesto y probandum, recomendar, aprobar, experimentar, patentizar, hacer fe.

En sentido estricto, la prueba es la obtención del cercioramiento del juzgador acerca de los hechos discutidos y discutibles, cuyo esclarecimiento resulte necesario para la resolución del conflicto sometido a proceso. En este sentido, la prueba es la verificación o confirmación de las afirmaciones de hecho expresadas por las partes.

En sentido amplio, se designa como prueba a todo el conjunto de actos desarrollados por las partes, los terceros y el propio juzgador, con el objeto de lograr la obtención del cercioramiento judicial sobre los hechos discutidos y discutibles

Por último, por extensión también se suele denominar pruebas a los medios, instrumentos y conductas humanas, con las cuales se pretende lograr la verificación de las afirmaciones de hecho. Así se habla de la prueba confesional, prueba testimonial, ofrecimiento de las pruebas, etc

m) LIQUIDACIÓN.

Es el acto en virtud del cual la autoridad fiscal, previo el ejercicio de sus facultades de comprobación, determina a cargo de un contribuyente la existencia o no de una contribución. O bien es el procedimiento que debe observarse cuando una sociedad se disuelve, y tiene como finalidad concluir las operaciones sociales pendientes al momento de la disolución, realizar el activo social, pagar el pasivo de la sociedad y distribuir el remanente, si lo hubiere entre los socios, en la proporción que les corresponda, de acuerdo con lo convenido o lo dispuesto por la ley. (26)

3.3. EL PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES PARA ESTIMAR INGRESOS A LAS PERSONAS FÍSICAS CUANDO EXISTE DISCREPANCIA FISCAL.

En efecto, el artículo 75 de la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala literalmente lo siguiente:

ARTÍCULO 75.- Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue.

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

(26) C.D. Diccionario JURÍDICO 2000, Op. Cit.

II -El contribuyente en un plazo de quince días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán en su conjunto de treinta y cinco días

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

Para los efectos de este artículo se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago de adquisiciones de bienes o servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras, ni los trasposos entre cuentas del contribuyente, o cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes en línea recta en primer grado

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no presente declaración anual, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos.

De la transcripción anterior, se desprende el supuesto jurídico de una persona física, contribuyente o no, que durante el periodo de un año de calendario, en el cual realiza actividades propias de su actividad (Salarios, Honorarios, Arrendamiento, Enajenación de Bienes, Adquisición de Bienes, Actividades Empresariales, Dividendos, Intereses, Premios, y Otros Ingresos), genera “Erogaciones”, gastos, adquisiciones de bienes o bien depósitos en inversiones financieras “superiores” a sus “Ingresos”, y que reflejan un acrecentamiento de su riqueza, en un ejercicio fiscal y que declaro en ese mismo periodo de tiempo y de la facultad de las Autoridades Fiscales Federales (Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Servicio de Administración Tributaria) para proceder a estimar dicha discrepancia fiscal en los términos siguientes:

A. Generalmente, el inicio de esta clase de procedimientos, se inicia a través de una “visita domiciliaria”, mediante la cual se otorgan las facultades de comprobación al personal adscrito al Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para verificar el debido y oportuno cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales que corren a cargo de las personas físicas por las actividades que realiza y que han sido citadas en el párrafo que antecede

Ahora bien, en relación a la figura jurídica de la “visita domiciliaria”, podemos comentar lo siguiente (27)

El artículo 16 Constitucional ordena expresamente que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Si se relaciona esta parte del precepto legal constitucional con la relativa a las formalidades que se exigen para los cateos, se obtienen los requisitos jurídicos mínimos que se deben cumplir por las autoridades fiscales al efectuar visitas domiciliarias a los contribuyentes, siendo estos:

- 1.- La orden de visitas debe ser escrita;
- 2.- Se debe expresar el lugar que ha de inspeccionarse,
- 3.- La persona o personas con las que debe de entenderse,
- 4.- El objeto preciso de la visita,

5.- Al finalizarse la inspección tiene que levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, y

6.- Tienen que cumplirse los demás requisitos que al efecto señalan, las leyes respectivas.

(27) CARRASCO Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Colección de Textos Jurídicos Universitarios. Tercera Edición, México 1997, Pp. 26-51

Por lo que respecta al objeto preciso de la visita domiciliaria, se remitirá a lo manifestado al efecto, por Tomas Ruiz Pérez, que indica:

En cumplimiento de la Carta Magna, es requisito forzoso que las visitas domiciliarias en materia fiscal, se limiten a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente. De ahí que los auditores hacendarios únicamente puedan realizar la visita en relación con los impuestos, derechos, contribuciones y en general las obligaciones fiscales marcadas en el escrito pertinente, y en el plazo igualmente especificado.

Consecuentemente, si los visitadores ejercen una auditoria ampliándose a impuestos, derechos o renglones no asentados en la orden, es nula la diligencia en todo lo que exceda de lo mandado y el acta de visita, tocante a lo excedente, carece de validez y eficacia probatorias (28)

Al finalizarse la inspección tiene que levantarse un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia.

El acta de visita que se levante tiene que ser circunstanciada, como lo especifica Rogelio Martinez Vera, en los hechos que se asienten en ese documento

deberán hacerse constar en forma circunstanciada, es decir, deberá hacerse mención detallada de cada uno de los acontecimientos observados por los visitadores durante el desarrollo de la diligencia, absteniéndose de emitir opiniones en cuanto al grado de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales. Esto significa que los visitadores deberán ser sumamente objetivos en la diligencia de fiscalización, extremadamente precisos y marcadamente claros en cuanto a la narración de los hechos, procurando que haya una secuencia lógica entre la narración de un hecho a otro, a fin de que al término de la diligencia, con la simple lectura del acta, el visitado se pueda percatar de los alcances de la diligencia, ya que de no hacerse así, éste puede argumentar que se le deja en estado de indefensión, por no estar el acta de visita debidamente circunstanciada (29)

Ahora bien, es adecuado aclarar que por lo general las actas de visita domiciliaria no constituyen resoluciones, porque éstas serán emitidas después, con

(28) RUIZ Pérez, Tomas. "Aspectos Legales de las Visitas Domiciliarias Fiscales", Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, primer núm. extraordinario, 1978, México, Pp. 438.

(29) MARTINEZ Vera, Rogelio. La Fiscalización de los Impuestos Federales, Monterrey, 1981. Pp. 88.

apoyo en los hechos consignados en las actas en cuestión y con base en las normas legales aplicables, por las autoridades responsables de examinar su contenido y dictar, según proceda, las resoluciones respectivas

Las leyes respectivas son los ordenamientos jurídicos de carácter secundario dictados ya sea por el Congreso de la Unión o los congresos de los estados en materia tributaria. Un caso típico es el Código Fiscal de la Federación que establece diversas disposiciones. Al respecto, Margarita Lomelí Cerezo apunta que:

La omisión de los requisitos constitucionales, aunque la Ley secundaria no los exija, produce la invalidez del acta relativa a la visita y, consecuentemente, su falta de valor probatorio, en relación con las infracciones que se consignan en ella, de lo que resulta también la ilegalidad de los créditos fincados y las sanciones aplicadas con base en dicha acta, siendo innecesario rendir pruebas específicas para desvirtuar las manifestaciones contenidas en el acta.(30)

No hay que olvidar que ante la negativa de un contribuyente para que la autoridad hacendaria entre a su domicilio, a la luz de lo señalado por el artículo 16 constitucional la autoridad judicial será la competente para que, previa orden de cateo y con apoyo de la fuerza pública, se penetre en el domicilio de un particular, por lo que en este caso el Fisco tendrá que auxiliarse del poder Judicial.

Hugo B. Margáin, al respecto precisa que:

Si el causante no acepta la visita acordada de conformidad con las leyes impositivas, el inspector levantará un acta de resistencia, y la autoridad hacendaria pedirá al juez la orden de cateo, con el fin de entrar en el dominio del contribuyente. La Procuraduría Fiscal es la encargada de solicitar a la autoridad judicial la orden de cateo, con la mira de cumplir con los requisitos del artículo 16 Constitucional, en los casos de resistencia de los particulares.(31)

(30) LOMELI Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, México, 1979. Pp. 88

(31) MARGAIN, Hugo B. *Los Derechos Individuales del Juicio de Amparo en Materia Administrativa*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación en Materia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, 1929-1957, Tomo I, México 1958, Pp. LXXXIV.

En relación con las actas de resistencia se ha dictado la tesis que se transcribe:

Actas de visita. Cuando se impide el acceso al inspector. Aun cuando los representantes de la empresa visitada impidan al inspector la entrada a sus oficinas, para hacer constar este hecho, el propio inspector debe nombrar dos testigos de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, si sólo nombra uno el acta no reúne los requisitos legales y carece de valor probatorio, no pudiendo servir de base para la imposición de una sanción.

Revisión, 229/79 resuelta en sesión de 22 agosto 1979, unanimidad de votos: magistrada ponente: Margarita Lomelí Cerezo; secretario. Vicente López Velázquez. (32)

En cuanto a las características de las compulsas, indica que:

a) Consiste en formas indirectas de investigación del grado del cumplimiento de obligaciones fiscales por parte del sujeto pasivo;

b) Tiene un determinado valor probatorio, pero de ninguna manera hacen prueba plena, y

c) La información obtenida de los terceros debe ser admitida por la autoridad con otros medios de prueba, a fin de que la misma, deba tener eficacia.

Las compulsas sustituyen formas de investigación a través de las cuales los visitadores, verifican si el visitado ha contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas que pudieran tener trascendencia en su situación fiscal, cotejando los datos obtenidos en las compulsas con lo asentado en la contabilidad del visitado. Constituyen actos de apoyo en la práctica de una visita, toda vez que a través de los visitadores no se constriñen únicamente a verificar la

exactitud de las operaciones que el visitado hubiera tenido a bien asentar, para efectos fiscales.

En sí constituyen formas desconocer si el visitado ha indicado en su sistema contable, todas las operaciones realizadas con terceros, ya que puede suceder con la finalidad de no enterar la totalidad de las contribuciones que le corresponden, habiendo efectuado operaciones con compradores, vendedores, etc. en su contabilidad, lo cual únicamente se podrá conocer, del la verificación de la

(32) RTFF, segunda época, Año II, núm. suplemento jul-dic. 1979 Pp- 47

contabilidad y demás documentación anexa de terceros, que es conocida, mediante la práctica de compulsas, o bien que mediante estas se constate que efectivamente el visitado cumplió debidamente con sus obligaciones fiscales. Para que la autoridad pueda emitir resolución alguna que tenga como apoyo irregularidades detectadas con motivo de la práctica de compulsas, es indispensable que la autoridad fiscalizadora le de a conocer los datos obtenidos a través que la autoridad fiscalizadora le de a conocer los datos obtenidos a través de aquellas al visitado durante la revisión, toda vez que así solamente aquél estará en argumentar y ofrecer pruebas para demostrar que asentó correctamente en su contabilidad y manifestó ante la autoridad hacendaria, todas las operaciones realizadas, pues de lo contrario no podrá tratar de desvirtuar los hechos conocidos en las compulsas, dado que desconoce toda la información obtenida por la autoridad en las compulsas (33)

PAPELES DE TRABAJO

Son los documentos en los cuales el o los visitadores realizan una serie de anotaciones o extractos que efectúan durante su labor y sirven luego para redactar el acta de visita, constituyendo el punto de contacto que en algunos casos por la complejidad de la revisión deben existir entre los libros, registros, documentación Comprobatoria y el acta de auditoría

En ellos se describe el trabajo desarrollado por los auditores durante la comprobación y estimación de las operaciones del visitado, describiendo no sólo los procedimientos de auditoría que se siguieron, sino que además constituyen otra constancia del trabajo revisor efectuado.

Constituyen la evidencia escrita de los procedimientos de auditoría realizados sobre qué extensión o en qué oportunidad, de las observaciones realizadas, son fundamento de las conclusiones a que se llegó en la revisión, para poder estar en posibilidad de respaldar los hechos indicados en el acta, respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales del revisado.

(33) RAMIREZ Jacinto, Javier. Algunos Aspectos en Torno a la visita domiciliaria. Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México 1986, Pp. 194-195.

Tales papeles son, junto con las actas de visita, la vista panorámica que obtiene la autoridad como consecuencia de haber realizado una visita respecto del estado fiscal de un contribuyente, por ello se deben elaborar en forma que presenten cifras, conceptos, infracciones, informaciones o explicaciones completas, concretas, las inobservancias encontradas, las conclusiones a que se llegó en forma clara y precisa, sin dejar lugar a dudas, sin contener vaguedades, información truncada o imprecisa que conduzca a malas interpretaciones y que llegue hasta hacer dudar al lector de la información contenida en otros papeles y tomarse como contradicciones

En ellos se hace constar si el contribuyente enteró las prestaciones fiscales a que estaba afecto, o se establecen los montos sobre los cuales no enteró aquéllas; tanto una conclusión como la otra al estar basadas en los pronunciamientos indicados en tales papeles de trabajo, debiendo ser lo suficientemente claros, para tener la seguridad de que la conclusión a que llegó el personal revisor es la correcta, y estar bien comprobado, para que hagan prueba plena las manifestaciones ahí señaladas.

Lo anterior, en virtud de que los papeles de trabajo en algunos casos son la base en la que se van a sostener las observaciones que se indiquen en el acta de auditoria o en la relativa a una compulsa, por tanto, se requiere que en ellos consten en forma clara, precisa y objetiva los hechos que se plasmen en aquéllas, dado que son las fuentes de información para hacer constar las observaciones que se determinan. Los papeles en cita deben elaborarse partiendo del principio que contendrán los elementos probatorios necesarios y suficientes para poder sostener que se trata de una partida y que tiene irregularidades, para esto se precisará la fuente de los datos de donde se obtuvo la información que conste en ellos

Los documentos de referencia deberán ser elaborados por el personal revisor autorizado en la orden y que efectivamente se hubiera constituido materialmente en el domicilio del sujeto pasivo y se haya acreditado, por tanto, si un visitador no satisface estos requisitos deberá de abstenerse de elaborar dichos documentos,

puesto que está impedido para ello, a menos que quiera que la visita en esa parte sea ilegal, se tendrá que precisar qué visitadores elaboraron tales documentos, indicándose en ellos la firma del personal revisor, bastando con la de un visitador; asimismo, los deberán consignar tanto la persona que afronte la revisión como los testigos, y si no lo quisieran hacer, tal circunstancia se hará constar en actas; además, tales papeles deberán como ya se dijo estar circunstanciados, formando parte integrante del acta de visita, cuando así se indique en ésta, y debiéndose entregar copia de los mismos a la persona con la que se entienda la revisión.

Para que sé pueda considerar que los papeles de trabajo forman parte integrante del acta de visita, debe existir constancia con la que se acredite que se entregó copia de ellos al visitado o a la persona que afronta la revisión, para que se justifique que el revisado los conoce y puede tratar de impugnar las irregularidades en ellos consignados. (34)

Una vez que la Autoridad Fiscal Federal ejerció sus facultades de comprobación mediante la visita domiciliaria, deberá emitir una resolución en la que se demuestre y compruebe que la persona física en cuestión incurrido en “discrepancia fiscal”, en cuanto a que sus erogaciones son mayores a los ingresos que percibió y declaró en el ejercicio fiscal, y que dicha diferencia será considerada ingreso omitido, situación que debe dar a conocer a dicha persona física dentro de los términos legales correspondientes.

Al respecto, cabe comentar que dicho precepto legal no señala el término para dar a conocer a la persona física la “discrepancia fiscal” en que incurrió, por lo que se debe considerar las reglas que establece el Código Fiscal de la Federación para tal efecto

(34) RAMÍREZ Jacinto, Javier. Op. Cit., Pp. 245-248.

B. Determinada así la “Discrepancia Fiscal”, en los términos señalados en el inciso que antecede, la persona física puede.

B.1. Dentro del plazo de 15 días hábiles, posteriores a la notificación de la Resolución que contenga la “Discrepancia Fiscal”, a formular mediante escrito, que contenga el nombre, domicilio, Registro Federal de Contribuyentes de la persona física, así como la Autoridad a la que va dirigido y el propósito de la promoción, que sería en el presente caso, básicamente los argumentos tendientes a desvirtuar las observaciones efectuadas por las Autoridades Fiscales Federales, tendientes a determinar ingresos omitidos por existir mayores erogaciones que ingresos declarados.

Adjuntando para tal efecto a dicho escrito, si se cuenta con ellas en ese momento las pruebas que estimare convenientes y que acrediten el origen de la discrepancia fiscal en cuestión, en este caso concreto, serán básicamente pruebas documentales públicas, es decir, medios de prueba que consiste en un objeto mueble apto para representar un hecho, regularmente a través de la escritura.

En relación al término para el ofrecimiento de pruebas es de 20 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución respectiva y en ningún caso los plazos para presentar el escrito de inconformidad y las pruebas correspondientes, excederán en su conjunto de 35 días.

B.2. Si la persona física no formula su escrito de “inconformidad” o no probara el origen de la discrepancia, está se estimara ingreso por los señalados en el capítulo X del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado “De los demás ingresos”, en el año de que se trate y se formulara la liquidación respectiva, por parte de la Autoridad Fiscal Federal encargada de la liquidación

Al respecto, cabe aclarar que si el contribuyente no presentara declaración anual estando obligado a ello, se considerara como si la hubiera presentado sin ingresos

3.4. MECANICA PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL SUPUESTO DE “DISCREPANCIA FISCAL” Y EN LOS TÉRMINOS DEL CAPITULO X DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Dentro de este capitulo, se entiende que son ingresos los estimados en los términos del artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, antes analizado. Asimismo, se especifica que las personas físicas que obtengan ingresos, los consideraran percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio.

Ahora bien, dentro de dicho capitulo, se distinguen dos supuestos para la determinación de los pagos provisionales del Impuesto Sobre Renta, y se refieren a aquellos contribuyentes que obtengan ingresos, ya sea en forma esporádica o bien en forma periódica.

En el primer supuesto, es decir de forma esporádica dichos contribuyentes cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso percibido, sin deducción alguna, dicho pago provisional se hará mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

En el segundo supuesto, de los contribuyentes que obtengan periódicamente ingresos, efectuaran pagos provisionales mensuales a cuenta del Impuesto Anual, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas.

Dicho pago provisional se determinara aplicando la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a los ingresos obtenidos en el mes sin deducción alguna, contra dicho pago podrán acreditarse las cantidades retenidas

Asimismo, para la mecánica a que se refiere el presente inciso, nos remitimos al capítulo segundo del presente trabajo de Tesis, dentro del cual se desarrollo en su totalidad el capítulo X del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

3.5. LAS EROGACIONES SUPERIORES A LOS INGRESOS DECLARADOS COMO DELITO FISCAL.

En efecto, si no se demuestra el origen de la discrepancia fiscal, puede la persona física respectiva, colocarse en el supuesto jurídico de un Delito Fiscal específico y sancionado con las mismas penas que para el delito fiscal de “Defraudación Fiscal” se impone.

El precepto legal jurídico que regula dicho delito fiscal, es el artículo 109, en su fracción primera del Código Fiscal de la Federación, que literalmente dispone:

ARTICULO 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien

I Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios, o en general preste un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales. cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De la transcripción anterior, se desprende que dicho precepto legal regula dos diferentes conductas:

a. Consignación de Ingresos menores a los realmente declarados o uso de deducciones falsas, o declaraciones de ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, y

b. Erogaciones superiores hechas por una persona física sin comprobar el origen de la discrepancia

En efecto, la conducta señalada en el inciso b que antecede, se aplica únicamente a toda persona física que perciba ingresos bajo los regímenes fiscales de dividendos, honorarios o actividades empresariales y previo la conclusión de los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Y la sanción aplicable a quienes se coloquen en este supuesto jurídico se hará en los términos previstos en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el cual literalmente dispone

ARTICULO 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal

La omisión total o parcial de algunas contribuciones a que se refiere el párrafo anterior, comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las personas siguientes.

I.- Con prisión de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00.

II.- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

III.- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defrauda, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este código, serán calificados cuando se originen por:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad.

No se formulara querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obteniendo del beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con su recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o mediante requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomara en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trata de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Ahora bien, y en relación a lo antes señalado, podemos hacer los comentarios siguientes:

a. La fracción primera del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es un claro ejemplo de una “Ley Privativa”, al limitar su aplicación a tres regímenes fiscales (dividendos, honorarios y actividades empresariales), existiendo diez regímenes fiscales para tal efecto, los cuales ya fueron debidamente analizados en el capítulo segundo del presente Trabajo de Tesis

b. En efecto, las personas físicas que se dediquen exclusivamente a obtener ingresos por concepto de dividendos, honorarios y actividades empresariales, son sujetos de la posible comisión del delito de asimilación a la defraudación fiscal.

c. El cuerpo del delito fiscal en comento, se integrara, en todo caso, cuando las personas físicas hayan tenido más gastos que ingresos en un ejercicio fiscal, sin comprobar tal discrepancia fiscal, considerando como impuesto omitido, en un primer momento, para lo cual se procede a formular la liquidación respectiva de los recargos, actualización y multas que procedan y como delito fiscal, en un segundo momento, para lo cual se formulara la querrela penal respectiva ante la Procuraduría General de la República.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El antecedente más remoto que se conoce en México relativo al Impuesto Sobre la Renta, lo es el Decreto de fecha 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.

SEGUNDA.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1964, entró en vigor el primero de enero de 1965, y tuvo vigencia de 15 años del año 1965 al año de 1980.

La trascendencia e importancia de dicha ley radicó fundamentalmente en el cambio de régimen cédular, seguido por las anteriores Leyes, al implantar así el Régimen Global.

Dicha Ley 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 (Comercio, Industria y Agricultura respectivamente) y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas (antiguos causantes de las cédulas IV a VII principalmente y que eran la remuneración del trabajo personal, honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, imposición de capitales, regalías y enajenación de concesiones, respectivamente.)

TERCERA.- La reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 31 de diciembre de 1986 y publicada en la misma fecha en el Diario Oficial de la Federación, 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, no sin ello también tener que señalar que muchas de las disposiciones son inconstitucionales y que dieron un sin número 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 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.

CUARTA.- El supuesto jurídico a que alude el Título IV del capítulo tercero del presente trabajo de tesis, se encuentra plasmado en el actual y vigente artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual, en términos generales establece que cuando una "Persona Física" realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año se le denominara "Discrepancia Fiscal", para la cual las Autoridades Fiscales Federales cuentan con un Procedimiento Administrativo y en algunos casos inclusive, con un procedimiento de carácter penal, para determinar el Impuesto Sobre la Renta omitido.

QUINTA.- Los Regímenes Fiscales a los cuales se les puede aplicar el Procedimiento a que se refiere el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son: Salarios, Honorarios, Arrendamiento, Enajenación de Bienes, Adquisición de Bienes, Actividades Empresariales, (Régimen General de Ley, Régimen Simplificado y Pequeños Contribuyentes), Dividendos, Intereses, Premios y otros ingresos, aclarando que los Regímenes Fiscales de Honorarios, Actividades Empresariales y Dividendos, inclusive se les puede tipificar como Delito Fiscal.

SEXTA.- Los Delitos Fiscales son aquellas conductas o actos que generan ilícitos o infracciones en sentido lato, las cuales se distinguen de las contravenciones administrativas en virtud de que aquellas establecen penas inclusive la de privación de la libertad, que por su naturaleza pueden imponer solo la Autoridad Judicial.

Conductas del infractor son tipificadas como infracción administrativa o como delito, el mismo Código Fiscal de la Federación no establece una base para diferenciar estas conductas ni define las mismas, razón por la cual la doctrina mexicana ha sugerido algunas diferencias que pueden servirnos de base para dilucidar esta cuestión.

SEPTIMA.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal y la defraudación fiscal equiparada constituye una conducta delictiva diversa de la defraudación fiscal

La hipótesis descrita en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación son conductas delictivas autónomas y por tanto debe ubicarse en la pluralidad de resultados reducidos.

OCTAVA.- Las conductas de la defraudación Fiscal Equiparada son las siguientes:

1.- Consignación de ingresos menores a los realmente declarados, de deducciones falsas e ingresos acumulables

2.- Erogaciones superiores hechas por una persona física sin comprobar el origen de la discrepancia.

3.- Omisión de entero de contribuciones retenidas o recaudadas.

NOVENA.- El artículo 16 Constitucional ordena expresamente que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Si se relaciona esta parte del precepto legal constitucional con la relativa a las formalidades que se exige para los cateos, se obtienen los requisitos jurídicos mínimos que se deben cumplir por las autoridades fiscales al efectuar visitas domiciliarias a los contribuyentes, siendo estos:

1.- La orden de visita debe ser escrita

2.- Se debe expresar el lugar que ha de inspeccionarse

3.- La persona o personas con las que deben de entenderse

4.- El objeto preciso de la visita

5.- Al finalizarse la inspección tiene que levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia y.

6.- Tiene que cumplirse los demás requisitos que al efecto señalan las leyes respectivas.

DECIMA.- En el supuesto de que exista “Discrepancia Fiscal” la persona fiscal puede:

1.- Dentro del plazo de 15 días hábiles, posteriores a la notificación de la Resolución que contenga la “Discrepancia Fiscal”, a formular mediante escrito, que

contenga el nombre, domicilio, Registro Federal de Contribuyentes de la persona física, así como la Autoridad a la que va dirigido y el propósito de la promoción, que sería en el presente caso, básicamente los argumentos tendientes a desvirtuar las observaciones efectuadas por las Autoridades fiscales Federales, tendientes a determinar ingresos omitidos por existir mayores erogaciones que ingresos declarados.

Adjuntando para tal efecto a dicho escrito, si se cuenta con ellas en ese momento las pruebas que estimare convenientes y que acrediten el origen de la discrepancia fiscal en cuestión, en este caso concreto, será básicamente pruebas documentales publicas, es decir, medios de prueba que consiste en un objeto mueble apto para representar un hecho, regularmente a través de la escritura.

En relación al término para el ofrecimiento de pruebas es de 20 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución respectiva y en ningún caso los plazos para presentar el escrito de inconformidad y las pruebas correspondientes, excederán en su conjunto de 35 días.

2.- Si la persona física no formula su escrito de “inconformidad” o no probara el origen de la discrepancia, ésta se estimara ingreso por lo señalado en el capítulo X del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado “De los demás ingresos”, en el año de que se trate y se formulara la liquidación respectiva, por parte de la Autoridad Fiscal Federal encargada de la liquidación.

Al respecto, cabe aclarar que si el contribuyente no presenta declaración anual estando obligado a ello, se considerara como si hubiera presentado sin ingresos.

DECIMA PRIMERA.-En efecto, si no se demuestra el origen de la discrepancia, puede la persona física respectiva, colocarse en el supuesto jurídico de un

Delito Fiscal específico y sancionado con las mismas penas que para el delito fiscal de “Defraudación Fiscal” se impone. El precepto legal jurídico que regula dicho delito fiscal, es el artículo 109 en su fracción primera del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFIA.

- CÁLVO**, Nicolau Enrique y **VARGAS**, Aguilar Enrique *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre LA Renta*, Tomo II, 1ª edición, Editorial Dofiscal, México 1986
- CARBALLO**, Luis. *El Principio Constitucional de la Justicia Fiscal*, México 1989.
- CARRASCO**, Inarte Hugo *Lecciones Practica Contenciosa en Materia Fiscal*, 3ª edición, Editorial Themis. México 1997.
- DE LA GARZA**, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 14ª Edición, Editorial Porrúa, México 1986
- DOMINGUEZ**, Orozco Jaime *La Reexpresión Fiscal y la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, 1ª edición, Editorial Dofiscal, México 1987
- FRAGA**, Gabino *Derecho Administrativo*, 39ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1995.
- FLORES** Zavala, Ernesto *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, editorial Porrúa , S A , 1961
- JOHONSON**, Okhuysen Eduardo. *Impuesto Sobre la Renta a Personas Físicas*, 3ª edición Editorial Humanitas, México 1983.
- KALDOR**, Nicolas. *El Impuesto al Gasto*, 2ª reimpresión Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1976.
- LOMELÍ**, Cerezo Marganta. *Derecho Fiscal Represivo*, 1ª edición Editorial Porrúa, México 1979
- LOPEZ**, Padilla, Agustín. *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Personas Físicas*, tomo II, 19ª edición, Editorial Dofiscal, México 1998.
- MARGAIN**, Hugo B *Los Derechos Individuales del Juicio de Amparo en Materia Administrativa, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación en Materia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento*, 1929-1957, Tomo I, México 1958.
- MARTINEZ** Vera, Rogelio *La Fiscalización de los Impuestos Federales*, Monterrey, 1981.
- MIRANDA** Amador, Candelario *Análisis Practico de los Impuestos*. Editorial Themis, 1ª reimpresión, enero de 1997, México.
- NAVA**, Negrete Alfonso. *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Porrúa, México 1963

RAMIREZ Jacinto, Javier. Algunos Aspectos en Torno a la visita domiciliaria. Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México 1986.

RIVERA, Silva Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados, 1ª edición, Editorial Botas, México 1949.

RODRIGUEZ Mejía, Gregorio Teoría General de las Contribuciones. Edit. Porrúa, 1ª edición, México 1994.

RUIZ Pérez, Tomas. “Aspectos Legales de las Visitas Domiciliarias Fiscales”, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, primer núm. extraordinario, 1978, México

SANCHEZ Leon, Gregorio. DERECHO FISCAL MEXICANO. Editorial. Cárdenas Editor y Distribuidor Novena edición. México 1994

URIBE Nandayapa, Arturo Los Delitos Fiscales en México. 1ª edición, editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S A de C.V , México 1997

DICCIONARIOS.

DE PINA, Vara Rafael. Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, 13ª Edición, México 1985.

Diccionario Jurídico Mexicano, Diversos Autores, Instituto de Investigaciones Jurídicas- Editorial Porrúa, tomo I, II, III y IV, . México 1991.

REYES Altamirano, Rigoberto. Diccionario de Términos Fiscales. Editorial Tax Editores Unidos S.A. DE C.V , 1ª edición, México 1997.

C.D. Diccionario.Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico Profesional.

GIL, Gerardo. “Ingreso Fiscal”, Diccionario Jurídico Mexicano.

LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis S A., México 2001

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis S A., México 2001.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis S.A., México 2001.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis S.A , México 2001.