



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGÓN**

**PROPUESTA PARA LA SIMPLIFICACIÓN DE
LOS PRINCIPALES IMPUESTOS EN MÉXICO**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ALEJANDRO CASTILLO JIMÉNEZ**

ASESOR: LIC. GUSTAVO JIMENEZ GALVÁN



MÉXICO

2005

m341617

INDICE

	PÁG.
INTRODUCCIÓN	I
1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS	
1.1 Los Impuestos en México - - - - -	1
1.1.1 Los Aztecas - - - - -	3
1.1.2 La Colonia - - - - -	4
1.1.3 Época Independiente - - - - -	5
1.1.4 La Revolución - - - - -	7
1.1.5 La Modernidad - - - - -	9
2. MARCO CONCEPTUAL	
2.1 Concepto de Impuesto - - - - -	10
2.2 Principios Teóricos - - - - -	11
2.2.1 Principio de Justicia - - - - -	11
2.2.2 Principio de Certidumbre - - - - -	12
2.2.3 Principio de Comodidad - - - - -	13
2.2.4 Principio de Economía - - - - -	13
2.3 Caracteres Jurídicos - - - - -	14
2.3.1 De Legalidad - - - - -	14
2.3.2 El Pago de los impuestos es obligatorio - - - - -	15
2.3.3 De Proporcionalidad y equidad - - - - -	15
2.3.4 De Certeza - - - - -	17
2.3.5 De Relación con el gasto público - - - - -	17
2.4 Elementos del impuesto - - - - -	18
2.4.1 Sujetos - - - - -	18
2.4.2 Objeto - - - - -	19
2.4.3 Base - - - - -	20
2.4.4 Tasa - - - - -	21
2.4.5 Monto - - - - -	21
2.5 Clasificación de los impuestos - - - - -	22
2.5.1 Directos e indirectos - - - - -	22
2.5.2 Reales y personales - - - - -	22
2.5.3 Objetivos y subjetivos - - - - -	23
2.6 Efectos de los impuestos - - - - -	23
2.6.1 La Repercusión o traslación - - - - -	23
2.6.2 La Difusión - - - - -	25
2.6.3 La Utilización del desgravamiento - - - - -	25

2.6.4 La Absorción - - - - -	26
2.6.5 La Amortización - - - - -	27
2.6.6 La Capitalización - - - - -	27
2.6.7 La Elusión - - - - -	28
2.6.8 La Evasión ilegal - - - - -	29
2.7 Concepto de Simplificación - - - - -	30
2.8 Secretaría de Hacienda y Crédito Público - - - - -	31
2.9 Servicio de Administración Tributaria (SAT) - - - - -	33

3. PRINCIPALES IMPUESTOS EN LA ACTUALIDAD

3.1 Impuesto al Valor Agregado - - - - -	35
3.2 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios - - - - -	52
3.3 Impuesto al Activo - - - - -	64
3.4 Impuesto sobre la Renta - - - - -	70
3.4.1 De las personas morales - - - - -	76
3.4.2 De las personas morales con fines no lucrativos - - - - -	83
3.4.3 De las personas físicas - - - - -	85
3.4.3.1 ISR que causan las personas físicas como consecuencia de los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado. Elementos - - - - -	88
3.4.3.2 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales. Elementos - - - - -	92
3.4.3.3 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal De Bienes Inmuebles. Elementos - - - - -	98
3.4.3.4 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Enajenación de Bienes. Elementos - - - - -	101
3.4.3.5 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Adquisición de Bienes. Elementos - - - - -	103
3.4.3.6 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Intereses. Elementos - - - - -	105
3.4.3.7 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por la Obtención de Premios. Elementos - - - - -	106
3.4.3.8 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales. Elementos - - - - -	108
3.4.3.9 ISR que causan las personas físicas por los demás ingresos que obtengan. Elementos - - - - -	109

**4. PROPUESTA PARA LA SIMPLIFICACIÓN DE LOS
PRINCIPALES IMPUESTOS EN MÉXICO**

4.1 El Gobierno y los impuestos - - - - -	111
4.1.1 Poder Ejecutivo - - - - -	112
4.1.2 Poder Legislativo - - - - -	114
4.1.3 Poder Judicial - - - - -	118
4.2 El Impuesto y el contribuyente - - - - -	118
4.3 Neutralidad y simplificación - - - - -	119
4.4 Sencillez del impuesto - - - - -	120
4.5 Utilización óptima de los impuestos - - - - -	122
4.6 Propuesta final - - - - -	124
CONCLUSIONES - - - - -	129
BIBLIOGRAFÍA - - - - -	133

INTRODUCCIÓN

Los impuestos han sido parte fundamental en el desarrollo económico y social de nuestro país en sus distintas etapas históricas. Y esto se debe a que los impuestos conforman la mayor parte de las contribuciones que obtiene el Estado en sus ingresos, los cuales son cubiertos por las personas físicas o morales que se sitúen en el supuesto jurídico o de hecho que establecen las leyes fiscales que son aplicables a este tipo de contribuciones. Dichas contribuciones ha su vez, cubren la función primordial de solventar el gasto público del Estado.

Pero los ingresos que percibe el Estado por concepto de impuestos, no son suficientes para el buen cumplimiento y desempeño de sus funciones, tales como: Seguridad, empleo, producción de servicios públicos, etc; de este modo, creemos que tal insuficiencia se debe a que la gran mayoría de las personas tanto físicas como morales sujetas al régimen de contribuyentes, no cumplen con su principal obligación fiscal de contribuir en favor del gasto público.

Por ello es que nos cuestionamos lo siguiente: ¿Por qué los contribuyentes no cumplen con su principal obligación fiscal de contribuir? ¿Qué es lo que los orilla a eso?.

En primer lugar, creemos que se debe a la gran cantidad de disposiciones fiscales, sus tecnicismos, el complemento de ordenamientos reglamentarios desfasados de las mismas, la legislación administrativa a base de dispositivos llamados misceláneos porque se ocupan de todo, etc; hacen de la estructura legalista tributaria un verdadero laberinto en el que ya ni los máximos iniciados pueden sentirse plenamente seguros. Por esto es

que los contribuyentes se abstienen de cubrir su impuesto, ya que por lo obscura y compleja que es la ley y el impuesto mismo, el contribuyente no sabe determinar su crédito fiscal; y en segundo lugar, también se debe a que tanto las leyes fiscales que aplican y regulan los impuestos, no son aplicados de manera imparcial.

Por consiguiente, es que por medio de la presente investigación se trata de dar una posible solución a la problemática existente en la complejidad de las leyes fiscales que regulan los principales impuestos en México, puesto que si se soluciona este punto, también se resolverá lo referente a la baja obtención de ingresos para cubrir el gasto público y la abundante evasión fiscal por parte de los contribuyentes. Ahora bien, dicha solución creemos se encuentra en una reforma fiscal integral simplificada, la cual debe realizarse observando ciertos principios fundamentales que logren darle una sencillez al entendimiento de las leyes que regulan a los principales impuestos en México.

De lo anterior se desprende, que es clara la importancia y trascendencia que tiene el estudio de los principales impuestos de nuestro país, como uno de los principales actos de soberanía del Estado, pero sujeto a estrictos marcos de legalidad tributaria que consagra nuestra Carta Magna.

Es de señalarse, que para la realización de la presente investigación, nos valimos del método deductivo y analítico; puesto que en primer término partimos de un concepto general que es el impuesto, para pasar posteriormente a los cuatro principales e importantes impuestos existentes en nuestro país -IVA, IEPS, IMPAC y ISR-.

Ahora bien, este fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre detonando la existencia del poder que ejercían unos sobre algunos otros individuos para obtener de estos últimos una parte de su riqueza, de su renta o trabajos personales que les eran impuestos unilateralmente.

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que éstos debían cubrir: porciones determinadas de su producción o la ejecución de ciertos trabajos. El poder omnipotente del soberano determinaba qué cargas debían soportar los súbditos o las poblaciones sometidas. Luego, con el nacimiento del Estado, su poder, o mejor dicho su necesidad de subsistir también se manifestó con la imposición de cargas a su población. De esto se hablará con mayor detalle en el capítulo primero de nuestra investigación.

En un segundo capítulo denominado marco conceptual, se desarrollan los conceptos fundamentales que se deben de saber acerca de los impuestos, entre los cuales destacan: sus elementos y su clasificación. De igual manera, se abarca una serie de principios y caracteres jurídicos que se deben de observar en el ejercicio de la potestad tributaria, los cuales prevén una serie de efectos que puede originar la imposición de los impuestos.

Es de señalarse que la aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello es que el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.

En el tercer capítulo se tratará de dar a conocer de una manera sencilla y clara, los cuatro principales impuestos que hay en nuestro país –Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Impuesto al Activo e Impuesto Sobre la Renta.

Por último, pasamos a un cuarto y último capítulo, el cual versa sobre nuestra propuesta como una posible solución a la problemática de la complejidad de las leyes fiscales que regulan los cuatro principales impuestos de nuestro país, para que de esta forma se aliente al

contribuyente a cumplir con su obligación fiscal primordial de contribuir al gasto público.

CAPÍTULO 1

**Antecedentes Históricos
de los Impuestos**

1.1 LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

Hablar de los impuestos federales nos conduce a referirnos a uno de los ingresos tributarios más importantes que percibe una nación y como consecuencia, es una muestra clara del ejercicio de la autoridad que detentan los gobernantes sobre los gobernados, ya que su imposición se hace en forma obligatoria, unilateral y con un sentido general para todas las personas físicas y morales que deben cubrirlos.

A lo largo del tiempo, la historia nos demuestra que al instituirse el Estado como una forma superior de organización social, fue necesario que los súbditos del gobierno aportaran una parte de su riqueza para sufragar el gasto público, es decir, para poder mantener instituciones elementales de su razón de ser, como son el financiamiento de las guerras, el mantenimiento del ejército, la seguridad pública, el pago de sueldos a los servidores públicos, la construcción de obras públicas y la atención de diversos servicios demandados por la sociedad.

En su origen se percibieron de una forma despótica, autoritaria, represiva por medio de la fuerza bruta, pues a través de las guerras y las conquistas, los pueblos sojuzgados quedaban obligados a pagar contribuciones a los gobiernos vencedores, fue así como se empezaron a apoderar de sus riquezas, de la fuerza de trabajo, del esfuerzo cooperativo, reflejándose que la obligación contributiva puede ser en especie, en servicios o en dinero. Por ello es que los sujetos pasivos entregaron a los monarcas o emperadores, en concepto de contribuciones: bienes muebles, inmuebles, frutos consecuentes de la agricultura, parte de las ganancias de la ganadería, de la pesca, de las artesanías, minería, el comercio, así como también por los trabajos forzosos impuestos a los esclavos, prisioneros de guerra.

La enseñanza que nos brinda la historia con relación al origen de los impuestos, nos permite señalar que muchos pueblos, dentro de los cuales cabe destacar al Azteca, alcanzaron un gran predominio militar como conquistadores, como colonizadores y un gran auge económico y político gracias a los impuestos que hacían pagar a los pueblos sojuzgados o sometidos a sus dominios. La decadencia de estas civilizaciones, así como el advenimiento de revoluciones, rebeliones, sublevaciones, fueron motivadas por el descontento social que provocaron los impuestos arbitrarios, excesivos y confiscatorios.¹

Es por ello que podemos observar entonces, que en todos los Estados soberanos de la humanidad, los impuestos han sido un fiel reflejo del predominio del Poder Público sobre los ciudadanos o súbditos, en donde el Estado se ve en la urgente necesidad de allegarse recursos necesarios para sufragar el gasto público y para tal efecto dispone del poder coactivo y represivo para lograr el entero conducente. Por lo que corresponde a la época contemporánea, el establecimiento de impuestos tiene una regla del juego el principio de legalidad, el recomienda que toda obligación contributiva, debe estar respaldada en una ley expedida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, y que dicha norma reúna las características de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad; pero también esa contribución vaya a tono con las exigencias democráticas de la vida moderna, bajo los principios de proporcionalidad, equidad y economía, para que resulte justo, conveniente y productivo todo impuesto que deban pagar los particulares.

¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Los impuestos y la deuda pública, Ed. Porrúa, México, 2000, Págs. 68 y 69.

1.1.1 Los Aztecas

La grandeza del pueblo Azteca tiene su más sólido apoyo en un sistema tributario, pues fue a través de las cargas fiscales impuestas a los pueblos sojuzgados como canalizó en su provecho el esfuerzo, la capacidad y talento artístico o creativo de los pobladores de sus diversos señoríos; así como la rica variedad de productos del campo cultivados en sus territorios. En esas condiciones, todas las regiones, villas y lugares conquistados, después de ser vencidos, quedaban comprometidos para tributar a favor del imperio.

La recia organización fiscal de los Aztecas, las severas sanciones contra los evasores tributarios y la distribución de las cargas respectivas eran destacadas manifestaciones de su fisonomía, tan es así que sus modalidades fueron apreciadas dejando sorprendido a Hernán Cortés. Al frente de la Hacienda Pública se encontraba el Cihuacoatl, que le seguía el Hueycalpique o Supremo recaudador, y bajo sus órdenes estaban los Calpullis, pueblos o comunidades de Tenochtitlan; estos funcionarios llevaban un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarios, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas, siendo la matrícula de tributos uno de los documentos más importantes de los códices dedicados a la Administración y a la Hacienda Pública.

Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión; los había de guerra, religiosos, de tiempo, etc.; los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas eran de dos tipos: 1) En especie o en mercancía (impuestos según provincia, su población, riqueza e industria); 2) Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

Los gastos públicos de los Aztecas se concentraban en el sostenimiento del soberano, su familia y su corte; así como para el financiamiento de las guerras, la celebración de fiestas, las donaciones, regalos de cortesías a mensajeros y huéspedes y sacrificios con fines religiosos, para obras

públicas, sueldos de funcionarios públicos, sostenimiento de artesanos, cantores y otros artistas.

1.1.2 La Colonia

Cuando Hernán Cortés llegó a México, quedó sorprendido con la belleza y organización del pueblo Azteca; sin embargo, estuvo en desacuerdo con la forma en que cobraban los tributos. Hernán Cortés quedó a la cabeza del pueblo Azteca, y los tributos de flores y animales quedaron atrás; ahora los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas.

Al "rescatar" las tierras en nombre del Rey de España, correspondió, entonces, la quinta parte de los bienes, a la monarquía española: Quinto Real. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación (primer documento fiscal), donde nombra a un Ministro, un Tesorero y a varios Contadores encargados de la Recaudación y custodia del Quinto Real.

Una vez consumada la conquista, los pueblos vencidos en América quedaron sojuzgados por los conquistadores, con la obligación de servirles y tributar a favor de la Corona Española y sus dominios.

La potestad tributaria tiene su respaldo original en la "*Bula Inter Coetera*" expedida por el Papa Alejandro VI, el 4 de mayo de 1493, en donde se le da un pleno dominio soberano a los gobiernos de España y Portugal sobre las tierras recién descubiertas y conquistadas, pudiendo en consecuencia aplicar todas sus normas jurídicas, organizar a los pueblos sojuzgados política y administrativamente y establecer contribuciones para sufragar su gasto público.

Al tributo en la colonia española, se le ubicó como personal y real tomando en cuenta la capacidad contributiva de los particulares; por esa razón, se eximieron de cargas fiscales a muchos indígenas que no disponían

de ingresos o bienes para contribuir con el Estado. En un principio el tributo fue incierto, indeterminado e ilegal y como consecuencia, se prestó al abuso de los encomenderos. Ello ocurrió entre 1521 y 1531. En lo que respecta a la Segunda Audiencia la cual abarcó de 1531 a 1555, el tributo ya tiene una base legal y los indígenas gozaban de garantías para hacer que se respetara su capacidad contributiva. En una tercera etapa, comprendida entre 1555 a 1600, predominó un criterio rígido para establecer contribuciones, mediante una cuota fija para los que la soportaban y según su riqueza.

En esta etapa de nuestra historia, el lazo político entre los monarcas y los naturales influyó grandemente sobre el tributo, pues estos últimos eran vasallos directos de los monarcas castellanos y por esa razón, estaban obligados a soportar las cargas públicas, en un servicio al Rey, los Virreyes, Encomenderos y Caciques. En lo económico, el tributo fue un aspecto fundamental para impulsar las actividades de los conquistadores, tales como: empresas de los encomenderos, introducción de nuevas especies de vegetales y animales, construcción de obras, explotación de mineras, y ello constituyó la base del progreso de sus ciudades, comunidades, apoyo de los grandes terratenientes y corporaciones religiosas.

1.1.3 Época independiente

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos de la independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas, gabelas y peajes a que eran sometidos los indígenas y las demás castas existentes en ese momento. Uno de los postulados de Don Miguel Hidalgo y Costilla, fue el de independizar a las naciones americanas del yugo español, el cual exigía las gabelas o tributos que empobrecían cada vez más a los indígenas. El 6 de diciembre de 1810 promulgó en Guadalajara un resumen de su programa político y social, en el que destacaron como puntos culminantes la abolición de la esclavitud y la liberación del pago de tributos a todas las castas que los

soportaban, así como toda exacción a los indígenas que la sufrían, pues esto último fue causa del movimiento insurgente.

En la Constitución de Apatzingán de 1814, mejor conocida como “Los Sentimientos de la Nación”, Don José María Morelos y Pavón, deja asentado que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que agobiaban a las personas de aquel entonces, y que se les señalará a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues que con esta buena contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de los empleados.

Por otro lado, en lo que respecta a la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824, ordenó en su Artículo 50 que las facultades exclusivas del Congreso General son las siguientes: “Fijar los gastos generales; establecer las contribuciones necesarias para cubrirlas, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno”.

Ahora bien, la fracción II del artículo 31 de la Constitución de 1857, dispuso: “Es obligación de todo mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Su norma 72 a su vez ordenó: “El Congreso tiene facultad para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo”.

Pero uno de los principales cambios hacendarios que se dieron es esta etapa de nuestra historia, se dio con Benito Juárez, el cual trató formar un catastro de la República; el principio de la posibilidad de división de las hipotecas y la creación de la Lotería Nacional y de la contribución federal.

Al arribo del poder, Porfirio Díaz duplicó el Impuesto del Timbre, gravó las medicinas y cien artículos más, cobró impuestos por adelantado; recaudó 30 millones de pesos, pero gastó 44. En este período se generó la deuda externa en alto grado; se pagaban muchos intereses. Se requería de un sistema de tributación controlado y de equilibrio. Pero, con la llegada del Ministro de Hacienda José Limantour, en 1893, se nivela la Hacienda Pública, aumentando las cuotas de los Estados y la Federación; además, se reduce el presupuesto y las partidas abiertas del Ejecutivo, así como los sueldos de los empleados, se buscaron nuevas fuentes de ingresos en el gravamen racional de las actividades, especulaciones y riquezas; se regularizó la percepción de los impuestos existentes, por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.

1.1.4 La Revolución

La caída de la dictadura, así como el destierro de Porfirio Díaz trajeron desorden en el país, situación a la que no escapó la tributación. Los mexicanos dejaron de pagar impuestos, dado que estaban ocupados en las armas. Siete años de irregular desempeño por parte de la Secretaría de Hacienda, pues aun cuando seguía utilizado los procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero, para aquellos bienes como armas y municiones, requerían, entonces, de "préstamos forzosos" en papel moneda y oro.

Cada jefe militar emitía papel moneda y usufructuaban los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército. Las oficinas recaudadoras de Hacienda eran dejadas a su disposición, a fin de proveerse inmediatamente de fondos y los ejércitos caudillos que tenían la posesión de regiones petrolíferas, recaudaban un impuesto metálico, derivado del petróleo.

Después de la guerra, vino la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas en México. Así, fueron invitados para tal tarea, en calidad de asesores, especialistas americanos en finanzas. Sus observaciones resultaron realmente importantes para retomar una adecuada política fiscal; el documento, resultado de la investigación del doctor Henry Alfred D. Chandley, Miembro de la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera del Gobierno Federal Mexicano, se intituló: "Investigación Preliminar del Problema Hacendario Mexicano con Proposiciones para la Reestructuración del Sistema", éste sirvió como base para aplicar reformas y acciones que impulsaron la actividad tributaria, tan necesaria en aquel momento.

Por ello es que finalmente, la Constitución Federal de 1917, repitió diversas indicaciones jurídicas de sus antecesoras, tanto en lo que respecta a la parte dogmática como orgánica, en el rubro financiero y fiscal, dado que se reiteró, en primer lugar, la obligación contributiva de los mexicanos en su artículo 31, fracción II (actualmente fracción IV); en segundo lugar, en el artículo 73 fracción VII se estatuyó que: "El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Cabe señalar que en el periodo comprendido entre 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos como: Servicio por uso de ferrocarriles; impuestos especiales sobre exportación de petróleo y derivados; impuesto por consumo de luz; impuesto especial sobre teléfonos, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementó el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo, tales medidas redundaron en beneficios sociales como la implantación del servicio civil, retiro por edad avanzada con pensión y, en general, se modernizan procedimientos administrativos y servicios a la comunidad.

Algunos cambios importantes en el sistema, fueron incrementar los impuestos a los artículos nocivos para la salud: 40% para bebidas alcohólicas; 16% la cerveza; se duplicó el impuesto al tabaco; se desarrolló,

en parte, un sistema de nuevos impuestos para gravar los artículos de lujo: teléfono, anuncios publicitarios y de promoción.

1.1.5 La Modernidad

Como hemos podido observar en las distintas etapas de nuestra historia, han transcurrido muchos años para que se logre estabilizar la situación en nuestro país y para que el gobierno haya modificado las leyes fiscales para disponer de recursos suficientes para la creación de obras y prestar servicios a la colectividad, procurando así una mejor distribución de la riqueza. El sistema tributario de nuestro país es mucho más que un conjunto de disposiciones fiscales; ya que es parte fundamental de nuestra historia, de nuestras costumbres y de la idiosincrasia misma de los mexicanos.

Lo que en un tiempo se llamó "carga fiscal", es ahora, una contribución; es decir, una colaboración humana para que México cuente con escuelas, hospitales, higiene, comida, habitación, caminos, tecnología, servicios públicos, desarrollo y fundamentalmente PROGRESO.

CAPÍTULO 2

Marco Conceptual

2.1 Concepto de Impuesto

Los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos de todo Estado moderno para hacerle frente a sus diversas funciones de interés social, y por ello es que tanto la doctrina como la legislación fiscal lo ubican en primer término, dentro de la clasificación de los ingresos públicos; ahora bien, han sido numerosas y variadas las definiciones que se han elaborado por la doctrina fiscal, con el objeto de conceptualizar lo que debemos entender por impuesto; sin embargo, con el objeto de no abrumar con una abundancia de definiciones, que pueden conducir a una confusión más que a una comprensión señalaremos solo algunas de ellas que hemos considerado fundamentales.

En principio, la palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa: tributo o carga.

Para Juan M. Estrada, "Los impuestos son las cantidades de dinero que deben pagar los sujetos determinados en la ley, conforme al objeto, base gravable, tarifa, tasa y deberes previstos en la misma".²

Por su parte Refugio de Jesús dice: "Los impuestos son las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos".³

Por último, Narciso Sánchez conceptúa a los impuestos como "Las contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado, con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya

² M. ESTRADA, Juan, La defensa fiscal, concepto, teorías y procedimientos, Ed. PAC S.A. de C.V., México, 2002, Pág. 51.

³ DE JESÚS, Refugio, Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw – Hill, México, 1998, Pág. 190.

situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos".⁴

En cuanto al aspecto legal, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 2, fracción I, define a los impuestos como: "Las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo". (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).

Como pudimos observar, cada autor tiene su propia definición de lo que para ellos es el impuesto, y lejos de señalar si dichas definiciones son acordes o no al término, señalaremos nuestra propia definición de lo que es el impuesto: Es la cantidad en dinero o en especie, que conforme a la ley, deben cubrir las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho que las distintas leyes fiscales determinen, con la finalidad de auxiliar al gasto público.

2.1 Principios Teóricos

2.2.1 Principio de Justicia

Este consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observación o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2001, Pág. 223.

Este principio ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios: el de generalidad y el de uniformidad. El primero se refiere a que si el impuesto es general, eso significará entonces que comprende a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o mejor dicho de capacidad económica.

En segundo lugar, que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo; es decir entonces, que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

2.2.2 Principio de Certidumbre

Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad; es decir, que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona. La incertidumbre da pauta al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso.

Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, las penas en caso de infracción, etc.; lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

2.2.3 Principio de Comodidad

Este consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas y períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros, por el contrario, se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

Si el pago de un impuesto significa para el contribuyente un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero.

Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

2.2.4 Principio de Economía

Se refiere a que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible; para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. En otras palabras, toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.

Si, por el contrario, la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de gran número de funcionarios y empleados cuyos sueldos devoran la mayor parte del producto del mismo, independientemente del costo de equipos de recaudación y control que, finalmente lo transforman en antieconómico.

Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico, debe ser productivo y de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración en su control y recaudación.

2.3 Caracteres Jurídicos

2.3.1 De Legalidad

Esta característica deriva del contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esto se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia Constitución, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo.

De lo anterior se desprende que todo impuesto sólo es concebible mediante un precepto jurídico, ya que no puede haber tributo sin ley que lo regule, pues para darle certidumbre y fijeza a la imposición, es indispensable que su configuración tenga un respaldo en la norma jurídica que sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, que en la esfera Federal se integra por una Cámara de Diputados y otra de Senadores y que en su conjunto conforman lo que conocemos como Congreso de la Unión,

prácticamente con ello hacemos alusión a la actividad legislativa formal del gobierno.

2.3.2 El Pago de los impuestos es obligatorio

En principio, la obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos; obligación que deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Pero esa es únicamente la obligación general en materia contributiva, porque la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal, o sea, que el deber de pagar proviene del hecho que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

Sin embargo, tenemos que dicha obligación no nace materialmente de la ley, porque esta establece únicamente los supuestos, que una vez realizados por las personas físicas o morales, generan la obligación con cargo al contribuyente, el cual no puede dejar de pagar el impuesto causado, ni la autoridad puede dejar de exigir su pago, de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas, para no incurrir en violación a la ley.

2.3.3 De Proporcionalidad y equidad

Con referencia a esta característica, se han suscitado polémicas por considerar si la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales y por lo tanto una redundancia, o si ambos conceptos son diferentes pero en ningún momento contradictorios.

Que el impuesto sea proporcional, significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; que sea equitativa, significa que el impacto del impuesto sea el mismo para todos de acuerdo a su real capacidad contributiva.

Por su parte, Narciso Sánchez, entiende por la primera, que “cada quien pague por concepto de un impuesto, según su capacidad contributiva, riqueza o patrimonio, y que de plano quienes por sus bajos ingresos, falta de recursos o bienes no tengan que aportarle al fisco, pues que queden exentos o liberados de la obligación contributiva, para que no se caiga en la injusticia, arbitrariedad o confiscación de bienes que está prohibida. Esa proporcionalidad sobre todo es apreciable en las contribuciones que tienen una cuota o tarifa progresiva, que se toma como parámetro para la base gravable y para determinar el monto del impuesto, según los ingresos o monto de la riqueza obtenida por una persona física o moral. Por el segundo aspecto -equidad-, entendemos, que todas aquellas personas que se encuentran en una misma situación contributiva, se les cobre el impuesto, en igualdad de condiciones, siempre y cuando el fisco corrobore que percibe el mismo salario, utilidades, renta, o que el valor de sus bienes muebles e inmuebles es el mismo, para efectos de pagar ya sea el impuesto sobre la renta o el impuesto predial; es así que desde un punto de vista económico y para efectos impositivos se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, ello es norma de equidad, generalidad y uniformidad para el pago del tributo”.⁵

⁵ *Ibidem*. Págs. 227 y 228.

2.3.4 De Certeza

Esta característica del impuesto se refiere a su aplicación, la cual debe ser estricta en sus términos y sin que se aplique la analogía. El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación preceptúa que “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. . .”

Este carácter de certeza combate arbitrariedades, ensayos, indecisiones, y malos entendidos en materia fiscal. El desarrollo de la técnica fiscal no sólo se extiende al campo de la acción económica del Estado, sino a una protección eficaz del contribuyente.

2.3.5 De Relación con el gasto público

El impuesto tiene como finalidad atender a los gastos públicos y realizar una importante función. Algunos autores consideran que es un acierto del poder fiscal no aludir a los gastos públicos en sus definiciones de impuestos, pero no debemos olvidar que este nivel económico, impuestos y gasto público, es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación.

Cabe señalar que si los impuestos se destinan a cubrir el gasto público previsto por el Presupuesto de Egresos, ello nos da a entender que todo impuesto tiene un fin eminentemente social, que queda demostrado cuando el Estado presta servicios públicos, como: la educación pública, la defensa nacional, la administración de justicia, la salubridad y seguridad pública, la construcción de escuelas, hospitales, caminos, mercados, campos deportivos, etc.

En tal virtud, cuando el Estado justifica legalmente que el destino de los impuestos está enfocado a la realización eficiente de la prestación de obras y servicios públicos, le demuestra a la colectividad, que la relación jurídica – tributaria es fundamental para alcanzar los altos objetivos de las funciones públicas, que constituyen su razón de ser, y en esa misma medida posee la autoridad legal y moral suficiente, para exigirle a la ciudadanía el pago fiel y oportuno de dicha contribución.

2.4 Elementos del impuesto

2.4.1 Sujetos

En el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación.

El sujeto activo, es el acreedor del impuesto; se trata de la entidad pública que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de esa contribución. Sólo el Estado, en virtud de su potestad de imperio, puede ser el sujeto activo en la relación jurídica tributaria. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, los sujetos activos son: la Federación, los Estados y los Municipios, en virtud de que son los únicos entes que tienen derecho de exigir el pago de tributos. En otras palabras, el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder de imposición a través del proceso legislativo correspondiente.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades Locales -Estados y Distrito Federal- y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de los tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades Locales,

pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio no puede fijar por sí, los impuestos municipales; sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.

Son sujetos pasivos todos aquellos que de una forma u otra tienen la obligación de pagar una prestación a favor del fisco, de acuerdo con las leyes tributarias. Es decir, que toda persona física o moral mexicana o extranjera, que conforme a la legislación fiscal respectiva debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, lo cual se corrobora cuando se han realizado los presupuestos de hecho previstos por la ley impositiva.

En un sentido más práctico, sujeto pasivo del impuesto es el individuo cuya situación coincide con lo que la ley señala como el motor que genera el crédito fiscal, es decir, se trata de la persona que realiza el acto, la actividad, el servicio o que es dueña de los bienes sobre los cuales recae el tributo y que la ley toma y encuentra como su fundamento de hecho para fincar y exigir el impuesto, incluyendo a los terceros que en su carácter de retenedores, controladores o recaudadores asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal.

2.4.2 Objeto

Entendemos por objeto, aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo. Algunos autores dicen que el objeto es la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, también se dice que ello se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo.

Martínez Morales Rafael dice: "El objeto consiste en las circunstancias de hecho que motivan el que una persona (sujeto pasivo), sea obligada a pagar. En sí, el objeto es el hecho generador del crédito fiscal señalado por la ley".⁶

Para Faya Viesca Jacinto el objeto, "Es el acto o el hecho que como supuestos expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene existencia jurídica y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la misma se realiza. Mientras que este supuesto no se realiza, el objeto del impuesto queda como mero supuesto; pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce, el contribuyente queda obligado al pago de un determinado impuesto. El objeto del impuesto puede ser, por ejemplo: un consumo, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso, etc."⁷

2.4.3 Base

Es la constituida por la cantidad sobre la que se va a aplicar la tarifa o tasa correspondiente.

Sánchez Hernández Mayolo nos dice, "La base es el conjunto de unidades fiscales, sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo".⁸

En conclusión, la base del impuesto es la cuantía, el monto de ingresos o el valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios; por ejemplo: La base del impuesto Sobre la Renta es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones autorizadas por la ley; la base

⁶ MARTÍNEZ MORALES, Rafael **Derecho Administrativo**, 2ª ed., Ed. Harla, México, 1997, Pág. 190.

⁷ FAYA VIESCA, Jacinto, **Finanzas públicas**, 3ª ed., Ed. Porrúa, México, 1986, Pág. 137.

⁸ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, **Derecho tributario**, 2ª ed., Ed. Cárdenas Editores, México, 1998, Pág. 211.

del Impuesto al Valor Agregado es el valor comercial o pactado de los bienes, actos u operaciones previstos en la ley respectiva. A falta de precio pactado, se estará al avalúo practicado o al valor que tengan en el mercado o el que se fije legalmente.

2.4.4 Tasa

Es aquella que está representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. Así por ejemplo, las tarifas de la ley del Impuesto Sobre la Renta, a las que deben ajustarse las empresas o personas físicas para el pago de dicho gravamen, según el objeto que realicen.

Por otro lado, de acuerdo con nuestra tradición jurídico-tributaria, la tasa o tarifa es un sistema escalonado de diversos tipos impositivos -expresados en porcentajes, en cantidades fijas o mediante una combinación de ambos-, correspondiendo cada uno de ellos a un diverso rango o magnitud de la base gravable.

2.4.5 Monto

También llamado cuantía, es precisamente aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible, con las deducciones autorizadas por la ley. Esto es, la cantidad líquida que el fisco tiene derecho a percibir una vez que se ha cuantificado debidamente la obligación tributaria.

2.5 Clasificación de los impuestos

2.5.1 Directos e indirectos

De acuerdo al criterio administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes. Los impuestos indirectos, por el contrario; son percibidos en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado o accidental; no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

Por otra parte, el criterio de la incidencia nos dice que los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación tributaria puesto que no lo puede recuperar de otras personas; y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

De acuerdo con dichos criterios, como impuestos directos podemos señalar a los siguientes: El impuesto sobre la renta, el predial y el relativo a la traslación de dominio de bienes inmuebles. Y como indirectos podemos señalar: el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios.

2.5.2 Reales y personales

Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan; es decir, se desentienden de las personas. Por su parte, los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen,

sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde proviene el ingreso gravado; por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.

Para Sánchez Gómez Narciso, “los impuestos personales son aquellos en los que se toma en cuenta la posición personal de los individuos que tienen el carácter de sujetos pasivos. En cuanto a los impuestos reales, los considera como aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto”.⁹

2.5.3 Objetivos y subjetivos

Existen algunos impuestos en los que el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible y muchas veces emplea una terminología también un poco confusa para su entendimiento. A esos impuestos se les llama impuestos objetivos, por contraposición a aquellos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria, los que por consecuencia se llaman impuestos subjetivos.

2.6 Efectos de los impuestos

2.6.1 La Repercusión o traslación

Desde el punto de vista jurídico, es la autorización que concede la ley para trasladar la carga del impuesto de una persona a otra. En efecto, se trata de una lucha dentro del proceso económico entre el sujeto pasivo y terceras personas, hasta llegar el monto del impuesto al consumidor de bienes y servicios, que es el individuo que realmente carga con el monto de

⁹ Op. Cit., Págs. 246 y 247.

esa obligación porque queda afectada su economía al no poder trasladar el impuesto a otros, lo cual es común en los impuestos a la producción y al consumo.

Al efectuarse la repercusión o traslación del impuesto, el poder adquisitivo del sujeto pasivo queda intacto, porque simplemente dicha persona se libera de la obligación contributiva mediante esa secuela que reconoce la ley, para que su única obligación consista en trasladar, retener y enterar el monto del tributo al fisco, mediante la expedición de facturas, notas de venta y la especificación de ese fenómeno en su contabilidad respectiva.

Ese efecto de la repercusión se verifica en tres fases:

a) Percusión. Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación; es decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.

b) Traslación. Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra persona u otras personas, se trata del proceso por medio del cual, se forza a otra persona a pagar el gravamen.

c) Incidencia. Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve obligado a pagar el tributo. En otras palabras, la incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto; se trata de un tercero que ya no puede trasladar el monto de esa obligación y que por esa razón resulta afectada su economía y su poder adquisitivo.

2.6.2 La Difusión

Es un fenómeno económico que consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas; es decir, cuando el impuesto se aplica, se difunde entre diferentes personas que ven afectada su capacidad económica.

Por otra parte, Flores Zavala señala: “La persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto. Esta persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menor cantidad, con lo que provocará una disminución de los ingresos de sus proveedores; éstos a su vez, sufren una merma en su poder adquisitivo y limitarán sus consumos y así, sucesivamente el pago del impuesto afectará, por ese procedimiento, una serie de personas no vinculadas directamente por el pago, pero que sufrirán una disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra, pudiendo así volver el impuesto a afectar al sujeto pasivo. Este fenómeno recibe el nombre de difusión del impuesto”.¹⁰

2.6.3 La Utilización del desgravamiento

Se presenta cuando hay supresión de un impuesto o la disminución de las cuotas impositivas; se trata de una medida de política fiscal que tiende a proteger la economía de ciertos sectores de la población, sobre todo de los de más bajos ingresos y de aquellos tributos relacionados con el consumo de artículos de primera necesidad de la población.

¹⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, **Elementos de finanzas públicas mexicanas: Impuestos**, 32ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998, Pág. 286.

Cuando nos referimos a este efecto, tenemos que partir de que si el impuesto es un gravamen y cuando éste se reduce, las personas tendrán mayores recursos; es decir, les queda más dinero con motivo del desgravamiento. De tal forma que, cuando el impuesto se reduce en su tasa, producirá mayor capacidad económica en los particulares, quienes podrán canalizarla hacia la obtención de satisfactores y al haber más demanda de dichos satisfactores, habrá por consiguiente aumento en la producción.

Para Ernesto Flores Zavala, "La utilización del desgravamiento se presenta cuando, por la supresión de un impuesto, se rompe el equilibrio económico establecido; este fenómeno se presenta, porque así como hay la tendencia de hacer pasar el impuesto a terceros, hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen".¹¹

2.6.4 La Absorción

Esta se refiere a que, cuando no se traslada el monto, en especial de los impuestos que se conocen como indirectos, el sujeto pasivo lo absorbe, pagando de su propio patrimonio esa obligación contributiva; es una manera de proteger la economía de la población consumidora y de los sectores más necesitados de ingresos o recursos, pues ello permite elevar la producción de bienes y servicios y, como consecuencia, la demanda de satisfactores, pudiéndose dar margen para la disminución del valor de la cosa gravada y con lo cual se absorbe la totalidad del impuesto.

Ponce Gómez Francisco dice: "A través de la absorción, el sujeto del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, pero siempre procurando que en su producción se aumente o que se disminuya su costo en las relaciones obrero-patronales o mejorando la tecnología".¹²

¹¹ *Ibidem*. Pág. 287.

¹² PONCE GÓMEZ, Francisco, Derecho fiscal, Ed. Banca y Comercio, México, 1994, Pág. 89.

2.6.5 La Amortización

Significa que dentro del precio de las mercancías se incluye el tributo; esto es, que el contribuyente carga el gravamen al valor del producto o servicio sin elevar su costo con motivo del impuesto, pues primero baja dicho precio y luego se adiciona esa obligación contributiva sin afectar la economía del consumidor mediante dicha operación.

Para María Martín José, "Se denomina amortización, al fenómeno económico producido por la aplicación de un impuesto duradero y no extraordinario, que grava la renta proveniente de determinado bien que conforma el activo y que produce como consecuencia directa, una disminución en el valor de dicho capital".¹³

2.6.6 La Capitalización

Se produce como una modalidad del desgravamiento; al disminuirse las cuotas o tasas de los impuestos o al otorgarse las bonificaciones o subsidios sobre el monto del gravamen, el contribuyente se ve liberado parcial o totalmente de la carga tributaria, ve aumentada la productividad de sus inversiones, ingresos, riqueza o valor de sus bienes y ello constituye un importante estímulo en todo tipo de actividades económicas.

Al respecto, María Martín José nos dice: "La capitalización es el fenómeno que se produce como consecuencia de la erogación o disminución en la alícuota de un impuesto que grava la renta de un capital, y que provoca o estimula un incremento en la valuación de este último. En otras palabras, al disminuir la carga tributaria, que incidía sobre la renta producida por un capital, ésta resulta incrementada".¹⁴

¹³ MARIA MARTÍN, José, Introducción a las finanzas públicas, 2ª ed., Ed. Depalma, Argentina, 1987, Pág. 187.

¹⁴ *Idem*.

Por otra parte, Sánchez Piña José de Jesús nos señala: “La capitalización se suscita cuando un impuesto en lugar de producir una pérdida del valor de un bien, acarrea el aumento de éste; porque al ser vendido el bien, el nuevo propietario paga el valor original y toda la carga tributaria que tiene acumulada el bien”.¹⁵

2.6.7 La Elusión

La elusión deriva en buena medida de las imperfecciones mismas de las leyes. La elusión consiste en encontrar los resquicios adecuados para evitarse la incidencia en las condicionantes legales que imponen o establecen el tributo. Constituye un medio de planear la estructura operativa a ejercer con el fin de que su impacto sea mínimo o plenamente evitable. Ello es legítimo, pues además de que el costo fiscal es de las partidas más importantes en la operación ordinaria, el primer deber de todo administrador que se precie de ser tal, es precisamente el de optimizar su gestión mediante el abatimiento de las cargas tributarias; siempre que, por supuesto, no contravenga precepto legal alguno.

Algunos autores bien dicen, que la elusión o también llamada evasión legal, consiste en omitir el pago del impuesto, lo cual puede ser producido por el gobierno al dictar altas cuotas o tarifas impositivas que ahuyentan a los contribuyentes dedicados a determinadas actividades comerciales, industriales o prestación de servicios, al no otorgar estímulos o subsidios fiscales para impulsar tales actividades o al imponer fuertes multas o recargos en caso de incurrir en infracciones legales; por ejemplo: Un giro empresarial específico cambia su domicilio fiscal de una entidad federativa o de un país determinado cuando le resulta muy elevado el monto del gravamen, para establecerse en el lugar en donde se le ofrece al empresario más ventajas para proteger su economía, con bajas tasas de dicho gravamen o, en su caso, que haya exención tributaria o que de plano no se

¹⁵ Op. Cit.. Pág. 64.

grava ese tipo de actividades. El importador de bienes y servicios que no está dispuesto a seguir pagando los tributos relativos a la importación, deja de importarlos cuando le resulta pesada y brumosa la carga fiscal. En los supuestos que han sido mencionados, se deja de contribuir al gasto público aprovechando herramientas jurídicas. El contribuyente busca ante todo proteger su riqueza, ingresos o ganancias y es hasta cierto punto, una medida de justicia, porque nadie está obligado a sacrificar más allá de sus posibilidades económicas y los pasos que se siguen son conforme a derecho, ya que no se le puede prohibir y menos sancionar al utilizar dicho tipo de medidas favorables a sus intereses personales o patrimoniales; sin embargo, no es favorable para el fisco la elusión -evasión fiscal legal-, porque le resta ingresos públicos y es contraproducente a una sana política fiscal; es por ello que debe tenerse más cuidado al establecer un tributo, estudiando detenidamente el resultado de sus efectos, pronosticando sus ventajas y desventajas tanto para el Estado como para los particulares, para no caer en lamentables resultados contributivos que no dejan de dañar la marcha de la Administración Pública y no dar margen para llegar a lo que se conoce como elusión.

2.6.8 La Evasión ilegal

Se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas; es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena.

Cualquier hecho o conducta de los contribuyentes que contravenga una norma impositiva constituye violación al marco conducente y, por razones lógicas, está prevista una sanción penal o pecuniaria.

Diep Diep Daniel dice: "La evasión consiste en dejar de cumplir con una obligación tributaria que ya se gestó como producto de los actos del gobernado que inciden o coinciden con las prevenciones de la ley".¹⁶

Atendiendo al pensamiento de Flores Zavala Ernesto, la evasión es ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios a las normas legales, como por ejemplo: El contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc.; este tipo de conductas no sólo dañan al fisco sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude fiscal; esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.

2.7 Concepto de Simplificación

La **Simplificación**, es darle sencillez o facilidad de entendimiento a alguna cosa. Es por ello, que dicha simplificación debe ser un factor primordial en el desarrollo y estructuración de los distintos ordenamientos fiscales hoy existentes, ya que, si viene a ser cierto que dichos ordenamientos van dirigidos a las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por las mismas, es necesario entonces, que dichas disposiciones fiscales sean además de una aplicación estricta, entendibles o mejor dicho comprensibles a los ojos de los contribuyentes.

Por otro lado, la **Simplificación Administrativa** significa: facilitar los trámites para pagar los impuestos y todo lo relacionado con la interpretación de las leyes y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, con lo que se facilitarán los procedimientos rutinarios de los contribuyentes ante la SHCP y aumentará su seguridad jurídica.

¹⁶ DIEP DIEP, Daniel, **Políticas tributarias**, Ediciones Cedrus Libani, México, 1998, Pág. 106.

Con lo anterior, concluimos diciendo, que ante leyes fiscales sencillas, estables y bien diseñadas por el Poder Legislativo y aprobadas por el Ejecutivo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por ende el Sistema de Administración Tributaria, las Entidades Federativas, el Distrito Federal, los Municipios y demás organismos autónomos; sólo se preocuparán por realizar una recaudación eficiente mediante mejores y modernos sistemas de recaudación; mientras que el contribuyente nada más se preocupara por realizar en tiempo y forma su pago de contribuciones, necesarias para el desarrollo del Estado y de la sociedad en general.

2.8. Secretaría de Hacienda y Crédito Público

La hacienda pública federal está formada por el conjunto de unidades administrativas que se encargan de recaudar los ingresos públicos provenientes de actividades propias de la competencia del gobierno federal, en tanto que las otras haciendas públicas, las estatales y municipales, como su propio nombre lo indica, están constituidas por las correspondientes unidades administrativas que se encargan de manejar los aspectos financieros, presupuestales y fiscales de su competencia, en sus respectivas circunscripciones tanto políticas como territoriales. Estas haciendas públicas reciben en la práctica los nombres de Secretarías de Finanzas o Tesorerías, ya sean estatales o municipales.

La hacienda pública federal está integrada por las dependencias así como por los organismos y entidades de apoyo que se encargan de manejar y en su caso, distribuir los recursos económicos de que dispone el gobierno federal, para hacer frente a los gastos públicos. Esta dependencia recibe en México el nombre de Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 90 de nuestra Constitución, establece la forma en que se podrán crear mediante una ley que expida el Congreso, las diversas dependencias y entidades de la administración pública federal, señalando

que en esa ley se distribuirán los negocios que estarán a cargo de cada una de las unidades administrativas que al efecto se constituyan, las cuales recibirán el nombre de Secretarías o Departamentos; esto es lo que se conoce con el nombre de *Administración Pública Centralizada*.

La ley que desempeña la función de crear las dependencias gubernamentales de la administración pública federal, así como de establecer sus respectivos marcos de competencia, es la denominada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que en su artículo 31 determina la creación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia a la que se le encarga, entre otras actividades, el manejo de todas las relativas a los negocios de carácter tanto financiero como fiscal.

En lo referente a las facultades en materia fiscal, que son las que nos interesan, están entre las actividades más importantes:

- a) Esta Secretaría debe de proceder a estudiar y formular los proyectos de ley y demás disposiciones fiscales.
- b) Cobrar todos los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos de carácter federal, en los términos de las leyes que sean aplicables a ese efecto; así como asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de todos los sujetos obligados a ello.
- c) Dirigir los servicios aduanales, de inspección y los de la policía fiscal de la Federación.
- d) Representar el interés de la Federación en todas las controversias fiscales que se susciten.
- e) Determinar los criterios y montos de los estímulos fiscales, con la opinión de las dependencias interesadas y en general, administrar su aplicación.
- f) Las demás atribuciones de carácter fiscal que le otorguen las diversas leyes y reglamentos.

2.9 Servicio de Administración Tributaria (SAT)

Dentro del Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -SHCP-, se mencionan dos importantes organismos desconcentrados: el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática -INEGI- y el Servicio de Administración Tributaria -SAT-.

La administración de las contribuciones, en sus diferentes aspectos: técnicos, jurídicos, administrativos y contables, presentaba ya serias dificultades de carácter tanto político como operativo y, por estas razones, el Ejecutivo de la Unión tomó la decisión de desconcentrar estas funciones en un organismo técnico que al margen de los sucesos políticos, pudiera darle estabilidad al sistema fiscal federal. Así fue como se presentó al Congreso de la Unión una iniciativa de ley, la cual fue aprobada, promulgada y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995. Esta ley -del Servicio de Administración Tributaria-, y el organismo creado por ella -SAT-; comenzaron su vida jurídica precisamente el día 1º de julio de 1997.

De conformidad con la Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente, el SAT tiene el carácter de un *organismo desconcentrado* de la SHCP; es una autoridad fiscal que posee las atribuciones y funciones ejecutivas que le concede la ley que le sirve de sustento.

Las atribuciones del SAT se pueden sintetizar en lo siguiente: corresponde a este organismo, la determinación, liquidación y recaudación de todas las contribuciones -impuestos, derechos, contribuciones de mejoras-, productos y aprovechamientos federales, así como de sus accesorios, necesarios para el financiamiento del gasto público.

Este organismo goza de autonomía técnica y de gestión; es decir, no requiere de acuerdo expreso del titular de la Secretaría del Ramo ni de ningún otro servidor público de la dependencia, para ejercer sus atribuciones

y funciones y posee patrimonio propio para la realización de sus actividades. Su domicilio oficial es la capital de la República, pero se descentraliza para el logro de sus objetivos, en las entidades federativas y en todas las plazas más importantes del país; así como en el extranjero.

Para la realización de sus funciones, el SAT se encuentra organizado de la siguiente manera: I. La Junta de Gobierno; II. El Presidente, y III. Las unidades administrativas que señale su reglamento interior.

CAPÍTULO 3

**Principales Impuestos en la
actualidad**

3.1 Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado es un gravamen de naturaleza federal, que recae sobre las transacciones comerciales relativas a enajenación de bienes, prestación de servicios en forma independiente, por conceder el uso o goce temporal de bienes o por la importación de bienes y servicios, las que en su conjunto representan el hecho generador de la obligación contributiva.

Dada su importancia social, en muchos países se han instituido los impuestos al consumo, pues el fuerte movimiento de las transacciones que se realizan dentro del proceso económico generan relevantes ganancias que no dejan de fortalecer a sus Haciendas Públicas. Por ello, ocupan un lugar primordial dentro de sus ingresos, recibiendo así, diversas denominaciones en los ordenamientos legales que los contemplan o contemplaron, como son: Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, Impuestos a las Ventas, Impuestos al Consumo, Impuestos al Valor Agregado, Impuestos Sobre Transacciones Comerciales, entre otras; sin perder de vista, que son de los más odiados por la colectividad porque pesan más sobre el pobre que sobre el rico, y que revelan la esencia de la injusticia tributaria; sin embargo, no es fácil ni conveniente desprenderse de ellos, ya que siempre han representado un importante pilar para el sostenimiento del gasto público.

En México, en la actualidad se le reconoce a dicho gravamen como "Impuesto al Valor Agregado" y fiscalmente se entiende por valor agregado, la diferencia entre el precio de compra y el de venta de bienes y servicios, que se encuentran en el mercado para atender necesidades sociales.

Pero para entrar de lleno a este tipo de gravamen, es necesario remitirnos a los precedentes más remotos que nos ha dado la historia del Derecho Fiscal Mexicano, razón por la cual, comenzaremos con el denominado Impuesto del Timbre.

Se llamaba así, por la utilización del papel sellado o estampillas fiscales, el cual fue un medio veraz e idóneo para probar y controlar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ciertas actividades mercantiles, pues el pago del gravamen se configuraba con la adquisición de estampillas que eran fijadas y canceladas mediante un sello adherido a los contratos, documentos o facturas que representaban el hecho generador de la contribución.

El Impuesto al Timbre fue de la órbita federal y las estampillas fueron emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y tenían un curso legal de un año, salvo que dicha dependencia las habilitara por un tiempo más amplio.

Por otra parte, en la Tercera Convención Nacional Fiscal del año de 1947, nació el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles, mismo que se encargó de gravar actos sobre el consumo de bienes que con anterioridad se contemplaban en la ley del Timbre, con el objeto de modernizar la tributación federal relacionada con las actividades mercantiles.

Fue así que con fecha del 22 de diciembre de 1978, fue expedida por decreto del Congreso de la Unión, la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de donde dicho decreto fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre del mismo año, entrando en vigor hasta el 1º de enero de 1980. Prácticamente tardó un año para ser aplicada en la realidad, puesto que se dejó ese lapso como etapa de acoplamiento para que los contribuyentes se enteraran y familiarizaran de la mecánica del impuesto para alcanzar positivos resultados en la vida administrativa de este gravamen.

Ahora bien, entrando de lleno al estudio del impuesto en cuestión y para lograr su mejor entendimiento, se señalarán los elementos que integran al mismo.

a) Sujetos Pasivos. El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos dice que los sujetos que han de cubrir dicho impuesto son las personas –físicas y morales- que en nuestro territorio nacional enajenen bienes, presten servicios en forma independiente, otorguen el uso o goce temporal de bienes y quienes importen bienes o servicios.

La norma en estudio hace referencia a que el contribuyente que se encuentre en cualquiera de las actividades anteriores, debe de trasladar dicho impuesto a aquellas personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. De igual forma, nos define como “traslado del impuesto”, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente a la proporción o tasa autorizada del 15% ó 10%, inclusive cuando éste se retenga por haberse hecho el traslado.

El control de la obligación se justifica con lo que se le denomina acreditamiento, lo cual significa que el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado a él o que hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sea acreditable; es decir, que el IVA acreditable es el IVA pagado por el propio contribuyente en la adquisición e importación de bienes o servicios. Cuando la persona realiza compras, gastos o bien recibe servicios relacionados con su actividad, paga también el IVA; es decir, le trasladan dicho impuesto, el cual se puede disminuir del impuesto trasladado; es decir, acreditar, siempre y cuando se reúnan los requisitos fiscales que marcan la ley del impuesto en comento.

Dichos requisitos que el Impuesto al Valor Agregado necesita para que sea acreditable, son los siguientes: I. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado; II. Que el

impuesto trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado; III. Que tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1º A de la Ley del IVA, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la ley del IVA.

Es importante señalar que dicho acreditamiento del IVA es personal para los contribuyentes del citado impuesto.

Por otro lado, quienes están obligados a efectuar la retención del IVA que se les traslade son los siguientes contribuyentes: Las instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria; las personas morales que reciban servicios personales independientes, usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas; las personas morales que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o comercial; las personas morales que reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales; las personas morales que reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas y las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; y las personas morales que cuenten con un programa autorizado de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

Lo anterior nos demuestra que efectivamente se trata de un impuesto indirecto, ya que el legislador no grava al contribuyente o sujeto pasivo, sino que lo hace por repercusión, debido a que dicho contribuyente traslada el monto del impuesto a terceras personas hasta llegar al consumidor de bienes y servicios; de tal manera que a este último se le conoce como pagador del impuesto, porque realmente sobre su patrimonio recae el

impacto de la contribución, lo cual es común en todos los impuestos indirectos.

Al efectuarse la repercusión o traslación del impuesto, el poder adquisitivo del sujeto pasivo queda intacto, porque simultáneamente dicha persona se libera de la obligación contributiva mediante esa secuela que reconoce la ley; para que su única labor consista en trasladar, retener y enterar el monto del gravamen ante el fisco, mediante la expedición de facturas, notas de venta y la especificación de ese fenómeno en su contabilidad, el cual debe de corroborarse al presentar las declaraciones provisionales y la definitiva.

b) Objeto. Está representado en el artículo 1º de la ley del IVA por el desarrollo de las siguientes actividades: Enajenación de bienes; prestación de servicios en forma independiente; por conceder el uso o goce temporal de bienes y por la importación de bienes o servicios.

1. Enajenación de bienes. Por ello debemos de entender todo acto u operación por el que se transmite la propiedad de bienes muebles e inmuebles a cambio del precio cierto y convenido entre el comprador y el vendedor, incluyéndose la que se realiza con reserva de dominio a título oneroso. De acuerdo al artículo 8º, párrafo segundo, de la ley del IVA, no se considera enajenación la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para fines del Impuesto Sobre la Renta. Dicha enajenación se considerará efectuada en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones; cuando se trate de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, la enajenación se efectúa en el momento en que se pague el precio por la transferencia de dicho título, en caso de no haber transferencia cuando se entreguen materialmente los bienes que ampara el título; tratándose de los certificados de participación inmobiliaria la enajenación se realiza cuando este sea transferido. (Artículo 11 de la Ley del IVA).

2. *Prestación de servicios en forma independiente.* Se trata de la ejecución de obligaciones de hacer que realiza una persona a favor de otra, lo cual es común en la asistencia técnica y profesional, incluyéndose el transporte de personas y bienes, el seguro, el afianzamiento, el reafianzamiento, el mandato, la comisión, mediación, transferencia de tecnología, la agencia, representación, correduría, consignación, distribución y todas las obligaciones de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra. No se considerará prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, sueldo o salario. Al referirse a servicios en forma independiente, significa que no están subordinados a un patrón o persona de la que depende (Artículo 14 de la Ley del IVA).

3. *Uso o goce temporal de bienes.* En éste se comprenden el arrendamiento, el usufructo o cualquier otro acto por el que una persona permite a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación pactada en un contrato. Aquí se considerará causado el impuesto, en el momento en el que quien otorga el uso o goce temporal de los bienes cobre las contraprestaciones derivadas del mismo; es así, que dicho gravamen es trasladado del arrendador o sujeto pasivo al arrendatario, para efectos del acreditamiento conducente (Artículo 19 y 22 de la Ley del IVA).

4. *Importación de bienes o servicios.* Se trata de la introducción al territorio nacional de dichos bienes y servicios de procedencia extranjera; también es la adquisición por personas residentes en México de bienes intangibles enajenados por personas físicas o morales no residentes en nuestro territorio; el uso o goce temporal, en territorio nacional de bienes intangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero; y el aprovechamiento en nuestro territorio nacional de los servicios independientemente prestados por personas no residentes en el país. Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de

bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto siguiendo lo estipulado en artículo 27 de la Ley del IVA (Artículo 24 de la Ley el IVA).

De lo anterior se desprende que estamos frente a un impuesto en el que al legislador no le interesa determinar y conocer las condiciones económicas de las personas que soportan el monto del mismo -consumidores-, sino simple y sencillamente se apoya en el hecho generador del gravamen, que es la enajenación de bienes, la prestación de servicios en forma independiente, conceder el uso o goce temporal de bienes o por importación de bienes o servicios; y por esa circunstancia se le señala de ser injusto y perjudicial para la economía de los sectores de la población más necesitados de bienes y servicios, ya que su cuota general es muy alta y devora en gran medida los ingresos de los individuos que realmente pagan el impuesto.

De igual manera, es de señalarse que dicho impuesto grava el consumo, al gasto o a las ventas de bienes y servicios, incluyendo su arrendamiento o importación; pues cualquiera de dichos supuestos al configurarse en la realidad social dentro de la industria, el comercio, la asistencia técnica o la atención de satisfactores, vienen a revelarnos el hecho u objeto de la contribución y que se derivan de gastos o egresos de los consumidores, sin importar su capacidad contributiva.

c) **Base.** La Ley del IVA nos demuestra en forma precisa en sus artículos de interés, la esencia que debe observarse para poder llegar a la base gravable; por ejemplo, en el artículo 12 de la ley en comento, se señala que para calcular el impuesto tratándose de la enajenación, se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. En el artículo 18 se dice que tratándose de la prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las demás cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos,

gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto. En el artículo 23 hace referencia al caso de uso o goce temporal de bienes, en el cual se tomará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto. Por último, el artículo 27 hace referencia en tratándose de la importación de bienes tangibles, para la cual se considerará el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que tengan que pagar con motivo de dicha importación.

Como podemos observar, la base del presente impuesto está representada por el valor que le corresponda a cada acto, operación, bienes o servicios gravados por la ley en la materia, incluyendo todas las cantidades que se le adicionen por concepto de otros impuestos, derechos, intereses normales, moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se le adicione.

d) Tasa o Tarifa. Como ya a quedado establecido con anterioridad, la tasa o tarifa es el tanto por ciento que se debe de aplicar sobre la base del impuesto para determinar de esta manera su monto.

Sobre esta, la Ley del IVA contempla una tasa general del 15%, la cual es aplicable a todos los actos y actividades como son: la enajenación de bienes, prestación de servicios, el arrendamiento y la importación de bienes o servicios, a excepción de los actos y actividades exentas o gravadas con la tasa del 0% y del 10% respectivamente.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 2-A de la ley en comento, los actos o actividades que están gravados con la tasa 0% se encuentran:

En la enajenación: los animales y vegetales no industrializados, medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, hielo y agua no gaseosa ni compuesta, ixtle, palma y lechuguilla, tractores, arados, rastras, cultivadoras, etc.; fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas destinados a la ganadería o agricultura, invernaderos y equipos integrados a ellos, oro, joyería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%; y los libros, periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes.

En lo referente a la prestación de servicios independientes se encuentran: la asesoría prestada al sector agropecuario, los de molienda o trituración de maíz o de trigo, los de pasteurización de leche, los prestados en invernaderos, los de despepite de algodón en rama, los de sacrificio de ganado y aves de corral, los de reaséguro y los de suministro de agua para uso doméstico.

En el uso o goce temporal de bienes: la maquinaria y equipo agropecuario. Y por último, la exportación de bienes o servicios.

Por otra parte, el artículo 2 de la Ley del IVA nos señala que las operaciones afectadas con la tasa del 10% son las que se realicen por residentes en la región fronteriza y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en dicha área geográfica; de igual manera, tratándose de la importación que se efectúe en la mencionada región, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la ya citada zona fronteriza. Pero como excepción se encuentra la enajenación de inmuebles, a la cual se le aplicará la tasa del 15%.

e) **Exenciones.** Entenderemos por éstas los distintos actos, actividades o hechos que la ley libera de la obligación contributiva, ya sea por razones económicas, sociales y políticas.

Las operaciones exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado que nos señala la Ley del IVA en sus artículos 9, 15, 20 y 25 respectivamente, son las actividades o actos que a continuación se detallan.

Tratándose de la enajenación de bienes:

- El suelo.
- Construcciones adheridas al suelo destinadas para casa habitación -excepto los hoteles-.
- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor.
- Bienes muebles usados -excepto los enajenados por empresas-.
- Loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase.
- Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata y las denominadas "onza troy".
- Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.
- Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99%.
- Los bienes enajenados entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero o una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.

En relación a la prestación de servicios:

- Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para

la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.

- Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro o las instituciones de crédito a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro -SAR- y por los servicios relacionados con dicha administración, a que se refieren la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- Los prestados en forma gratuita -excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio-.
- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, así como los servicios educativos de nivel preescolar.
- El transporte público terrestre de personas -excepto por ferrocarril-.
- El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- Los seguros contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.

Por los que deriven intereses que:

- 1) Provengan de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por

los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.

- 2) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda; así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.
 - 3) Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento.
 - 4) Las provenientes de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.
 - 5) Las que provengan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecido por las empresas.
 - 6) Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
 - 7) Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal.
 - 8) Deriven de valores a cargo del gobierno federal e inscritos en el registro nacional de valores e intermediarios.
 - 9) Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista.
- Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas.
 - Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:
 - a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

- b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
 - c) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.
 - d) Asociaciones patronales y colegios de profesionales.
 - e) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales.
- Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro y circo, cuando el convenio con el Estado o acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta ley.
 - Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.
 - Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los Gobiernos Estatales o Municipales.
 - Por los que obtengan contraprestaciones los autores en los casos siguientes:
 - a) Por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas.
 - b) Por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros correspondientes a obras de su autoría.

En relación al uso o goce temporal de bienes destacan:

- Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa-habitación.

- Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.
- Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional.
- Libros, periódicos y revistas.

En relación a las importaciones están exentos:

- Las que, en los términos de la Legislación Aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo.
- Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la Legislación Aduanera.
- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional, no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o sean operaciones afectadas al 0%.
- Las de bienes donados por residente en el extranjero a la Federación, Entidades Federativas, Municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.
- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.
- Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.
- La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I, de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

f) Declaraciones provisionales y pago del impuesto. La fracción IV del artículo 32 de la Ley del IVA, establece a los contribuyentes sujetos al IVA, la obligación de presentar las declaraciones tanto de pagos provisionales como del ejercicio. Cuando el contribuyente tenga más de un establecimiento, presentará por todos ellos una sola declaración de pago provisional o del ejercicio, en las oficinas autorizadas para su cobro dentro de su domicilio fiscal manifestado en su solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes. Así mismo, deberá conservar, en cada uno de sus establecimientos o sucursales copias de las declaraciones; así como proporcionar copia de las mismas a las autoridades fiscales de las entidades federativas donde se encuentren ubicados estos establecimientos, cuando así se lo requieran.

De lo anterior se desprende, que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el Impuesto Sobre la Renta. De tal virtud, es que dichas declaraciones deben cumplirse a más tardar el día 17 del mes siguiente al en que se generó la contribución.

El pago definitivo debe hacerse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio si es una persona moral; y entre los meses de febrero a abril del año siguiente al cierre del ejercicio tratándose de personas físicas, con las excepciones que la misma ley contemple.

Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental por los que deba pagarse el IVA, el contribuyente lo enterará mediante declaración que presente en las oficinas autorizadas dentro de los quince días hábiles siguientes a aquel en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento.

En el caso de importaciones ocasionales el pago del gravamen se hará al momento de retirar las mercancías del recinto fiscal de la aduana, conjuntamente con el Impuesto General de Importación y no habrá

necesidad de formular declaración anual, pago provisional, ni llevará contabilidad.

Como pudimos observar, se trata de un impuesto anual, puesto que su pago definitivo debe hacerse después del cierre del ejercicio fiscal, con las excepciones que la misma ley disponga; sin perder de vista que también se contemplan pagos provisionales a cuenta del impuesto.

g) Obligaciones de los contribuyentes: El artículo 32 de la Ley del IVA señala las siguientes: I. Llevar la contabilidad de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del IVA, y efectuar la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales esta ley libera de pago; II. Tratándose de comisionistas, realizar la separación en su contabilidad y registro de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente; III. Expedir comprobantes señalando en los mismos, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se debió pagar el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de esta Ley; IV. Los contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite; V. Los contribuyentes a los que se retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado"; VI. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta ley. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración de pago provisional o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente. Los contribuyentes que tengan varios establecimientos deberán conservar, en cada uno de ellos, copia de las declaraciones de pago provisional y del

ejercicio, así como proporcionar copia de las mismas a las autoridades fiscales de las entidades federativas donde se encuentren ubicados esos establecimientos, cuando así se lo requieran; VII. Expedir constancias de las retenciones del impuesto y presentar ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero del ejercicio siguiente, declaración en que proporcione la información sobre las personas a las que hubiere retenido el impuesto establecido en la Ley del IVA; VIII. Las personas que efectúen de manera regular las retenciones del impuesto, presentarán aviso de ello ante las autoridades fiscales competentes dentro de los 30 días siguientes a la retención de que se trate; y IX. Proporcionar la información que de este impuesto se le solicite en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta.

Tratándose de la enajenación de inmuebles consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio.

h) Participaciones a las autoridades federativas. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener e imponer impuestos locales o municipales sobre los actos, operaciones o actividades sobre las cuales debe pagarse el IVA, sobre las prestaciones y contraprestaciones que deriven de los mismos hechos generadores del impuesto en estudio; ni sobre la producción de bienes cuando por dicha enajenación deba pagarse tal impuesto; por la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una o la otra se exporten o se les aplique la tasa cero; respecto de los bienes que integran el activo, la utilidad o el capital de las empresas; por intereses, títulos de crédito u operaciones financieras derivadas de su propiedad o enajenación; por el uso o goce temporal de casa habitación; espectáculos públicos consistente en obras de teatro y funciones de circo que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% sobre sus ingresos; la enajenación

de billetes y demás comprobantes que permitan participar en rifas, loterías, sorteos y concurso de toda clase organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto sea obtener recursos para la asistencia pública.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan. En lo referente al rubro de energía eléctrica, no pueden instituirse contribuciones sobre: su producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo; sobre actos de organización de empresas generadoras o importadoras de energía eléctrica; sobre capitales invertidos con todo lo relacionado con esa industria; por la expedición de títulos, acciones u obligaciones y operaciones relativas a la generación e importación de tal energético; y sobre dividendos, intereses o utilidades que representan o perciban las empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica.

La Coordinación Fiscal ofrece la ventaja de que al impedir la existencia de contribuciones locales sobre ingresos, actos, bienes u operaciones gravadas por la Federación, evita la concurrencia impositiva entre entidades públicas y con ello restringe o elimina el problema de la doble contribución, proveyendo al mismo tiempo recursos tributarios a las Entidades Federativas y Municipios que de otra manera quedarían ante una grave situación financiera por la carencia de ingresos propios y suficientes para cubrir el gasto público.

3.2 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Este tipo de impuesto es una prestación de índole federal, el cual debe pagarse con carácter general y obligatorio cuando la situación jurídica o de hecho de las personas físicas y morales coincida con la hipótesis normativa, y su nacimiento se configura al efectuarse los hechos, actos u operaciones

relacionados con la enajenación de bienes, prestación de servicios o por importar bienes y servicios que establece la Ley respectiva.

Como antecedentes del presente impuesto, cabe señalar las diversas leyes que gravaban la producción y el consumo de bienes y servicios, tales como: la Ley del Impuesto Sobre Ventas de Gasolina; Ley del Impuesto Sobre Seguros; Ley del Impuesto Sobre Tabacos Labrados; Ley del Impuesto Sobre Teléfonos; Ley del Impuesto Sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos; Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza; Ley Federal de Impuestos a las Industrias de Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Embasamiento de Bebidas Alcohólicas. Pero fue hasta el 1º enero de 1981 en que entró en vigor la actual Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Su relevancia recaudatoria es apreciable en la Ley de Ingresos de la Federación, puesto que ocupa el tercer lugar en importancia después del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.

Es de señalarse, que el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios cuenta con una serie de elementos que le son indispensables para su mejor entendimiento, es por ello que nos remitimos a describir cada uno de ellos.

a) Sujetos Pasivos. El artículo 1º de la Ley el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios nos hace referencia a que los sujetos que están obligados al pago de dicho impuesto son las personas –físicas y morales- que en territorio nacional enajenen bienes, o en su caso, importen definitivamente bienes que constituyen el objeto de la prestación fiscal en estudio y aquellas personas que realicen la prestación de servicios señalados en la ley respectiva.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los Organismos Descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de

ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto y en su caso pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de la ley del IEPS.

Por otro lado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5-A, párrafo primero de la Ley del IEPS; los fabricantes, productores, envasadores o importadores, que a través de comisionistas, mediadores, agentes, representantes, corredores, consignatarios o distribuidores enajenen los bienes a que se refieren los incisos A), B), C), G) y H) de la fracción I del artículo 2 de la ley del IEPS, estarán obligados a retener el impuesto sobre la contraprestación que a éstos corresponda y enterarlos mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

Como podemos observar, estamos frente a un impuesto indirecto debido a que el legislador no grava al verdadero sujeto pasivo, sino que lo hace por repercusión -al igual que el Impuesto al Valor Agregado-; esto es, que el contribuyente traslada el monto del impuesto a terceras personas que cargan a ciencia cierta con la erogación pecuniaria respectiva, y que prácticamente vienen a ser los consumidores de los bienes y servicios sobre los cuales recae el hecho generador de esa prestación fiscal, debido a que su economía es la que a fin de cuentas resulta afectada con el impacto de la misma.

Es así como el gravamen se disfraza dentro del precio de los bienes y servicios que representan la circunstancia que le da nacimiento, puesto que es poco perceptible y se paga en el momento que resulta más cómodo y conveniente para el consumidor de bienes y servicios adquiridos; tal es el caso de la cerveza, cigarros, bebidas alcohólicas, cerillos, etc.

b) Objeto. Está representado en el artículo 1 de la ley del IEPS por el desarrollo de las siguientes actividades: Enajenación e importación definitiva de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio nacional. Concretamente dicha ley, en su artículo 2º, nos indica el hecho generador de la obligación tributaria en lo relativo a la enajenación e importación de bienes como: bebidas con contenido alcohólico y cerveza con una graduación

alcohólica de 14º , más de 14º, 20º y hasta una graduación de más de 20º G.L. respectivamente; alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables; tabacos labrados, en sus modalidades que marca la ley; gasolinaz; diesel; refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores; jarabes o concentrados; y por la prestación de los siguientes servicios: comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes que se han mencionado, excepto gasolinaz y diesel. Las importaciones de bienes deben considerarse como definitivas siguiendo las prescripciones del referido cuerpo legal.

De lo anterior se desprende que estamos frente a un impuesto real, en virtud de que el legislador, al instituirlo, no tomó en cuenta las condiciones económicas de los sujetos pasivos y el pagador del impuesto, como sucede en el Impuesto al Valor Agregado; sino más bien se respaldó exclusivamente en el hecho generador de la contribución, consistente en la producción y consumo de bienes y servicios o en la importación de bienes.

De igual manera podemos decir que también se trata de un impuesto al consumo, puesto que su nombre lo dice todo y; es por ello, que tiene una estrecha familiaridad con el Impuesto al Valor Agregado, por la sencilla razón de que en ambos impuestos la obligación fiscal se finca sobre la satisfacción de necesidades de bienes y servicios indispensables para la vida y la realización de objetivos, tareas o cometidos sociales de las personas físicas y morales.

c) Base. Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones, se considerará como valor la contraprestación.

Por contraprestación debemos entender el precio pactado, adicionado con las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente del bien o al prestatario del servicio por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado o cuando éste se determine en cantidad cero, se estará al

valor que los bienes o servicios tengan en el mercado o en su defecto el de avalúo.

También forma parte de la contraprestación los anticipos o depósitos que reciba el enajenante o el prestador del servicio antes de entregar el bien o prestar el servicio, cualquiera que sea el nombre que se de a dichos anticipos o depósitos.

Tratándose de la enajenación de bienes sujetos al pago del presente impuesto, se convenga además del precio por dicha enajenación el pago de cantidades adicionales al mismo por concepto de publicidad o cualquier otro, dichas erogaciones formarán parte del valor o precio pactado; excepto las gasolinas, diesel.

De igual manera, formarán parte de la contraprestación, además de lo ya señalado, las cantidades que se carguen o cobren al adquirente del bien por concepto de envases y empaques, no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan.

Cuando la contraprestación que reciba el contribuyente por la enajenación o la prestación de servicios no sean en dinero, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o, en su defecto, el de avalúo.

Los productores o importadores de cigarros, para calcular el impuesto por la enajenación de dichos bienes en el territorio nacional, considerará como valor de los mismos el precio de venta al detallista.

Los fabricantes, productores o importadores de puros y otros tabacos labrados, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos la contraprestación pactada.

Tratándose de la enajenación de las gasolinas y diesel, los productores o importadores para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes, considerará como valor el precio a que se refiere la fracción I, del artículo 2-A de la ley del IEPS, según corresponda.

Tratándose de importación de bienes, se considerará el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del Impuesto al Valor Agregado.

En relación a la prestación de servicios, se considerará como valor la contraprestación. En este caso, el impuesto se causa en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

d) Tasa o Tarifa. Se trata del tanto por ciento aplicable sobre la base gravable, la cual es diversificada y variable según las indicaciones del artículo 2º de la ley.

Por la enajenación e importación de bienes:

- Bebidas con contenido alcohólico y cerveza: con una graduación alcohólica de hasta 14º G.L. 25%; con una graduación alcohólica de más de 14º y hasta 20º G.L. 30%; con una graduación alcohólica de más de 20º G.L. 50%.
- Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables 50%.
- Tabacos labrados: cigarros 110%, puros y otros tabacos labrados 20.9%
- Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2-A y 2-B de la ley del IEPS.
- Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2-A y 2-B de la ley del IEPS.

- Refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes 20%.
- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos 20%.

En la prestación de servicios:

- Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, alcohol y alcohol desnaturalizado, tabacos labrados, refrescos, jarabes o concentrados y demás. En estos casos, la tasa será la que le corresponda a la enajenación en territorio nacional del bien de que se trate.

e) Exenciones. Las operaciones exentas del pago del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se encuentran comprendidas en los artículos 8 y 13 de la Ley y son las actividades o actos que a continuación se señalan:

Tratándose de las enajenaciones las siguientes:

- Aguamiel y productos derivados de su fermentación.
- Las que realicen personas diferentes de los fabricantes, productores o importadores de tabacos labrados, gasolinas y diesel.
- Las de cerveza, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados, así como los bienes a que se refieren los incisos G) y H), de la fracción I, del artículo 2 de la ley del IEPS, que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene.

- Las de los bienes a que se refieren los incisos G) y H), de la fracción I, del artículo 2 de la ley del IEPS, siempre que utilicen como edulcorante únicamente azúcar de caña.
- La de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

En relación a las importaciones de bienes:

- Las que en los términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retomo de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. También están exentos los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.
- Las efectuadas por pasajeros en los términos de la legislación aduanera y por las misiones diplomáticas acreditadas en México, con los controles y limitaciones que mediante disposiciones de carácter general, en su caso, establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Las de aguamiel y productos derivados de su fermentación.
- Las de los bienes en franquicia de conformidad con lo dispuesto en la Ley Aduanera.

f) Pago del Impuesto. Para este efecto deben hacerse las declaraciones pertinentes ante las oficinas fiscales competentes. El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago; dichos pagos mensuales se realizarán en los términos de la ley y tendrán el carácter de definitivos.

Cada uno de los pagos mensuales son iguales a la diferencia entre el impuesto a cargo del contribuyente y el que le hubieren trasladado o el que él hubiera pagado con motivo de la importación, dentro del período comprendido en la declaración -el mismo mes-, siempre que sea acreditable.

El acreditamiento consiste en restar de la cantidad que resulte de aplicar a la base gravable las tasas correspondientes, el impuesto acreditable; y éste equivale al monto del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios que le hubiere sido trasladado al contribuyente, o al gravamen que él hubiera cubierto con motivo de la importación siempre que reúna los requisitos establecidos por la ley.

Los requisitos que deben reunirse para que proceda el acreditamiento del impuesto son los siguientes: I. Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar en los términos de la ley, y que corresponda a bienes o servicios por los que se deba pagar el impuesto; II. Que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados; III. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes correspondientes; IV. Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase; y V. Que el impuesto que la haya sido trasladado al contribuyente, haya sido efectivamente pagado a quien efectuó dicho traslado.

En relación a la importación de bienes, el pago del impuesto se hará conjuntamente con el del Impuesto General de Importación, incluso cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito. En el caso de tratarse de bienes por los que no se esté obligado al pago del Impuesto General de Importación, los contribuyentes efectuarán el pago del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente.

En relación a Petróleos Mexicanos -PEMEX-, éste presentará declaración semestral a más tardar el día 20 del mes de septiembre informando sobre los volúmenes y tipos de gasolina y diesel que en el primer semestre del año de calendario haya enajenado a cada uno de los

expendios autorizados y directamente a los consumidores, así como los consumidos por dicho organismo descentralizado; y por el volumen y tipo de gasolinas y diesel enajenados o consumidos en el segundo semestre, el día 20 del mes de marzo del siguiente año de calendario. Además deberá de presentar las declaraciones ya señaladas anteriormente.

g) Obligaciones de los contribuyentes: El artículo 19 de la ley en comento nos señala las siguientes: I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, y efectuar la separación de las operaciones desglosadas por tasas; II. Expedir comprobantes sin el traslado en forma expresa y por separado del impuesto, salvo que se trate de la enajenación de bebidas con contenido alcohólico, cerveza, refrescos y jarabes o concentrados, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto; III. Presentar las declaraciones e informes señalados en la ley del IEPS, en los términos que al efecto se establezcan en el Código Fiscal de la Federación. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración de pago ante las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente; IV. Los productores e importadores de cigarros, deberán registrar ante las autoridades fiscales, dentro del primer mes de cada año, la lista de precios de venta por cada uno de los productos que enajenan, clasificados por marca y presentación, señalando los precios al mayorista, detallista y el precio sugerido de venta al público; V. Deberán adherir marbetes a los envases que contengan bebidas alcohólicas inmediatamente después de su envasamiento. Tratándose de bebidas alcohólicas a granel, se deberán adherir precintos a los recipientes que las contengan, cuando las mismas se encuentren en tránsito o transporte. Los importadores deberán colocar los marbetes o precintos previamente a la internación en territorio nacional de los productos o, en su defecto, en la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado. El marbete deberá colocarse en la etiqueta frontal del envase, abarcando parte de la misma o parte del propio envase; VI. Proporcionarán a las autoridades fiscales durante el mes de marzo de cada año, la información que corresponda de los bienes que produjeron, enajenaron o importaron en el año inmediato anterior, respecto

de su consumo por entidad federativa el impuesto correspondiente, así como de los servicios prestados por establecimiento en cada entidad federativa; VII. Realizar, tratándose de los contribuyentes que presten los servicios a que se refiere el inciso A), de la fracción II del artículo 2 de la ley del IEPS, la separación en su contabilidad y registros, de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta ajena; VIII. Los contribuyentes de los bienes a que se refieren los incisos A), B), C), G) y H) de la fracción I del artículo 2 de la presente Ley, obligados al pago del presente impuesto, deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, la información sobre sus 50 principales clientes y proveedores del trimestre inmediato anterior al de su declaración; IX. Los productores e importadores de tabacos labrados, deberán informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conjuntamente con su declaración del mes, el precio de enajenación de cada producto, así como el valor y volumen de los mismos; X. Los fabricantes, productores o envasadores de alcohol y alcohol desnaturalizado, bebidas con contenido alcohólico, cerveza, tabacos labrados, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, jarabes, concentrados, polvos, esencias o extractos de sabores, deberán llevar un control físico del volumen fabricado, producido o envasado según corresponda, así como reportar trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre y enero del año que corresponda, la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control, en el trimestre inmediato anterior al de su declaración; XI. Los importadores o exportadores de los bienes a que se refieren los incisos A), B), C), G) y H), de la fracción I del artículo 2 de la ley del IEPS, deberán estar registraos en el Padrón de Importación y Exportación Sectorial a cargo de la SHCP; XII. Los fabricantes, productores y envasadores de alcohol y alcohol desnaturalizado y bebidas alcohólicas, deberán reportar en el mes de enero de cada año, al Servicio de Administración Tributaria, las características de los equipos que se utilizarán para la producción, destilación o envasamiento de dichos bienes; XIII. Los contribuyentes de los bienes a que se refieren los incisos A), G) y H) de la fracción I del artículo 2 de la presente Ley, deberán proporcionar al SAT, trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y

enero, del año que corresponda, el precio de enajenación de cada producto, valor y volumen de los mismos, efectuado en el trimestre inmediato anterior;

XIV. Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y de bebidas alcohólicas, deberán estar registrados en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas, así mismo, deberán cumplir con esta obligación para poder solicitar marbetes y precintos;

XV. Los productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas, estarán obligados a presentar a la SHCP, trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, un informe de los números de folios de marbetes y precintos obtenidos, utilizados y destruidos, durante el trimestre inmediato anterior;

XVI. Los productores o envasadores de los bienes a que se refiere el numeral 3, del inciso A), de la fracción I del artículo 2 de la ley del IEPS, estarán obligados a llevar un control volumétrico de producción y presentar a la SHCP, trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, un informe que contenga el número de litros producidos, del trimestre inmediato anterior a la fecha en que se informa;

XVII. Proporcionar la información que del impuesto se les solicite en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta;

XVIII. Los contribuyentes que enajenen al público en general bebidas alcohólicas para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en el que se enajenen, deberán destruir los envases que las contenían, inmediatamente después de que se haya agotado su contenido; y

XIX. Los Importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables que no elaboren bebidas alcohólicas, deberán estar inscritos en el Padrón de Importadores que no Elaboran Bebidas Alcohólicas, a cargo de la SHCP.

3.3 Impuesto al Activo

Este nuevo impuesto de carácter patrimonial fue introducido el 1º de enero de 1989, en la llamada Ley del Impuesto al Activo, la cual tuvo como objeto fundamental incorporar este nuevo gravamen como complementario del Impuesto Sobre la Renta, argumentándose para ese efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que más del 70% de las empresas de este país presentaban sus declaraciones en cero, y que por tal motivo era necesario crear un impuesto complementario mínimo para combatir o restringir la evasión fiscal del gravamen a las rentas; fue así, que se empezó a calcular el Impuesto al Activo aplicando la tasa del 2% al valor del activo en el ejercicio, para que posteriormente se pasará a aplicar la tasa el 1.8% que actualmente se maneja.

Es indiscutible que el Impuesto al Activo es complementario del Impuesto Sobre la Renta, pues al registrarse un importante rubro de evasiones fiscales de este último, utilizando procedimientos legales, el legislador consideró conveniente crear un nuevo gravamen con una cuota mínima, recayendo la obligación fiscal sobre el activo de las personas físicas y morales que aparecen como sujetos pasivos de las contribuciones a las rentas; es así que, o se paga uno o se paga el otro, para que de esta manera el fisco alcance las aportaciones esperadas para cubrir el gasto público, ante la fuerte demanda de ingresos públicos.

a) Sujetos pasivos. Son las personas físicas que realicen actividades empresariales y morales por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación; los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el activo atribuible a dicho establecimiento; las personas distintas a las anteriores, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente; los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en el territorio nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados por algún contribuyente de este impuesto; y las empresas que componen el sistema

financiero por su activo no afecto a su intermediación financiera (Artículo 1 de la Ley del IMPAC).

Como podemos observar el Impuesto al Activo -IMPAC-, es un impuesto directo porque el legislador identifica plenamente al sujeto pasivo de la contribución -empresario-, mediante el registro o empadronamiento que se tiene en las oficinas autorizadas de las personas físicas y morales, para efectos de determinar y controlar el Impuesto Sobre la Renta; de tal manera que no se presenta el fenómeno de la repercusión al no trasladarse el monto de la contribución a terceras personas.

b) Objeto. Es el activo que detentan las empresas, esto es, el conjunto de bienes, valores y derechos que integran su patrimonio como son: bienes muebles e inmuebles, edificios, bodegas, instalaciones donde se cumple el objeto social, incluyéndose la maquinaria, equipos y herramientas de trabajo, vehículos de transporte, derechos sobre patentes, marcas, los bienes dados en arrendamiento y subarrendamiento, las acciones y diversos títulos negociables entre otros instrumentos o derechos equiparables al activo o patrimonio del sujeto pasivo.

Como podemos ver, se trata de un impuesto real porque recae sobre el patrimonio del contribuyente integrado por su activo, es decir, por el conjunto de bienes, derechos y valores que constituyen su capital; por esa razón, también es un impuesto personal porque parte también de la capacidad patrimonial de las personas físicas o morales que aparecen como sujetos pasivos.

c) Tasa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base gravable; es por ello que, en este impuesto, el contribuyente aplicará la tasa del 1.8% sobre el valor de su activo, según lo señalado en el párrafo primero, del artículo 2 de la Ley del IMPAC.

d) Base. El citado impuesto se calcula por ejercicios fiscales y la base sobre la cual se aplicará la tasa antes señalada, es: La suma de los promedios de los activos.

El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos -únicamente a los que hace referencia la ley-, conforme al siguiente procedimiento:

Promedio de activos financieros contratados con sistema financiero.
Promedio de activos financieros de operaciones no contratadas con sistema financiero.
Promedio de activos fijos, gastos y gastos diferidos.
Promedio de terrenos.
Promedio de inventarios.
<hr/>
PROMEDIO VALOR DEL ACTIVO.
Promedio de deudas contratadas con empresas -proveedores-.
<hr/>
BASE PROMEDIO DEL ACTIVO.
Tasa 1.8%
<hr/>
IMPAC DEL EJERCICIO.

Los promedios que se requieren determinar, para efectos de conocer la base gravable o el valor promedio del activo, se analizan de la siguiente forma:

-Promedio de activos financieros contratados con sistema financiero. Estos serán la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio.

-Promedio de activos financieros no contratados con sistema financiero. Para la determinación de este promedio se consideran básicamente las cuentas por cobrar y la de deudores diversos. El promedio mensual de estos activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes.

Una vez calculados, los promedios mensuales del ejercicio se suman y el resultado se divide entre el mismo número de meses considerados en el ejercicio.

-Promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos. La fracción II del artículo 2 de la ley del IMPAC, señala que para determinar estos activos, se deberá el promedio de cada bien, su saldo pendiente de deducir en el ISR al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquellos no deducibles para los efectos de dicho impuesto ; el saldo resultante se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio. En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el mismo número de meses en los que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios.

-Promedio de terrenos. Para determinar el valor promedio de cada terreno, el contribuyente deberá aplicar el siguiente tratamiento fiscal: El monto original de la inversión de cada terreno se actualizará desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto. El terreno actualizado se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto (fracción III, del artículo 2 y artículo 3, de la ley del IMPAC).

-Promedio de inventarios. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

-Promedio de deudas contratadas. Se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprende el ejercicio. Los promedios mensuales se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos.

e) Exentos al pago del impuesto. No pagarán el Impuesto al Activo de acuerdo al artículo 6, las siguientes personas:

- Quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta -ISR-.
- Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes.
- Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal -rentas congeladas-, únicamente por dichos bienes.
- Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas que tampoco sean causantes del ISR.
- Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial.

f) Pago del impuesto. Las personas sujetas al pago del Impuesto al Activo deberán efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, de conformidad con las mismas fechas que se establecen para el Impuesto Sobre la Renta, debiendo ser en su caso mensuales o trimestrales, dependiendo del monto de los ingresos de los contribuyentes, según se establece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes en que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad.

Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, respectivamente.

Las personas físicas que realicen actividades agrícolas o ganaderas, estarán relevadas de efectuar pagos provisionales.

En la declaración anual, las personas morales contribuyentes de éste impuesto, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del Impuesto Sobre la Renta, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.

Tratándose de personas físicas, la declaración de este impuesto se presentará durante el período comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presenta la declaración.

g) Acreditamiento. Los contribuyentes al Impuesto al Activo podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente del Impuesto Sobre la Renta efectivamente pagado en el mismo período, correspondiente a sus actividades empresariales, lo que significa que este último impuesto será acreditable contra el impuesto al Activo; de tal manera, que si el Impuesto Sobre la Renta excedió o es igual al monto del Impuesto al Activo que debe pagarse, ya no habrá obligación de efectuar pago alguno del gravamen en estudio.

Si el Impuesto Sobre la Renta es inferior al correspondiente al Activo, después de efectuar el acreditamiento será la diferencia la que debe pagarse por concepto de este último.

Lo que el legislador ha querido con dicho acreditamiento, es de que se pague de todos modos uno u otro gravamen relacionado con las actividades empresariales de las personas físicas y morales, a fin de evitar la evasión fiscal y reunir lo más que se pueda ingresos públicos para atender sus diversas funciones de interés social.

3.4 Impuesto Sobre la Renta

El precedente más remoto que se conoce en nuestro país relativo al Impuesto Sobre la Renta -ISR-, es visible en el decreto del 15 de enero de 1813, emitido por el Virrey Félix María Calleja, por el cual se establece una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las rentas y utilidades percibidas que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando del impuesto a los jornaleros y a las personas cuyos ingresos anuales no llegasen a trescientos pesos de aquel entonces

En la época actual, el antecedente inmediato lo encontramos con la denominada Ley del Centenario de 1921, siendo Presidente de la República Álvaro Obregón y Ministro de Hacienda Adolfo de la Huerta; en dicha ley se gravaron ingresos brutos sin permitirse deducciones y teniendo carácter extraordinario, ya que debía pagarse una sola vez; teniendo la finalidad única de adquirir algunos buques mercantes.

Posteriormente, encontramos la Ley para Recaudación de Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, del 21 de febrero de 1924, que creó la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta, la cual resolvía las reclamaciones contra resoluciones de las Juntas Calificadoras;

así como, más tarde, las leyes del Impuesto Sobre la Renta de 1925, 1941, 1953, 1964, la de 1980 y actualmente, la del 2004.

El Impuesto Sobre la Renta representa el gravamen realmente apto en función de la redistribución de la riqueza y que teóricamente permite aplicarse con mayor generalidad, proporcionalidad y equidad, debiendo descansar sobre la capacidad real del contribuyente.

Hasta la fecha, en nuestro país no se ha apoyado totalmente en la capacidad contributiva, sino que se ha orientado fundamentalmente a gravar más el factor trabajo en beneficio del capital, supuestamente con la finalidad de incrementar la formación del último, cuando debía de proyectarse en principio, sobre la relación entre los capitales y las utilidades generadas.

Sin embargo, en la realidad nacional, el ISR tampoco se ha aplicado con rigurosa justicia, toda vez, que, además de gravar más en términos reales al trabajo que al capital, ha representado siempre una carga mayor para el causante cautivo que forzosamente se ve obligado a cubrir sus impuestos, mientras que las sociedades y las personas físicas no asalariadas han disfrutado de innumerables deducciones falsamente justificadas en la práctica, encontrándose en una situación de mayor facilidad evasiva.

Por otra parte, la palabra “**renta**” proviene de la raíz latina “*reddita*” que significa utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra. Es el ingreso que produce el trabajo, una propiedad o un derecho sobre alguna cosa o actividad; una inversión de capital, dinero o privilegio; precio en dinero o en especie que paga el arrendatario; réditos sobre un préstamo, inversión o ganancia en un negocio o empresa.

Es por ello, que los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, es lo que ha dado lugar al Impuesto Sobre la Renta, que por su esencia, grava los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México y los residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza que genera las utilidades, ganancias o capitales se

encuentra ubicada dentro del territorio nacional; se trata de la contribución más importante desde el punto de vista de recaudación que se ha instituido en nuestro país.

Ahora bien, a manera de introducción, éstos son los elementos que componen el Impuesto Sobre la Renta; toda vez, que más adelante se estudiará al presente impuesto en lo que respecta a las persona morales y físicas respectivamente.

a) Sujetos pasivos. Es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con la ley está obligada a pagar el impuesto Sobre la Renta cuando su situación jurídica coincide con el hecho generador del gravamen, una vez realizados los presupuestos de hecho previstos en ese mandato legal.

En efecto, el sujeto pasivo de este impuesto es la persona física y moral que percibe ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios, provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, por actividades industriales, comerciales, profesionales, agrícolas, ganaderas, de pesca, por intereses o por prestar servicios técnicos de diversa índole y que su situación concuerde con la hipótesis normativa.

De una manera más específica, el artículo 1º de la ley del ISR, nos permite identificar al sujeto pasivo, siendo las personas físicas y morales residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de las fuentes de riqueza de donde procedan; los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente; los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

El establecimiento permanente es cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o de explotación de recursos naturales.

Podemos observar que es un impuesto directo porque el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente señalado en la ley, suprime a todo intermediario entre el sujeto activo y el pasivo de la obligación contributiva y por lo tanto, no se presenta en la práctica el fenómeno de la repercusión, pues no se traslada a terceras personas el monto de la contribución como ocurre en los impuestos indirectos; es así, que el sujeto pasivo y el pagador del impuesto es la misma persona y se le identifica plenamente desde el momento en que es dado de alta y queda registrado fiscalmente. De la misma forma, estamos frente a un impuesto personal porque se funda en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, según su actividad, giro industrial, comercial, prestación de servicios y tomando en cuenta sus utilidades o ganancias.

b) Objeto del impuesto. Es el acto, operación, actividad o ingreso sobre el cual recae el gravamen, al coincidir el supuesto normativo con los hechos que se dan en la realidad social.

Por lo que se refiere al Impuesto Sobre la Renta, su objeto está constituido por los ingresos que obtienen las personas físicas y morales, derivados del trabajo, del capital o de la combinación de ambos, consecuentes de actividades industriales, comerciales, artesanales, de pesca, agrícolas, ganaderas, técnicas o profesionales, por intereses, regalías, premios, etc.

Vistos los sujetos pasivos y el objeto del impuesto, es de señalarse que se trata de la más importante contribución, tanto desde el punto de vista de su recaudación anual como por la configuración del hecho generador del

impuesto, pues en cierta forma quedamos involucradas las personas físicas y morales mexicanas y extranjeras, que de alguna manera percibimos ingresos por cualquiera de las actividades, actos u operaciones que se han citado; sin embargo, en la práctica contributiva, se manifiesta una fuerte evasión fiscal, ante la falta de un verdadero control de muchos causantes cautivos, que viven dentro de lo que se ha dado en llamar economía subterránea, pues al no tener un control de sus actividades generadoras del impuesto, no aportan nada para cubrir el gasto público.

c) Base. Es el monto de los ingresos gravables de las personas físicas y morales que aparecen como sujetos pasivos; en forma general, es la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por la ley, provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos. Sin embargo, en forma específica, la base del impuesto es el ingreso total bruto percibido sin deducción alguna, como son los ejemplos del gravamen que recae sobre sueldos o salarios, por intereses, premios; sin embargo, en otros supuestos la base del impuesto es la renta libre que obtiene el contribuyente, después de aplicar las deducciones autorizadas por la ley, que también se equipara a la ganancia percibida.

d) La tasa o tarifa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre la base en acatamiento a los preceptos legales conducentes; en algunos casos se aplica la cuota fija, tal como lo ordena el artículo 10 de la ley del ISR, que dice: "Las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 33%..."; sin embargo, hay supuestos en el rubro de personas físicas, en donde la cuota es diversificada con tendencia progresiva, como son los casos de las actividades empresariales que realizan o por los ingresos que obtienen por intereses y por premios.

e) Forma de pago. Puede hacerse en efectivo o en especie, mediante la presentación de las declaraciones provisionales y definitiva, para ese efecto existen formas preimpresas formuladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismas que deben ser cuidadosamente llenadas con

veracidad y exactitud por el contribuyente, su contador o representante (recuérdese que actualmente existe la forma de pago electrónico por medio del Internet); éstas deben ser presentadas en el período o fecha señalada por la ley, ante la oficina fiscal competente o por medio de la institución de crédito autorizada, debiendo para este efecto considerarse el tipo de contribuyente, si es persona física o moral, si está sujeto a régimen simplificado o a cualquier otro sistema previsto en la ley, y diferenciar, si se trata de pago provisional o definitivo.

f) Fecha o período de pago. Este es de dos maneras, tal y como ya quedo asentado, el provisional y el definitivo.

g) Domicilio fiscal. Este reviste relevancia para la identificación y control del mismo, pues su correcto señalamiento permitirá a las autoridades fiscales ejercer adecuadamente sus obligaciones y facultades que les señala la ley, y al sujeto pasivo para que con base en el mismo, pueda cumplir con sus obligaciones de hacer y de tolerar propias de tal deber.

En efecto, el domicilio fiscal de los contribuyentes de este impuesto, permitirá saber qué oficina de las autoridades fiscales es la competente para determinar, liquidar y exigir el gravamen, para solicitar informes, datos y documentos al contribuyente o a sus responsables solidarios; para realizar toda clase de notificaciones, requerimientos, diligencias relacionadas con el procedimiento administrativo de ejecución y para el cumplimiento de otros medios de control fiscal.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 10, nos dice que se considera domicilio fiscal tratándose de las personas físicas: cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; cuando no realicen las actividades señaladas anteriormente y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades y en los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades. Tratándose de personas morales: cuando sean residentes en el país, el local en donde se

encuentre la administración principal del negocio; si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o en su defecto, el que designen.

h) Deducciones. Son los gastos estrictamente indispensables de una empresa que no deben de ser gravados para proteger su razón social o el giro específico de que se trate. También se dice que son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se debe pagar; lo que quiere decir, que una vez aplicadas las deducciones, alcanzaremos lo que se ha dado en llamar “Renta”.

i) Ingresos acumulables. Son los percibidos por el contribuyente en efectivo, en especie, en créditos o en servicios que modifican su patrimonio, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, por actividades industriales, comerciales, profesionales, agropecuarias, prestación de servicios, entre otras. También se sostiene que se trata de la suma de todos los ingresos que obtiene el contribuyente en un período determinado para efecto de concretizar las deducciones autorizadas por la ley y la renta legal percibida en un negocio o establecimiento.

3.4.1 De las personas morales:

a) Sujeto pasivo. Son las personas morales señaladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que deben aportar una parte de su riqueza como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales, en la industria, en el comercio, en la prestación de servicios de diversa índole, de carácter agropecuario, artesanales, tales como: las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades

empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 16, señala los casos que deben entenderse por actividades empresariales, tales como: las de índole comercial; industrial (dentro de éstas podemos ubicar a las que se dedican a la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabados de productos y elaboración de satisfactores); agrícolas (que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos y que no hayan sido objeto de transformación industrial); ganaderas (que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos que no hayan sido industrializados); pesqueras (que incluye la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y su primera enajenación y que no hayan sido objeto de transformación industrial); y silvícolas (que son las de cultivo de los bosques y montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos que no estén industrializados).

La empresa puede estar constituida por una persona física o moral que realice las actividades empresariales mencionadas en el párrafo anterior, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; y por establecimiento se entiende cualquier lugar del negocio en el que se desarrollen parcial o totalmente las citadas actividades.

b) Objeto. Son los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos, en servicios que modifiquen el patrimonio del contribuyente, identificado como persona moral, provenientes de actividades empresariales, consecuentes del comercio, industria, agricultura, ganadería, pesca, silvicultura, entre otras.

También se puede decir que el objeto del impuesto está representado por la totalidad de los ingresos acumulables, provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, equiparable a la renta que se haya obtenido después de aplicar las deducciones autorizadas por la ley.

c) Base del Impuesto. Es la utilidad o ganancia libre o neta proveniente de actividades industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas, profesionales, de pesca, por intereses, que obtengan las personas morales. En otras palabras, es la diferencia entre los ingresos acumulables provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos y las deducciones autorizadas por la ley. La base gravable representa el elemento más importante y el más complejo de la estructura del Impuesto Sobre la Renta y está constituida por el ingreso obtenido por la empresa en el ejercicio fiscal respectivo, mismo que coincide con la utilidad obtenida; es decir, el excedente de percepciones una vez retribuido el capital aportado o invertido.

d) Tasa o Tarifa. De las personas morales es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base, en este caso se trata de una cuota fija del 33%, en observancia del artículo 10 de la Ley del ISR; sin embargo, en el mismo ordenamiento legal se señalan otras cuotas tales como: La tasa de los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, los cuales deberán pagar el impuesto a la tasa del 4.9% por los ingresos por intereses que perciban del capital que coloquen o inviertan en el país, o que sean pagados por residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, sin deducción alguna (Art. 51, párrafo primero, de la ley del ISR); en cuanto a las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, deben retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto le establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional; y por último, los intermediarios financieros que intervengan en la enajenación de acciones realizadas a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del

Mercado de Valores, deberán realizar la retención aplicando la tasa del 5% sobre el ingreso obtenido por dicha enajenación, sin deducción alguna.

e) Deducciones. Son aquellas cantidades que la ley permite restar a los ingresos acumulables del contribuyente para proteger su activo fijo o capital invertido, incluyéndose los gastos y pérdidas ocurridas durante el ejercicio, para que de este modo se pueda obtener la utilidad o renta legal. Dicha utilidad fiscal, es prácticamente la ganancia obtenida por la persona moral, la cual se configura una vez que se hayan efectuado las deducciones ordenadas por la ley y aplicables a los ingresos brutos.

Ahora bien, el artículo 29 de la ley del ISR nos señala las siguientes deducciones: I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos y bonificaciones que se hagan; 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; III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones; IV. Las inversiones; V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes; VI. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta ley; VII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores; VIII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirá únicamente los efectivamente pagados; IX. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta ley; y X. Los anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

Es de señalarse que existen más deducciones permitidas por la misma ley, pero debido a su gran extensión sólo se mencionaron las comprendidas en el artículo de la ley del ISR señalado anteriormente, puesto que existen otras en diversos preceptos legales que conforman el ya citado ordenamiento legal.

Estas deducciones para poder utilizarse, deben de cumplir con diversos requisitos fiscales, teniendo entre otros: Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez, etc.

f) Forma de pago. Puede ser en dinero o en especie, mediante la presentación de declaraciones preimpresas por el fisco -recuérdese que actualmente se cuenta con el pago del impuesto por medio del Internet-, y que debe hacerse ante la oficina fiscal o institución de crédito autorizada legalmente.

En cuanto a los pagos provisionales mensuales, los contribuyentes los efectuarán a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa del 33% , sobre la utilidad fiscal que se determine, pudiéndose acreditar contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad; también podrán acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el período, en los términos del artículo 58 de la ley del ISR.

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tenga impuesto a cargo. No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubiere presentado el aviso de suspensión de actividades, ni en los casos en que no haya impuesto a cargo

ni saldo a favor y no se trate de la primera declaración con esta característica.

Por otra parte, tratándose del impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán los contribuyentes ante las oficinas autorizadas para el cobro de éste, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

g) Obligaciones. Los contribuyentes obligados al pago de este impuesto, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes: I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la ley del ISR y efectuar los registros en la misma; II. Expedir comprobantes por las actividades que realice y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales; III. Expedir constancias en las que asisten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México; IV. Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior; V. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio; VI. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio; VII. Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales y mediante la forma oficial: 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 el tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y la fecha de exigibilidad del principal y de los accesorios; VIII. Proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con los proveedores y con los clientes que se requiera en la forma oficial que para tal efecto expidan las autoridades fiscales; IX. Presentar a más tardar el día 15 de

febrero de cada año la información siguiente: de las personas a las que en el año calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de Impuesto Sobre la Renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el título V de la ley del ISR, y de las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior; X. Las declaraciones señaladas y las mencionadas en los artículos 118, fracción V y 143 último párrafo, de esta ley, deberán presentarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio Administración Tributaria –SAT-, mediante disposiciones de carácter general; XI. Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie; XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero; XIII. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior; XIV. Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales: efectuar los pagos con cheques nominativos no negociable, proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por estos conceptos constancia en la que señale su monto y presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año ante el SAT, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron dichos pagos; XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, estas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables; XVI. Presentar a más tardar el día 15 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; y XVII. Llevar un registro

específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley.

3.4.2 De las personas morales con fines no lucrativos:

a) Sujetos pasivos. Son las personas morales no contribuyentes que en excepcionales casos perciben utilidades, ganancias, réditos, premios, donaciones o dividendos, y que por tal motivo deben aportar una parte de su riqueza o ganancias al fisco Federal. Dentro de tales sujetos pasivos encontramos: Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen, asociaciones patronales, cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público, instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por la ley, sociedades cooperativas de consumo, organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas ya sea de productores o consumidores, sociedades mutualistas que no operen con terceros, sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica, asociaciones o sociedades civiles organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, las instituciones o sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, asociaciones de padres de familia, sociedades de gestión colectiva, asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos, asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio, etc.

b) Objeto. Es aquel que se equipara a los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios que perciben las personas morales no contribuyentes, sus miembros o integrantes, que consiste en una ganancia,

utilidad o renta que no constituye el objeto o finalidad básica de dicha agrupación. También se puede decir que el objeto está representado por los ingresos que perciben las personas morales con fines no lucrativos provenientes de intereses, dividendos, enajenación de bienes, arrendamiento de bienes o donaciones, y que revelan una ganancia a favor de sus integrantes.

c) Base. Es el monto total de los ingresos percibidos o acumulables, después de aplicar las deducciones autorizadas por la ley, en aquellos casos en que así lo establezca dicho ordenamiento legal; o simplemente, ello se equipara al monto de la ganancia o utilidad percibida por concepto de enajenación de bienes, intereses o donaciones.

d) Tasa o Tarifa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base; es decir, es una cuota fija siguiendo lo dispuesto en el párrafo sexto, del artículo 93, de la ley del ISR que a la letra dice: "...En el caso de que las personas morales a que se refiere este título enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del Título II de esta ley, a la tasa prevista en el artículo 10 de la misma, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate..."

e) Deducciones. Son los gastos estrictamente indispensables que realiza la persona moral en cuestión, para alcanzar la utilidad o ganancia que constituye el hecho generador del tributo, mismos que deben estar debidamente contabilizados.

De tal manera, solamente los donativos adquiridos conforme a lo dispuesto en la ley del ISR podrán ser deducibles para las personas morales con fines no lucrativos.

f) Obligaciones. Las personas morales con fines no lucrativos, además de otras obligaciones señaladas por la ley, tendrán las siguientes: I. Llevar sistemas contables de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del ISR; II. Expedir comprobantes que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales; III. Presentar en las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 de febrero de cada año, declaración en la que se determine el remanente distribuible y la proporción que de este concepto corresponda a cada integrante; IV. Proporcionar a sus integrantes constancia en la que se señale el monto del remanente distribuible; V. Expedir las constancias y proporcionar la información a que se refieren las fracciones III y VIII, del artículo 86 de la ley del ISR; VI. Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información de las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones del impuesto, de las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior (artículo 101 de la Ley del ISR).

3.4.3 De las personas físicas:

Están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en créditos y en servicios de conformidad con las prescripciones estatuidas en la ley de la materia. También están obligados al pago de dicho gravamen las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en nuestro país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éstos.

No se considerarán ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen a fines científicos, políticos, religiosos, para la enseñanza o para cumplir objetivos sociales de instituciones de asistencia social o de beneficencia.

Es de señalarse que de acuerdo con el artículo 109 de la Ley del ISR, no se pagará dicho impuesto por la obtención de los siguientes ingresos:

- I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o cuando se realicen en días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución;
- II. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o por contratos ley;
- III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro provenientes de la subcuenta del seguro de retiro, por cesantía de edad avanzada y vejez;
- IV. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan conforme a la legislación laboral;
- V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas;
- VI. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general;
- VII. Las entregas de depósitos al INFONAVIT o a los Institutos de Seguridad Social como el ISSSTE y el ISSFAM;
- VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro destinados para los mismos;
- IX. Las cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones;
- X. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos;
- XI. Las gratificaciones que perciban los trabajadores por parte de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días ;

así como las primas vacacionales durante el año de calendario y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador; tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore; XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los casos de agentes diplomáticos, consulares, empleados de embajadas, legaciones y consulados, miembros de delegaciones oficiales, científicas y humanitarias, representantes y servidores de organismos internacionales con sede en México, y los técnicos extranjeros contratados por el gobierno de nuestro país a la luz de los tratados o convenios respectivos; XIII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón; XIV. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de ley; XV. Los derivados de la enajenación de: casa habitación, de bienes muebles -distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones de los contribuyentes-; XVI. Los intereses pagados por instituciones de crédito y pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares; XVII. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo; XVIII. Los que se reciban por herencia o legado; XIX. Los donativos; XX. Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario; XXI. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate; XXII. Los percibidos en concepto de alimentos; XXIII. Por los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio; XXIV. Los impuestos que se trasladen por el contribuyente; XXV. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios; XXVI. Los derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas, en bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas

bolsas de valores; XXVII. Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, siempre que en el año de calendario los mismos no excedan de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año; y XXVIII. Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas.

3.4.3.1 ISR que causan las personas físicas como consecuencia de los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado. Elementos:

a) Sujeto Pasivo. Es la persona física que obtenga ingresos por concepto de sueldos o salarios, remuneraciones bajo la dependencia de un patrón incluyéndose la participación en las utilidades de la empresa y las indemnizaciones o pensiones por jubilación.

b) Objeto. Son los ingresos en efectivo que perciban las personas físicas por concepto de sueldos o 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, tales como: Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios; los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de sociedades cooperativas de producción, así como los obtenidos por miembros de sociedades y asociaciones civiles; los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales; los honorarios a personas que presten servicios preponderadamente a un prestatario; los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas

con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes; los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen.

c) Base. Es el monto del ingreso percibido, por concepto de sueldos o remuneraciones al trabajo personal subordinado, que puede ser mensual o definitivo, tomando en cuenta los supuestos que se han citado en el objeto del impuesto.

d) Tasa o tarifa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base, la cual es fija y con tendencia progresiva, de conformidad con el artículo 113 de la ley del ISR, que ordena lo siguiente: "Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán en carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general vigente correspondiente al área geográfica del contribuyente. La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente tarifa:

Limite inferior \$	Limite superior \$	Cuota fija \$	Tasa para aplicarse sobre el excedente del limite inferior %
0.01	429.44	0.00	3.00
429.45	3,644.94	12.88	10.00
3,644.95	6,405.65	334.43	17.00
6,405.66	7,446.29	803.76	25.00
7,446.30	8,915.24	1,063.92	32.00
8,915.25	En adelante	1,533.98	33.00

Por otra parte, el artículo 116 de la ley del ISR dice que las personas que se encuentran obligadas a efectuar las retenciones en los términos del artículo 113 de esta ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados, en donde dicho impuesto se determinará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, la tarifa del artículo 177 de la ley del ISR, la cual se muestra a continuación.

Limite inferior \$	Limite superior \$	Cuota fija \$	Tasa para aplicarse sobre el excedente del limite inferior %
0.01	5,153.22	0.00	3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	106,982.82	12,767.04	32.00
106,982.83	En adelante	18,407.70	33.00

e) Presentación de declaraciones y pago del impuesto. Se hará ante la oficina fiscal respectiva y serán provisional o definitiva, la primera es mensual y se hará a más tardar el día 17 del mes que corresponda; la segunda debe efectuarse en el mes de febrero del año fiscal siguiente al cierre del ejercicio de acuerdo a lo ordenado en la fracción V del artículo 118 de la ley del ISR.

f) Obligaciones de los contribuyentes. De conformidad con lo señalado en el artículo 117 de la Ley del ISR son las siguientes:
I. Proporcionar a las personas que les hagan los pagos, los datos necesarios para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes o si ya fueron inscritos, proporcionarle su clave de registro al empleador; II. Solicitar las constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año de calendario de que se trate, y proporcionarlas al empleador dentro del mes siguiente a aquél en que se

inicie la prestación del servicio; III. Presentar declaración anual en los siguientes casos: Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de los ya señalados, cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual, cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea, 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 hacer las retenciones del artículo 113 de la ley del ISR y, cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este capítulo que excedan de \$300,000.00 (trescientos mil pesos); 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 aplica el crédito al salario a que se refiere el artículo 115 de la ley del ISR, a fin de que ya no se aplique nuevamente.

g) Obligaciones de los patrones. De acuerdo con el artículo 118 de la ley del ISR son: I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de la ley del ISR y entregar en efectivo las cantidades a que se refieren los artículos 115 de la misma ley; II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados; 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, dichas constancias deberán proporcionarse a más tardar el 31 de enero de cada año; IV. Solicitar las constancias anteriores 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; V. Presentar ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 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 que expida el Servicio de Administración Tributaria;

VI. Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien si ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro; VII. Proporcionar a más tardar el día 15 de febrero de cada año, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate.

3.4.3.2 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales. Elementos:

a) Sujetos pasivos. Son las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales. Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el ISR por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

b) Objeto. Son los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito que obtengan las personas físicas por actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Se consideran ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas. En cuanto a la prestación de un servicio profesional se consideran las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en lo relativo a la prestación de un servicio personal subordinado.

c) Base. Es lo que conocemos como renta legal o libre, que viene a ser en sí, el monto de las utilidades alcanzadas por el contribuyente y que resultan una vez restados de los ingresos acumulables las deducciones reconocidas por la ley.

d) Tasa o tarifa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base; ésta es fija con tendencia diversificada.

Tratándose de los pagos provisionales, se tomará como base la tarifa del artículo 113 de la ley del ISR, 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 periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate.

Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención.

Quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos grabados, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna.

Por último, para calcular el impuesto del ejercicio se aplicará la tasa comprendida en el artículo 177 de la ley del ISR.

e) Deducciones. A la luz del artículo 123 de la ley del ISR, son las siguientes: I. Las devoluciones que se reciban, los descuentos o bonificaciones que se hagan; 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; III. Los

gastos; IV. Las inversiones; V. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo; VI. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.

f) Declaraciones y pago provisional. Estos se efectuarán mensualmente a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración que presentará ante las oficinas fiscales autorizadas para el cobro de éste. El pago provisional se determina restando de la totalidad de los ingresos ya referidos, obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo, y en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.

g) Declaración y pago definitivo. Los contribuyentes deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 175 de la ley del ISR que a la letra dice: “Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligados a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas fiscales autorizadas para tal efecto. . .”

h) Obligaciones de los contribuyentes. El artículo 133 de la Ley del ISR nos señala las siguientes: I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; pero tratándose de personas físicas que únicamente presten servicios profesionales, llevarán un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones en lugar de la contabilidad; III. Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán de reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; los

comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda impresa “efectos fiscales al pago”; IV. Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos y los que amparen el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; V. Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencia al 31 de diciembre de cada año, lo mismo debe hacerse cuando se inicia o deje de realizar las actividades empresariales; VI. En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores a las utilidades de la empresa; VII. Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información a que se refieren las fracciones VII, VIII y IX del artículo 86 de la ley del ISR; VIII. Expedir constancias en las que se asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país; IX. Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción XIII del artículo 86 de la ley del ISR; y X. Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 86, fracción XII de esta ley.

i) Del régimen Intermedio de las personas físicas con actividades empresariales. Las personas físicas que realicen actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$4,000,000.00, podrán llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones; podrá anotar el importe de las parcialidades que le paguen en el reverso del comprobante, si la contraprestación se paga en parcialidades. Esto conforme a lo señalado en el artículo 134 de la ley en comento. Los contribuyentes que inicien actividades podrán optar por este tipo de régimen cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite antes señalado.

Los contribuyentes de este tipo de régimen, podrán deducir las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de

activos fijos, gastos o cargos diferidos, excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

Por otra parte, estos contribuyentes deberán efectuar pagos mensuales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual obtengan sus ingresos.

Dicho pago mensual se determinara aplicando la tasa del 5% al resultado que se obtenga de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127 de la propia ley del ISR, para el mes de que se trate una vez disminuidos los pagos provisionales de los meses anteriores correspondientes al mismo ejercicio.

j) Del régimen de pequeños contribuyentes. A la luz del artículo 137 de la Ley del ISR, pertenecen a este tipo de régimen las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, 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 de \$1,750,000.00.

Las personas que paguen este impuesto, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la ley, aplicando la tasa de acuerdo al total de los ingresos que cobren en el ejercicio en efectivo, en bienes o en servicios, por su actividad empresarial conforme a la siguiente tabla:

Limite de ingresos inferior \$	Limite de ingresos superior \$	Tasa %
0.01	138,462.75	0.50
138,162.75	321,709.15	0.75
321,709.16	450,392.82	1.00
450,392.83	En adelante	2.00

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

Los contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos para tributar en este régimen y obtengan más del veinte por ciento de sus ingresos por la enajenación de las mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de este régimen, siempre que apliquen una tasa 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas.

Las obligaciones de los pequeños contribuyentes se encuentran señaladas en el artículo 139 de la ley del ISR, siendo dichas obligaciones las siguientes: I. Solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; II. Presentar aviso ante la oficina fiscal correspondiente a más tardar al 31 de marzo del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones, así como cuando dejen de pagar el gravamen. Esto último debe ocurrir dentro del mes siguiente en que se dé dicho supuesto; III. Conservar comprobantes por las compras de bienes nuevos de activo fijo que usen en su negocio y que reúnan los requisitos fiscales, cuando el precio sea superior a \$2,000.00; IV. Llevar un registro de sus ingresos diarios; V. Entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar originales de las mismas; VI. Presentar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel a que corresponda el pago, declaraciones mensuales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto por los artículos 137 y 138 de esta Ley; VII. Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, deberán efectuar la retención y el entero por concepto del impuesto de sus trabajadores; VIII. No realizar actividades a través de fideicomisos.

3.4.3.3 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles. Elementos:

a) Sujeto pasivo. Es la persona física que conceda el uso o goce temporal de inmuebles con el carácter de arrendador o subarrendador, incluyéndose los rendimientos de los certificados de participación inmobiliaria no amortizables y la ganancia inflacionaria. En términos generales, se puede decir que el propietario del inmueble es el sujeto del impuesto, ya que en la mayoría de los casos es quien percibe el ingreso derivado del arrendamiento. Sin embargo, hay ocasiones en que esto no sucede, porque el ingreso lo percibe otra persona que posee los derechos de usufructo, en tal caso; el usufructuario será el sujeto del impuesto.

b) Objeto. Son los ingresos en efectivo o en bienes que perciben las personas físicas por el arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles, o por conceder el uso o goce temporal de bienes a título oneroso, incluyéndose los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

c) Base. Es el monto total de los ingresos percibidos por concepto de renta que se alcance después de aplicar las deducciones autorizadas por la ley.

d) Tasa o tarifa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base, la cual se identifica como progresiva dado que se registran cambios en la misma medida que aumenta la base gravable; esto es, que se aplicará la tabla del artículo 113 de la ley del ISR, de acuerdo a lo previsto en el párrafo segundo del artículo 143 de la misma ley.

Ahora bien, tratándose de los ingresos que se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, estas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los mismos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención.

e) Deducciones. Son los gastos estrictamente indispensables efectuados por el contribuyente y que permiten obtener el objeto del gravamen; el artículo 142 de la ley establece los siguientes casos: I. Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año del calendario sobre dichos inmuebles, así como las contribuciones locales de mejoras, de planificación o 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 el inmueble; III. Intereses reales 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; y VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por reducir el 35% de los ingresos en cuestión, en sustitución de las deducciones que se han mencionado.

f) Declaración y pago provisional. Los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles para casa habitación, 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.

Tratándose de los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles para uso distinto del de casa habitación, efectuarán los pagos provisionales mensualmente, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

En relación a los contribuyentes que obtengan ingresos no mayores a diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, no estarán obligados a realizar pagos provisionales.

g) Declaración y pago definitivo. Para este efecto, la ley del ISR en su artículo 175, primer párrafo, nos dice que toda persona física que haya obtenido ingresos en un año de calendario, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente ante las oficinas fiscales autorizadas para ello.

Es de saberse que las personas que realicen la retención que señala el último párrafo del artículo 143 de la ley del ISR, deberán presentar declaración ante las oficinas fiscales autorizadas a más tardar el día 15 de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubiera efectuado retenciones en el año de calendario inmediato anterior.

h) Obligaciones. Además de realizar los pagos del impuesto, el contribuyente estará obligado a lo siguiente: 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 en consulta, cuando obtenga ingresos superiores a \$1, 500.00 en el año de calendario anterior; III. Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas; IV. Presentar declaraciones provisionales y anual en los términos de ley. Cuando los ingresos sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso, será la Institución Fiduciaria quien lleve los libros, expida los recibos y efectúe los pagos provisionales (Artículo 145 de la Ley del ISR).

3.4.3.4 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Enajenación de Bienes.

Elementos:

a) Sujeto pasivo. Es la persona física que realiza la enajenación de bienes y que por tal concepto percibe ingresos en efectivo o en bienes.

b) Objeto. Son los ingresos en efectivo o en bienes que perciben las personas físicas por enajenación de bienes tales como: Toda transmisión de propiedad aunque el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado; las adjudicaciones; la aportación a una sociedad o asociación; la enajenación que se realiza mediante el arrendamiento financiero; la enajenación que se realiza a través del fideicomiso; la cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso; la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen; la transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato; y la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades.

En realidad, el objeto del impuesto lo constituye toda traslación de dominio de cualquier bien, ya sea mueble o inmueble. No se considerarán ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de la transmisión de la propiedad por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito.

c) Base. Es el monto de los ingresos percibidos por concepto de renta legal que se obtenga después de aplicar las deducciones autorizadas por la ley, que también se equipara a renta libre.

d) Tasa o tarifa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base, misma que se identifica como progresiva y diversificada.

e) Deducciones. Son los gastos estrictamente indispensables efectuados por el contribuyente para poder obtener el objeto del gravamen. En forma específica el artículo 148 de la ley del ISR nos permite apreciar las siguientes: I. El costo comprobado de adquisición de los bienes muebles o inmuebles; II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizable; III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escritura de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante, incluyéndose gastos de avalúo; IV. Las comisiones y meditaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

f) Pagos provisionales. Los contribuyentes efectuarán pago provisional por cada operación aplicando la tarifa correspondiente 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 se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

En relación a las operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta.

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto total de la operación y será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. Todo esto de conformidad con lo establecido en el artículo 154 de la Ley del ISR.

g) Declaración definitiva. Para este efecto, la ley del ISR en su artículo 175, primer párrafo, nos dice que toda persona física que haya obtenido ingresos en un año de calendario, están obligadas a pagar su impuesto

anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente ante las oficinas fiscales autorizadas para ello.

En lo concerniente a los corredores, notarios, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en la oficinas fiscales autorizadas para su cobro.

De igual manera, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas fiscales autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

3.4.3.5 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Adquisición de Bienes.

Elementos:

a) Sujeto pasivo. Es la persona física que adquiere bienes muebles o inmuebles, consecuentes de: donaciones, tesoros, adquisición por prescripción, las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó el uso o goce, queden a beneficio del propietario.

b) Objeto. Son los ingresos o utilidades percibidas por el contribuyente por la adquisición de bienes muebles o inmuebles por medio de los actos jurídicos que se señalaron en el inciso anterior.

c) Base. Es el monto de la renta legal alcanzada por el sujeto pasivo una vez determinadas las deducciones previstas por la ley, que se equipara a la utilidad o ganancia obtenida por el sujeto pasivo.

d) Tasa o tarifa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base, se trata de una cuota fija en observancia del artículo 157 de la Ley del ISR, que dice: "Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el ingreso percibido sin deducción alguna..."

e) Deducciones. Se encuentran previstas en el artículo 156 de la ley del ISR, que precisa a las siguientes: I. Las contribuciones locales y federales, 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 de adquirir; III. Los pagos efectuados con motivo del avalúo; y IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

f) Pago provisional. Este pago provisional se realizará mediante declaración que presentarán ante las oficinas fiscales autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso, de acuerdo a lo estipulado en el párrafo primero, del artículo 157 de la Ley del ISR.

En las operaciones consignadas en escritura pública en las que el valor del bien de que se trate determine mediante avalúo, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta.

g) Pago definitivo. Debe efectuarse en el mes de abril del año siguiente, en acatamiento a lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 175 de la ley del ISR.

En el caso de los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto y lo enterarán mediante declaración, a las oficinas fiscales autorizadas:

De la misma manera, dichos fedatarios a más tardar el día 15 de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas fiscales autorizadas la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

3.4.3.6 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Intereses. Elementos:

a) Sujeto pasivo. Es la persona física que tenga ingresos por concepto de intereses de conformidad con las estipulaciones previstas en la Ley del ISR.

b) Objeto. Son los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista.

c) Base. Es el monto total de los ingresos percibidos por el contribuyente por concepto de intereses sin deducción alguna.

d) Tasa o Tarifa. De acuerdo al primer párrafo, del artículo 160 de la ley del ISR; quienes paguen dichos intereses, están obligados a retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que de lugar al pago de los intereses, como pago provisional.

Tratándose de los intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero y que deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.

Para el pago anual del impuesto, el contribuyente deberá de utilizar para el calculo de dicho impuesto, la tabla que se presenta en el artículo 177 de la ley del ISR.

e) Pago definitivo. Debe efectuarse en el mes de abril del año siguiente, en acatamiento a lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 175 de la ley del ISR.

f) Obligaciones. Las obligaciones de los contribuyentes que obtienen ingresos por intereses las encontramos en el artículo 161 de la ley del ISR y son: I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; II. Presentar declaración anual en los términos de la ley del ISR; y III. Conservar la documentación relacionada con los ingresos, las retenciones y el pago de este impuesto.

3.4.3.7 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por la Obtención de Premios.

Elementos:

a) Sujeto pasivo. Es la persona física que perciba ingresos por concepto de premios y demás conceptos equiparables a los mismos y que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase.

b) Objeto. Son los ingresos en efectivo o en especie que perciben las personas físicas por la obtención de premios y que pueden derivar de loterías, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase autorizados por la ley.

c) Base. La constituye el monto total del premio o ganancia obtenida, y que constituye el objeto del impuesto, sin deducción alguna; también se equipara al valor total o al porcentaje de la renta percibida por el contribuyente con motivo de la lotería, rifa o sorteo que le permitió alcanzar dicho ingreso.

d) Tasa o tarifa. Este impuesto de premios se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no apliquen un impuesto local sobre los ingresos o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto será del 21%, en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos, a una tasa que exceda del 6% (Artículo 163 de la ley del ISR).

e) Pago. Las personas que hagan el pago de los premios, son responsables solidarios del gravamen y por tal motivo, deben retener y enterar su importe ante la oficina fiscal que corresponda, teniendo además la obligación expedir la constancia a los contribuyentes, en donde debe asentarse el monto del impuesto retenido.

3.4.3.8 ISR que causan las personas físicas que obtengan ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales. Elementos:

a) Sujeto pasivo. Es la persona física que obtenga ingresos por dividendos o utilidades en su carácter de socio o accionista de una persona moral.

b) Objeto. Son los ingresos que obtengan las personas físicas por concepto de utilidades o dividendos distribuidos por una persona moral residente en México a favor de sus socios o accionistas; así como los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley general de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros; los préstamos a los socios o accionistas; las erogaciones que no sean deducibles y beneficien a los accionistas de las personas morales; las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales y la modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

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.

c) Base. Es el monto total de los ingresos percibidos por el contribuyente, por concepto de dividendos o ganancias distribuibles, sin deducción alguna.

d) Tasa o tarifa. Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base y en la ley se le identifica como fija. Dicha tasa será del 33% de acuerdo a lo establecido en el artículo 165 de la ley del ISR.

3.4.3.9 ISR que causan las personas físicas por los demás ingresos que obtengan. Elementos:

a) Sujeto pasivo. Es la persona física que obtenga ingresos en el territorio nacional, por actos, actividades, operaciones distintas de los señalados en los puntos precedentes, y que desde luego vienen a constituir el hecho generador del ISR.

b) Objeto. Está constituido por una diversidad de conceptos que se equiparan a ingresos, ganancias o utilidades de las personas físicas, tales como: el importe de las deudas perdonadas por el acreedor; la ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos; las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales; los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero; los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios; los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo; los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario; los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales; la parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribible que determinen las personas morales con fines no lucrativos; los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste; las cantidades acumulables; los ingresos como condómino o fideicomisario de un bien inmueble; los ingresos de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras; los ingresos estimados y los determinados; las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios; los ingresos provenientes de planes de retiro y los provenientes de regalías.

c) Base. Es el monto total de la utilidad o ganancia percibida en el período o períodos previstos en la norma jurídica.

d) Tasa o tarifa. Es el tanto por ciento aplicable sobre su base, la cual es fija y diversificada con tendencia progresiva; por ello es que para algunos casos se aplican las tarifas diversificadas de los artículos 113 y 177 de la ley del ISR; y para otros las tasas fijas del 20% y 25%; dependiendo del tipo de ingreso que obtengan las personas físicas obligadas al pago de este impuesto.

e) Pago provisional. La ley del ISR estatuye en algunos casos que el contribuyente deberá hacer pagos provisionales semestrales -los cuales se enterarán en los meses de julio del mismo ejercicio y enero del año siguiente-; mensuales -los que se enterarán a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior-; y en otros el pago provisional debe hacerse dentro de los 15 días siguientes a la percepción del ingreso, ante la oficina fiscal autorizada.

f) Pago definitivo. Debe efectuarse en el mes de abril del año siguiente, en acatamiento a lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 175 de la ley del ISR.

Los contribuyentes y las personas que se encarguen de retener el gravamen deben hacer la declaración y pago definitivo a más tardar el 15 de febrero del año fiscal siguiente a la percepción del ingreso, ante la oficina fiscal autorizada.

CAPÍTULO 4

**Propuesta para la simplificación
de los principales impuestos en
México**

4.1 El Gobierno y los impuestos

Como todos sabemos, las acciones gubernamentales cuestan; por ello, el gobierno necesita ingresos que cubran los gastos de dichas acciones, siendo una de las fuentes de los ingresos, los impuestos.

Ahora bien, la principal fuente de ingresos de que el Estado depende hoy en día, lo son precisamente los impuestos. Los impuestos deben ser el medio ordinario para financiar el gasto público.

Lo anterior quiere decir, que los impuestos deben alcanzar para financiar el costo de las legítimas funciones ordinarias del gobierno; y por funciones ordinarias entendemos aquellas que realiza el gobierno de forma recurrente y periódica. Por ejemplo: la administración de justicia y todo aquello que se requiera para mantener vigente el Estado de Derecho. De igual manera, de los impuestos deben salir los recursos para formar un fondo que permita hacer frente a los imprevistos que surjan por razones de catástrofes naturales o siniestros de otra índole.

Por ello es que, mientras exista el gobierno los impuestos son inevitables y mientras que las acciones del gobierno sean legítimas los contribuyentes tienen la obligación moral y evidentemente la legal de pagar sus impuestos. Porque, si por el contrario, las funciones que el gobierno realiza no son legítimas, existirá la obligación legal de pagar los impuestos más no así la moral.

Es de señalarse que una de las primeras y fundamentales obligaciones del gobierno es la de concebir y poner en práctica un sistema fiscal - impositivo y presupuestal- correcto, en base a una reforma fiscal integral

simplificada y en base a medios de recaudación eficientes y menos complicados.

4.1.1 Poder Ejecutivo

Ante el rediseño de la legislación fiscal en su conjunto -Reforma Fiscal Integral Simplificada-, el Poder Ejecutivo, por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberán observar los siguientes principios elementales:

- **Principio de armonía**

Una vez planificada y aceptada la Reforma Fiscal Integral Simplificada adecuada para nuestro país y habiendo sido dictada por el Poder Legislativo, en combinación con los distintos sectores de la economía y asesorados por expertos nacionales e internacionales, corresponderá a la SHCP aplicar y ejercer la legislación fiscal de manera imparcial con toda la fuerza del Estado, con energía y algo muy importante, sin distinción alguna, dentro de un contexto concordante con la política fiscal diseñada para este fin.

- **Principio de aplicación enérgica de la ley fiscal**

Es importante que la autoridad -SHCP- aplique la legislación fiscal en una postura igualitaria sin distinción; para este efecto deberá:

- a) Desarrollar una base de contribuyentes consientes en lo que respecta al pago de los impuestos. Esto significa que dicha autoridad debe educar en principio al contribuyente, orientarlo, asesorarlo y buscar que alcance un cambio de actitud ante el pago de impuestos y entienda cabalmente que pagarlos debe ser un privilegio. En conclusión, la SHCP debe invertir en formar buenos ciudadanos que quieran contribuir, en lugar de utilizar lo que se ha llamado

"terrorismo fiscal"; es decir, la cultura del miedo: "Pague impuestos no pague consecuencias".

- b) Deben diseñar mejores sistemas de recaudación, de manera que la SHCP pueda recaudar con bajo costo operativo y altos ingresos recaudatorios. Pensar en sistemas con cargo automático a cuentas de crédito en beneficio de la recaudación y rapidez de la misma, podría ser eventualmente la solución. Es de saberse, que en nuestro país la mayoría de los contribuyentes esperan hasta el fin del año fiscal para pagar sus impuestos, los cuales -en la mayoría de los casos- son excesivos y complejos; y es por esto que inventan deducciones o simplemente pagan la cantidad que consideran justa, olvidándose del cálculo correcto para tal efecto. Por ello es necesario replantear las leyes fiscales con el propósito de facilitar la obtención de los ingresos necesarios para cubrir el gasto público.

- **Principio de transparencia en la recaudación y uso de los recursos públicos**

Corresponderá al Ejecutivo Federal ejercer el gasto público de acuerdo con las reglas que indique el Congreso de la Unión, razón por la cual le corresponde también dar cuenta del uso de estos recursos, es decir, ¿En qué se gastó el dinero y a quién se beneficio?. Debemos tener presente que una conducta como ésta sólo puede traer consigo solidaridad por parte de los contribuyentes.

El Gobierno Federal no sólo debe rendir cuentas de lo recaudado, sino también del gasto y la inversión, por medio del establecimiento de un sistema de información que entere a la población del uso de tan preciados recursos económicos. La ausencia de información favorece a las grandes corruptelas; esto nos lleva a concluir que, a fin de cuentas, nuestros impuestos terminan en otras cosas o lados distintos de su uso principal, o simplemente enriqueciendo cada vez más a las familias más favorecidas del sistema.

Las circunstancias anteriores orillan al contribuyente a evadir constantemente sus obligaciones fiscales, argumentando que el dinero que paga por concepto de impuestos sólo sirve para llenar los bolsillos de los grandes políticos. Informar a la población del manejo de los recursos públicos puede mejorar la imagen de los funcionarios y hacer más eficaz el uso de los mismos; por el contrario, no informar trae consigo la sospecha de los contribuyentes y les otorga razones importantes para evadir su responsabilidad. Por conclusión, la transparencia en el uso de los recursos federales debe ser regla fundamental de la Administración Pública.

4.1.2 Poder Legislativo

El H. Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, tiene como facultad promulgar entre otros temas, las leyes fiscales que se aplican en nuestro país. Nuestros representantes -Diputados y Senadores-, a quienes elegimos mediante el voto, deben velar por los legítimos intereses de los ciudadanos. En consecuencia la reforma fiscal debe respetar íntegramente el supremo interés de la nación; es decir, estar al servicio de los mexicanos, lograr hacer de nuestro país una nación próspera. Sólo así tendría sentido la legislación. Es entonces por ello, que será conveniente que los legisladores, al momento de evaluar la promoción o el diseño de los ordenamientos fiscales, observe los siguientes principios fundamentales:

- **Principio de Armonía con la Reforma Fiscal Integral Simplificada con la Política Fiscal**

Si se ha diseñado una política fiscal que promueva la actividad económica de la industria nacional, la reforma integral simplificada de la legislación fiscal debe estar en concordancia con la orientación de la política fiscal; por ejemplo: si se busca una mayor recaudación, pero al mismo tiempo una mayor inversión en las industrias que generan más fuentes de

empleos; se deberá incentivar a las empresas que inviertan en dichos fines, otorgándoles estímulos que apoyen dichas inversiones.

- **Principio de Justicia**

Las reforma fiscal será justa en la medida en que respeten las siguientes cinco bases fundamentales:

- a) La ley deberá aplicarse equitativamente a todos los contribuyentes, sin excepción alguna, para que contribuyan a partir de las mismas bases y sin que existan sectores favorecidos bajo ninguna circunstancia. Puesto que una planificación inequitativa de la reforma fiscal generaría una erosión en las bases de los contribuyentes, y por consiguiente, una menor recaudación.
- b) En un país en desarrollo como el nuestro, la progresividad ante el gravamen no está en discusión; deben pagar más los que ganan más, con objeto de redistribuir el ingreso. Por ello es que, la progresividad debe respetarse porque su intención es la redistribución del ingreso. De no respetarse dicha progresividad, se erosionaría a mediano y a largo plazo la base de contribuyentes cautivos, dado que la mayoría buscará sus intereses contribuyendo en otros países.
- c) El diseño de las leyes en materia fiscal debe hacerse en función de las leyes y ordenamientos que le dan fundamento. Por ello, el legislador tendrá que estar conciente de que en principio, es necesario observar las garantías individuales que emanan de nuestra Constitución, así como todos los preceptos relacionados con la materia impositiva; dado que es fundamental armonizar las leyes fiscales con los diversos ordenamientos de derecho común para evitar incongruencias entre ambas.

- d) Es importante que el legislador agregue mayores dosis de certidumbre al contribuyente cumplido, de manera que éste pueda operar sin temor de posibles eventos contingentes en su contra. Por otro lado, en nuestro país parece que en materia fiscal la regla básica es la incertidumbre, puesto que la totalidad de los contribuyentes cumplidos y los no cumplidos pueden transgredir la ley aun apegándose a ella. El porqué de esto, es que actualmente contamos con una legislación sumamente ambigua, arbitraria en algunos casos, imprecisa en la mayoría de sus ordenamientos e incompleta en su contenido.
- e) Es de todos conocidos que las leyes fiscales cambian constantemente, y lo peligroso es que los cambios son de fondo. Cada año hay por lo menos una reforma. En ocasiones, en un ejercicio se reforman las leyes fiscales y al siguiente se vuelven a modificar para dejarla como estaba originalmente. Por ello es que las leyes fiscales deben ser permanentes; es decir, ser funcionales durante un largo lapso pero adecuados a nuestros tiempos, ya que las grandes inversiones productivas no se prevén para corto plazo.

- **Principio de modernidad fiscal**

Es necesario adecuar leyes fiscales a los tiempos en que vivimos. Por ello es que los legisladores tendrán que estar conscientes de la necesidad de modernizar las leyes fiscales; o sea, embonar en el mundo que hoy vivimos; puesto que las fronteras que hace diez años habían eran prácticamente murallas políticas, económicas y culturales, ahora simplemente son referencias geográficas. En consecuencia, si deseamos ser competitivos en nivel mundial, tenemos que actualizar nuestra legislación.

- **Principio de una nueva cultura fiscal**

Los legisladores deben poner en práctica una estrategia de educación en impuestos; los niños, adolescentes y jóvenes deben entender qué son los impuestos y para qué sirven, qué uso se da a los recursos públicos en las áreas de educación, salud, combate a la pobreza, seguridad y justicia; así como todos los beneficios que tenemos los mexicanos gracias al pago de impuestos.

- **Principio de eficacia en la recaudación**

Este se refiere a que la reforma fiscal se diseñe buscando en principio, la rentabilidad en el proceso de la recaudación; esto significa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe operar eficientemente, reduciendo sus costos de operación y maximizando el ingreso por concepto de recaudación de impuestos.

Dicha eficiencia sólo puede lograrse con tres elementos fundamentales:

- a) Personal capacitado.
- b) Leyes fiscales de aplicación bien planificada.
- c) Sistemas de fiscalización eficaces y enérgicos.

En relación a trabajar con bajo costo en el proceso de recaudación, dependerá de los siguientes elementos:

- a) Personal capacitado para orientar a los contribuyentes.
- b) Leyes fiscales bien estructuradas, justas, redactadas con sencillez, que puedan interpretarse con precisión, claras en sus obligaciones y armónicas en su diseño, que generen un buen principio de eficacia para su cumplimiento oportuno.
- c) Sistemas de fiscalización eficaces, enérgicos, necesarios para lograr el cumplimiento espontáneo y oportuno por parte del contribuyente.

4.1.3 Poder Judicial

Al igual que los dos poderes de la República señalados, y como sucede con los contribuyentes, el Poder Judicial juega un papel importante en lo que se refiere al proceso de recaudación y ejercicio del gasto público. Por ello, deberá cuestionarse a fondo acerca de la dependencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y reconsiderar su estructura e incorporarlo de lleno al Poder Judicial.

Es de señalarse que la imparcialidad de la autoridad es importante, porque de no presentarse dicha imparcialidad se estaría violando el principio de equidad.

4.2 El impuesto y el contribuyente

La fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución Política señala la obligación que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público. Ahora bien, a través de la relación jurídica que nace entre el Estado representado por la SHCP y el contribuyente a consecuencia de las contribuciones referidas -impuestos-, se obliga al ciudadano a contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas al sostenimiento del gasto público.

Por ello, el gobierno es necesario; también los impuestos y por lo tanto los contribuyentes. Estos contribuyentes hacen posible la existencia del gobierno, existencia que se justifica en la medida en que éste beneficia a aquéllos no solamente en su carácter de contribuyentes, sino como ciudadanos. Lo primero que debe de tener en cuenta la burocracia hacendaria al cobrar los impuestos y gastarlos, es que los mismos son parte del patrimonio del contribuyente.

Independientemente del tipo de impuesto, éste afecta el patrimonio de alguien -ya sea persona moral o física-. Todo impuesto es una contribución que recae sobre parte del patrimonio del contribuyente, porción que éste se ve obligado a ceder al gobierno.

Lo anterior se justifica en la medida en la que el gobierno garantiza la vigencia del Estado de Derecho y la promoción del Bien Común, beneficiándose el contribuyente y el ciudadano en general.

De igual manera, el Poder Legislativo debe hacer un esfuerzo de liderazgo, buscando que todos los sectores de la economía, en forma responsable y solidaria, estructuren una legislación fiscal aplicable a cada uno de ellos.

Ahora bien, una vez que cada rama de la industria, en conjunto con el Poder Legislativo, den vida a un régimen fiscal con todos los principios señalados con anterioridad, será más fácil que el contribuyente, ya sea empresario, comerciante, asalariado, prestador de servicios, etc., esté de acuerdo en cumplirlo y por lo tanto se integre armónicamente a un régimen bien diseñado.

4.3 Neutralidad y simplificación

La gran cantidad de disposiciones tributarias, sus tecnicismos, el complemento de ordenamientos reglamentarios desfasados de las mismas, la legislación administrativa a base de dispositivos llamados misceláneos porque se ocupan de todo, etc., hacen de la estructura legalista tributaria un verdadero laberinto en el que ya ni los más conocedores de ésta pueden sentirse seguros. Sobre todo en países como el nuestro, en donde se legisla y se reforma lo legislado hasta extremos verdaderamente vergonzosos, puesto que nada revela la ineptitud legislativa y la corrupción del medio, que la práctica ya rutinaria de tales procedimientos.

Por consiguiente es que la neutralidad que debe permanecer en todo sistema impositivo, debe ser la siguiente: los impuestos deben distorsionar lo menos posible los precios relativos a la interacción entre la oferta y la demanda en el mercado. Toda reforma y política tributaria deben buscar esta neutralidad entre inversión y consumo y entre productos e industria; el gobierno no debe incurrir en su poder para alterar los precios a fin de favorecer un sector o fabricante. En otras palabras, el gobierno debe de utilizar dicha reforma y política fiscal con el único fin de recaudar fondos para financiar sus legítimas funciones y no para apoyar, por medio de incentivos fiscales y de forma por de más ilegítima, a determinados sectores de la economía.

En cuanto a la simplificación, en un sistema tributario eficiente y sencillo se recauda dinero sin influir demasiado en las decisiones de los individuos sobre cuánto trabajar y ahorrar y dónde invertir. Un sistema eficiente y sencillo no se ve saturado de exenciones, deducciones y créditos que encauzan hacia las inversiones con menos obligaciones fiscales. Por ello es urgente que los legisladores piensen lo más rápido posible en una reforma fiscal integral simplificada.

4.4 Sencillez del impuesto

Desde hace tiempo, a nuestro país se le ha hablado de la implementación de una Reforma Fiscal, con la finalidad de alcanzar objetivos que por razones históricas, sociales, económicas, presupuestales y de competitividad, siempre han sido claros y bien definidos -equidad contributiva, la redistribución de la riqueza, el fomento al empleo, el estímulo a la inversión y a la productividad, el control de la evasión, etc.-. Aun cuando dichos objetivos tributarios han sido precisos, los resultados que se han podido alcanzar resultan limitados, debido a que los mecanismos, procedimientos, reformas y adecuaciones empleadas para esos efectos, no se han elaborado con la debida imaginación, habilidad, sencillez y

sensibilidad política, por parte de las autoridades administrativas competentes en esa importantísima rama del derecho y ni por los legisladores, quienes, en lugar de efectuar una reforma fiscal integral simplificada, más bien, se han dedicado a la práctica de múltiples cambios impositivos anuales, siempre misceláneos, complejos y oscuros, sobre los que después deberá recaer una excesiva normatividad administrativa.

Es preciso señalarse, que no toda la problemática que se ha creado al respecto, debe imputarse a los entes del gobierno, debido a que existen otros factores de gran influencia que han venido a alterar en nuestro país, tanto nacional como internacionalmente, sus relaciones sociales, financieras y económicas. Algunos de los factores que influyen en las citadas relaciones encontramos: los ajustes mundiales de los mercados, los altos índices de endeudamiento, la economía subterránea -tan habitual y generalizada en la actualidad- y la resistencia de los contribuyentes al pago de sus contribuciones.

Por ello es que, la noción de sencillez comprende la facilidad de comprender y entender todo el ordenamiento fiscal y el funcionamiento de todas las instituciones autorizadas para el cobro de los impuestos, la facilidad con la cual los contribuyentes puedan determinar cuánto deben y cuánto tiempo y esfuerzo deben dedicar a llenar sus declaraciones de impuestos. De igual manera, refleja hasta qué punto los contribuyentes deben recurrir a los expertos en la materia de impuestos -contadores o abogados-, ya sea para calcular sus impuestos o para aprovechar los ardidés encaminados a ahorrarse impuestos.

La sencillez de un sistema impositivo también implica el eliminar todos los obstáculos y cargas, que son traducidos en excesivos costos para el contribuyente, los cuales vienen a ser los causantes de un sistema arbitrario y burocratizado. De tal manera, que de lograrse y de cumplir con esta sencillez, el contribuyente sólo se preocupará por esperar la fecha de pago de sus impuestos.

De esta manera, el contribuyente honesto habrá calculado y enterado sus impuestos sin problemas, sin requerir el auxilio de algún especialista en impuestos; y gracias a esto disminuirán sus costos y se sentirá más tranquilo al saber que ha cumplido correctamente con el Gobierno Federal.

4.5 Utilización óptima de los impuestos

El artículo 74 fracción IV, de nuestra Constitución, señala como facultad del Poder Legislativo, la de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primeramente las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo; al mismo tiempo, el artículo 73 fracción VII, de la propia Constitución, señala como facultad del Congreso de la Unión, imponer las contribuciones que basten a cubrir dicho presupuesto.

En los términos de los dos artículos a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, se muestra que nuestra Constitución exige que el ingreso fiscal sea destinado al gasto público, lo que significa que el órgano de gobierno autorizado y facultado para autorizar el gasto federal, no puede desviar el dinero para realizar erogaciones que no sean normales y propias de la autoridad que debe realizar el gasto público, en su función de administración pública. En otras palabras, solamente se deben cubrir los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

De este modo, tratándose de impuestos federales -IVA, IMPAC, IEPS, ISR y demás-, creados por el congreso federal, deben destinarse al pago de gastos señalados o incluidos en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Si el dinero producto de la contribución fiscal se destina al pago de un gasto no incluido en dicho Presupuesto de Egresos, la ley fiscal respectiva estaría incumpliendo el requisito constitucional de contribuir al gasto público,

y los contribuyentes obligados al pago del impuesto podrían impugnarlo por esa razón.

Consecuentemente, el destino del dinero que se obtendrá por el cobro de los impuestos, debe estar previsto por las mismas leyes que los crean, para que de esta manera pueda cumplirse el requisito constitucional que obliga destinarlo al gasto público.

El Gobierno Federal debe utilizar razonablemente los impuestos con una óptica de productividad, vigilando los siguientes puntos:

- Los impuestos deben ser instrumentos para la redistribución de la riqueza.
- Deben de utilizarse para combatir las desigualdades sociales y económicas que nos aquejan.
- La administración pública debe orientarse a la obtención efectiva de resultados tangibles, partiendo de un presupuesto reducido.
- Hacer más con menos será la regla principal.
- La eficacia en la obtención de resultados.
- La eficiencia de lograr más con menos.
- La calidad de hacerlo bien a la primera vez.

Debido a que las erogaciones públicas del gobierno son el resultado de decisiones políticas y técnicas que responden a necesidades objetivas y al principio de solidaridad nacional; los impuestos deben ser utilizados en gastos públicos útiles y a la satisfacción de necesidades colectivas.

Por otra parte, el que los impuestos provengan del patrimonio del contribuyente obliga al gobierno al más escrupuloso manejo de los mismos. Al cobrar y gastar impuestos el gobierno maneja unos recursos que no ha generado, una riqueza que no ha creado, un patrimonio que, no siendo en principio suyo, le ha sido cedido. La dimensión moral de los impuestos no debe pasarse por alto, sino se quiere caer en excesos y defectos que

acaben perjudicando el patrimonio de los contribuyentes y la legitimidad del gobierno. Los impuestos deben ser, en la mayor medida que ello sea posible, el pago que los contribuyentes hacen para que el gobierno haga lo que legítimamente tiene que hacer. Y el común denominador del tal quehacer es que los productos del mismo no se pueden conseguir en el mercado.

En conclusión, si los impuestos se destinan para ampliar la capacidad productiva del país, a mejorar los niveles de salarios y mayor apoyo a los sectores estratégicos tales como: educativo, científico, desarrollo tecnológico, de salud, seguridad social, de apoyo a la agricultura y a la producción de alimentos, en concurso con la inversión privada y social, tendremos plena seguridad que aumentarán el ritmo de desarrollo, la generación de empleo y la mejora de salarios reales que exige la ardua y dura vida de la población mexicana.

4.6. Propuesta final

En México, si hay un tema sobre el cual se ha discutido reiteradamente a lo largo de los últimos años, es el de la reforma tributaria, y se han dado modificaciones importantes que, sin embargo, no han logrado que la recaudación de los impuestos sea suficiente para atender con eficacia el financiamiento del gasto público.

Las demandas para una reforma fiscal son muchas, pero desafortunadamente se acompañan de generalidades y lugares comunes y en realidad, hasta hoy, no se ha propuesto ninguna alternativa integral, lógica y coherente que contemple las necesidades de todos los sectores. Sin embargo, los rezagos en materia de gasto público e incluido el social, el peso presupuestal de los rescates bancarios y carreteros, la evasión y la elusión fiscales, la extrema dependencia de los ingresos petroleros, el fenómeno de la economía informal, la insuficiente atención a la pequeña y

mediana empresa y las crisis fiscales de los estados y municipios; hacen necesario trabajar sobre una Reforma Fiscal Integral Simplificada que incremente sustantivamente los ingresos fiscales y facilite el pago de los impuestos, sin la necesidad de crear nuevos impuestos.

Ahora bien, los objetivos mínimos que tiene la Reforma Fiscal Integral Simplificada son los siguientes:

- a. Elevar la recaudación.
- b. Simplificar el cálculo y pago de los impuestos que ha llegado a complejidades inimaginables.
- c. Otorgar a los impuestos generalidad -gravar de igual manera a las personas físicas y morales que se encuentren en la misma situación, abolir los privilegios y reducir las exenciones y deducciones al mínimo indispensable para alcanzar los objetivos del proyecto nacional-.
- d. Establecer una progresividad equitativa de las cargas fiscales - en especial del ISR-.
- e. Informar a los contribuyentes en que han utilizado los impuestos.

Se propone también que para llevar a cabo esta propuesta de reforma, se establezca una mesa de Reforma Fiscal Integral Simplificada de expertos de todo el país para contar con un diagnóstico y diseñar las características y efectos de dicha reforma. Un segundo paso sería la convocatoria a una Convención Nacional Fiscal de los gobiernos -Federal y local- para discutir la propuesta y finalmente enviar el proyecto consensado al Congreso Federal, para su discusión y aprobación.

Por último, considerando los objetivos de la Reforma Fiscal Integral Simplificada de elevar la recaudación y simplificar el cálculo y pago de los impuestos, se hacen las siguientes propuestas:

En el Impuesto al Valor Agregado procede actuar en lo siguiente:

- Mejorar la efectividad en su recaudación, lo que exige evitar su alto nivel de incumplimiento.
- Una estructura general y uniforme del IVA simplificará su cumplimiento, su administración y reducirá la evasión.
- Estimular al consumidor para que exija comprobantes con requisitos fiscales.
- Se deben eliminar de la ley aquellas operaciones que están exentas del IVA, o incluirlas dentro de los actos o actividades gravadas con la tasa del 0%.
- Diseñar una forma única y sencilla de declaración para el entero de este impuesto y del ISR.

En el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios procede actuar en lo siguiente:

- En este solamente se debe perfeccionar la recaudación de impuestos a las bebidas alcohólicas, cerveza, tabacos, gasolina y diesel, sobre todo si se aplican en una sola fase de la cadena de producción y/o distribución; es decir, a los fabricantes.
- Este gravamen debe permanecer, ya que tiene importancia recaudatoria puesto que la sociedad no rechaza la idea de aplicar impuestos mayores al consumo de ciertos bienes por razones de seguridad pública, salud, integración familiar o motivos ecológicos.
- Otra alternativa pudiera ser que considerando que la única justificación de este impuesto adicional al consumo es su importancia en la recaudación, sería factible eliminar este gravamen a cambio de incorporar tasas especiales para las actividades gravadas, en el Impuesto al Valor Agregado.

En lo referente al Impuesto al Activo se propone:

- Por su mecánica de aplicación y acreditamiento, se dice que este impuesto viola el requisito constitucional de proporcionalidad que deben de tener todas las contribuciones, por ello es que se propone el establecimiento de una tabla progresiva de la tasa aplicable a este gravamen.
- Que los artículos de la ley que regula esta contribución y que estén relacionados con otras leyes, sean congruentes y que éstos realmente coincidan con los artículos de las otras leyes.

En relación al Impuesto Sobre la Renta aplicable a las empresas, se propone:

- Hacer transparente y consolidar la legislación en esta materia, la cual es hoy compleja al estar dispersa o en constante cambio en diversas disposiciones y misceláneas administrativas.
- Revisar el régimen simplificado, ya que beneficia sólo a medianas y grandes empresas dedicadas a la agricultura, pesca y el transporte, las que pagan muy poco de ISR.
- Profundizar el alcance de la simplificación fiscal, ya que un sistema simple permitirá reducir los costos de cumplimiento del contribuyente, liberándole tiempo y recursos para sus actividades sustantivas.

En relación a las personas físicas:

- Mantener el régimen a pequeños contribuyentes para que por medio de un programa de difusión, se propicie la incorporación del sector informal.
- El régimen es complejo al exigir un cálculo laborioso de las prestaciones que reciben los trabajadores y al tratar de manera diferente a las personas que laboran, es necesario también que todos los ingresos de un trabajador sean éstos en efectivo o en prestaciones se graven por igual.

- Eliminar diferencias no justificadas en la carga fiscal de los trabajadores y rescatar la sencillez de su cálculo. Una distribución más equitativa de la carga fiscal es urgente y permitirá que paguen más los que más tienen.
- Crear una sola tarifa para personas físicas que incluya el subsidio y el crédito al salario.

Los abusos cometidos por algunos contribuyentes y la necesidad de recaudación, han hecho que el legislador haya ido eliminando o limitando la deducibilidad de algunos gastos e inversiones. Sin embargo, ninguna de estas dos razones son válidas, toda vez que no es justo que se legisle por excepción dejando de permitir la deducción de gastos reales y necesarios. En otros casos, se han creado requisitos o reglas especiales que han hecho muy compleja la determinación del importe deducible del gasto o inversión de que se trate, o bien, la definición de si un gasto es o no deducible.

Es por lo anterior que en lo correspondiente al capítulo de deducciones se hacen propuestas que buscan que los contribuyentes puedan tomar las deducciones reales necesarias para la realización de sus actividades, con cambios tendientes a la simplificación en la interpretación y aplicación de la ley: reducir las deducciones; eliminar requisitos poco prácticos o de imposible cumplimiento; buscar la equidad y simetría de las disposiciones y adecuarlas a la realidad actual.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Los impuestos han estado presentes en cada una de las distintas etapas históricas de nuestro país, demostrándonos de esta forma que son parte importante y fundamental para el buen desarrollo y funcionamiento del Estado mediante las actividades y funciones que realiza el gobierno como ente supremo. Es por ello, que dichas contribuciones - impuestos- constituyen la principal fuente de ingresos de todo Estado moderno y es una de las formas esenciales de contribuir para los gastos públicos, que como hemos visto, es el destino del producto de los impuestos; por lo que ambos conceptos constituyen unas de las figuras fiscales más importantes que hacen posible el cumplimiento de las funciones primordiales del Estado.

SEGUNDA. En la época actual, caracterizada por un continuo crecimiento de las funciones públicas y consecuentemente por la necesidad inminente de incrementar los volúmenes del presupuesto nacional, la complejidad de los impuestos representan para la situación actual de nuestro país un problema de magnitudes insospechadas, el cual ofrece una doble faceta: la del acto de autoridad que permite al Estado acrecentar su odre económico para financiar sus cada días más numerosas atribuciones y la de obligar a los contribuyentes al cumplimiento de su obligación fiscal primordial -contribuir al gasto público-.

TERCERA. Por medio de la relación jurídica-tributaria que nace entre el Fisco y el contribuyente a consecuencia de la contribución referida, se obliga al ciudadano a contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, al sostenimiento de los gastos públicos del Estado. De ello se desprende que el impuesto es un acto de autoridad, de soberanía por parte

del Estado; es decir, derivado del ejercicio del poder público que debe acatarse aun en contra de la voluntad de sus destinatarios.

CUARTA. Los individuos estamos obligados a pagar impuestos aun en el supuesto de que no obtengamos ingresos, como es en el caso del Impuesto al Valor Agregado, en el cual no se necesita de la existencia de una renta para poder obligar al contribuyente a pagar dicho impuesto, sino que basta la simple adquisición de un bien mueble o inmueble; ya que el Congreso podría aprobar una ley fiscal cuyo objeto sea obtener dinero para el pago del gasto público, a cargo de todos los individuos que residan en nuestro territorio nacional, independientemente de sus ingresos. Nuestro domicilio en el territorio del país y la obligación que nuestra Constitución nos impone, nos convierten a los mexicanos y extranjeros en sujetos obligados al pago de impuestos.

QUINTA. La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, es de justicia tributaria ya que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas; dicha justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales.

SEXTA. Cuando el Estado justifica legalmente que el destino de los impuestos está enfocado a la realización eficiente de prestación de obras y servicios públicos, aquél demuestra a la colectividad, que la relación jurídica-tributaria es fundamental para alcanzar los altos objetivos de las funciones públicas, que constituyen su razón de ser, y en esa misma medida posee la autoridad legal y moral suficiente, para exigirle al contribuyente el pago fiel y oportuno de dicha contribución.

SEPTIMA. Ante la cotidianidad de tal fenómeno -impuestos-, basta con los puros tecnicismos para convertir a los contribuyentes en los más absolutos ignorantes de las leyes fiscales que regulan cada uno de los distintos impuestos que existen en nuestro país. Si hoy en día se le

preguntara, incluso a personas con alguna preparación académica no especializada en el ramo, lo que significan expresiones como: Capital de aportación, coeficiente de utilidad estimada, crédito al salario, componente inflacionario, etc.; lo más probable es que no sepan ni de qué se les está hablando.

OCTAVA. El problema de fondo de las leyes que regulan los principales impuestos en nuestro país, va más allá de lo terminológico, aun cuando ya sea lo suficientemente conflictivo, pues basta con empezar a leer los textos de estas leyes fiscales para percibir de inmediato, que se requerirá el máximo de tiempo posible con el fin de analizar, en primer lugar, lo que el legislador quiso decir en cada frase u oración; en seguida, lo que guarde de relación o de contraposición con la siguiente o con la anterior; luego, observar cada uno de los pormenores del intrincado laberinto de excepciones y excepciones a las excepciones mismas que, para colmo, padecen de tan deficiente redacción que al final ya no se sabe si lo que se estudia es blanco o negro, y todo ello para concluir en que, a la postre, venga una prevención miscelánea a trastornarlo todo, siempre complicándolo aún más, y después de haber visto leyes, códigos y reglamentos.

NOVENA. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los mexicanos estamos obligados a contribuir para cubrir el gasto público del Estado. Por tal razón, el Ejecutivo, en combinación con las distintas fuerzas políticas gobernantes, tendrá que estudiar el nivel que este gasto debe alcanzar para forjar un país con un futuro promisorio de crecimiento y desarrollo de su población digno, prospero y poderoso.

DECIMA. El principio de equidad que menciona nuestra Carta Magna como una de las características primordiales que deberían cumplir las leyes fiscales en México ha quedado a un segundo plano: como se ha demostrado en esta investigación, la recaudación se carga más a las clases trabajadoras, a las que se imponen tasas que en la mayoría de los casos

gravan el nivel de sustento, en tanto que las clases favorecidas están prácticamente libres de gravamen.

DECIMOPRIMERA. La legislación fiscal debe gravar, sin excepción, a todos por igual, respetando los principios que emanan de la Constitución. La equidad -gravar igual a los iguales- y la progresividad -gravar más a los que más ganan- son principios, que de no aplicarse consistentemente, generan la erosión de las bases fiscales y dan lugar a la elusión.

DECIMOSEGUNDA. La técnica fiscal que se aplique debe ser, de preferencia, analizada por expertos, de manera que se materialice en disposiciones fiscales regulatorias sencillas, estables y que den certidumbre a los contribuyentes. Ante preceptos fiscales sencillos, estables y bien diseñados, la autoridad por conducto del Servicio de Administración Tributaria -SAT-, debe actuar con toda severidad respecto a aquellos contribuyentes evasores y defraudadores del fisco, y por ende, de la sociedad.

DECIMOTERCERA. Como resultado de la sencillez se tiene la viabilidad administrativa y la facilidad del cumplimiento de las obligaciones impositivas; resultados a favor no solamente del contribuyente, sino también de la burocracia hacendaria y de la recaudación. La mejor manera que tienen las autoridades hacendarias para inducir entre los contribuyentes el cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas, es la simplificación del sistema tributario mediante la reforma fiscal integral simplificada.

BIBLIOGRAFÍA

Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, 3ª ed., Ed. Themis, México, 1997, P.210.

Castillo Larrañaga, José. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Ed. Cultura, México, 1999, P. 206.

Colegio Nacional de Educación Profesional Técnica, Derecho Tributario, 2ª ed., CONALEP, México, 1992, P. 220.

Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria, Ed. Themis, México, 1993, P. 298.

Damm Arnal, Arturo. La Revolución Fiscal en México, Una Cuestión Pendiente, Ed. Panorama, México, 1995, P. 93.

De la Cueva, Arturo. Justicia, Derecho y Tributación, Ed. Porrúa, México, 1989, P. 283.

_____. Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1999, P. 301.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa, México, 2000, P. 223.

Diep Diep, Daniel. Políticas Tributarias, Ediciones Cedrus Libani, México, 1998. P. 148.

Doricela Mabarak, Cerecedo. Derecho Financiero Público, 2ª ed., Ed. Mc Graw-Hill, México, 2000, P. 314.

Estrada Lara, Juan. La Defensa Fiscal, Conceptos, Teorías y Procedimientos, Ed. Pac, México, 2002, P.179.

Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 1986, P. 462.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Ed. Mc Grawhill, México, 1998, P. 466.

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Impuestos, 32ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998, P.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, 3ª ed., Ed. Ecasa, México, 1993, P. 573.

Jonson Okhuysen, Eduardo. Temas Fiscales, Ed. Colegio Superior de Ciencias Jurídicas, México, 1985, P. 193.

Latapi Ramírez, Mariano. La Realidad de los Impuestos en México, Ed. Sicco, México, 1999, P. 140.

M. Estrada Lara, Juan. La Defensa Fiscal, Conceptos, Teorías y Procedimientos, Ed. Pac SA de CV, México, 2002, P. 179.

Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 14ª ed., Ed. Porrúa, México, 1999, P. 333.

Martínez Morales, Rafael I. Derecho Administrativo, 2ª ed., Ed. Harla, México, 1997, P. 380.

Miranda Amador, Candelario. Análisis Práctico de los Impuestos, 4ª ed., México, 2000, P. 348.

Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano, 2ª ed., Ed. Trillas, México, 1991, P. 371.

Sánchez Gómez, Narciso. Los Impuestos y la Deuda Pública, Ed. Porrúa, México, 2000, P. 453.

_____. Derecho Fiscal Mexicano, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2001, P. 597.

Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho Tributario, 2ª ed., Cárdenas Editores, México, 1988, P. 892.

Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, 5ª ed., Ed. PAC SA de CV, México, 1991, P. 132.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Activo

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta

Reglamento del Impuesto al Activo

Reglamento del Impuesto al Valor Agregado

Reglamento del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios