

INSTITUTO TECNOLÓGICO AUTÓNOMO DE MÉXICO

ESCUELA DE ESTUDIOS ECONÓMICOS Y SOCIALES

EL IMPUESTO GLOBAL SOBRE  
LA RENTA EN MÉXICO

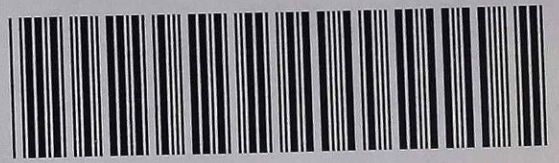
TESIS PROFESIONAL

GUILLERMO AMOR VAZQUEZ

México, D. F.,

1967





1080116906

# EL IMPUESTO GLOBAL SOBRE LA RENTA EN MEXICO

TESIS SUSTENTADA POR:

GUILLERMO AMOR VAZQUEZ

En cumplimiento del requisito final  
para obtener el Título de:  
Licenciado en Economía

1 9 6 7

México. D. F

---

ESCUELA DE ESTUDIOS ECONOMICOS Y SOCIALES  
INSTITUTO TECNOLOGICO AUTONOMO DE MEXICO

TL  
KG, F4629  
. AS  
1967



A mi madre, la señora  
Leonor Vázquez de Amor,  
con el deseo de reali-  
zar sus más caros anhe-  
los.

**"Sic transit gloria mundi"**

**I N T R O D U C C I O N**



El desarrollo económico de México se ha visto acelerado cuando el sector gubernamental, por medio del gasto público, ha sido la fuerza motriz que ha logrado las tasas de crecimiento - - anual observadas en los últimos años.

De ahí la importancia que tienen los impuestos como - - principal fuente de recursos del Estado, y de entre ellos el impuesto sobre la renta, el cual representa una fuente considerable en los ingresos ordinarios para su sostenimiento.

Es por ello que el presente estudio tiene como mira incursionar en el campo de las finanzas públicas. No obstante no se aspira agotar tema tan trascendental, en un espacio tan reducido como del presente trabajo.

Sin perder su unidad y su estructura que va de lo general a lo particular en el cuerpo de este estudio, el lector encontrará que existen tres grandes divisiones: los tres primeros capítulos han sido dedicados al análisis de conceptos teóricos fundamentales de las finanzas públicas. La segunda parte se refiere específicamente al impuesto sobre la renta en México y consta de dos capítulos: en el primero se hace una reseña histórica de las diferentes estructuras que ha tenido este impuesto desde el año de 1921; y en el segundo se presenta el análisis del sistema impositivo cedular y global sobre la renta.

La tercera parte la constituye el capítulo VI, en el -- cual se exponen algunas conclusiones y recomendaciones.

Es obvio que la aportación aquí presentada no ofrece - innovaciones fundamentales, dado que el autor no cuenta con la experiencia y conocimientos que da el ejercicio en el campo profesional. Sin embargo, esta tesis toca un tema que hoy en día necesita de una especialización para poder ser dominado y que inquieta a muchos estudiosos de la materia.

Para terminar satisfactoriamente este estudio, agradezco las valiosas indicaciones de mi padre, el Lic. Guillermo Amor-Villalpando, de mi maestro el Sr. Lic. Julio Ocadiz, así como los consejos del Lic. Leobardo Welsh, y del profesor Roberto A. Gordillo.

En el aspecto contable, el C. P. Federico Cárdenas colaboró con sus conocimientos y consejos en la elaboración de los estados comparativos que se presentan.

La parte mecanográfica estuvo a cargo de las señoritas Marión Sánchez G., Guillermina Morán, Ma. Luisa Capistrán y Yolanda Pérez, así como de las señoras Hellen Horneffer, Francisca Acevedo y del Sr. Jorge Roder. Colaboraron en la revisión de las copias finales los señores: Julio Ascorve y Delfín G. Muñoz de Cotte.

A todos estos amigos que hicieron posible la elaboración y feliz término de la tesis mi más sincera y eterna gratitud.

G. A. V.

## C O N T E N I D O

Págs.

CAPITULO I. 1 - 14

### ANTECEDENTES

1. Finanzas Públicas y Privadas.
2. Gastos Públicos.
3. Ingresos Públicos.
4. Notas Bibliográficas.

CAPITULO II. 15 - 30

### LOS INGRESOS PUBLICOS

1. Definición.
2. Clasificación.
3. Fuentes.
4. Notas Bibliográficas.

CAPITULO III. 31 - 79

### LOS IMPUESTOS

1. Definición y Características.
2. Elementos Constitutivos.
3. Clasificación del Impuesto.
4. Repercusión.
5. Fines de la Imposición.
6. Notas Bibliográficas.

CAPITULO

IV.

81 - 127

ASPECTOS HISTORICOS DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA

1. En Inglaterra.
2. En Estados Unidos de Norte-América
3. En México.
4. Notas Bibliográficas.

CAPITULO

V.

129 - 199

EL IMPUESTO GLOBAL SOBRE LA RENTA  
(Ley del 31 de diciembre de 1964)

1. Antecedentes.
2. Materia Gravable.
3. Sujetos del Impuesto.
4. Impuesto al Ingreso Global de Empresas.
5. Impuesto al Ingreso de Personas Físicas.
6. Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.
7. Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y Fondos de Reserva para Jubilaciones.
8. Consideraciones Sobre los Sistemas Cedula y Global.
9. Recaudación.
10. Notas Bibliográficas.

CAPITULO

VI.

201 - 213

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFIA

215 - 218

**Nota Importante:**

Las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, - publicadas en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1966, no fueron tomadas en cuenta en virtud de que el presente trabajo se terminó en los primeros días de dicho mes.

Los argumentos y opiniones que en esta tesis se expresan, son responsabilidad del autor.

**CAPITULO I**

**A N T E C E D E N T E S**

## 1.- FINANZAS PUBLICAS Y FINANZAS PRIVADAS

El elemento que con claridad separa la economía política de las finanzas públicas, corresponde a un nuevo concepto sobre la organización del Estado. Si se revisan los antecedentes en el siglo XVII, encontramos a Pufendorff, Hobbes y Petty quienes ya analizan los impuestos indirectos, haciendo de estos la fuente principal de los ingresos públicos. En el siglo XVIII, el mariscal Vauban propuso el establecimiento de un solo impuesto consistente en un diezmo general (Dime Royale). Por otro lado, Montesquieu en su obra El espíritu de las leyes (1748) dedica el libro décimo-tercero al estudio de las relaciones de la imposición de tributos y la importancia de sus rendimientos. (1)

Por otra parte, El tratado de los impuestos y exacciones de Justi (1762), así como El sistema de la hacienda pública estudiado por Adam Smith en su tratado sobre La riqueza de las naciones dan al mundo ideas importantísimas sobre el sistema impositivo, que además de reflejar una gran visión sirven de apoyo a los principios generales de imposición. Con la revolución francesa la ciencia de las finanzas públicas comenzó a manifestarse como tal, con autonomía respecto a la economía política y mostrando cambios a través del tiempo. Antiguamente sólo comprendía el campo de los asuntos pecuniarios y en la actualidad incluye también el análisis de los ingresos y egresos del poder público, comprendiendo las recaudaciones, los gastos, y la deuda pública, además de ciertos problemas de política fiscal, ya que en las sociedades modernas se acepta en principio la intervención del Estado en la vida económi-

C U A D R O N.º 5.

RECAUDACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
(1940 - 1966)

Años	PERIODOS PRESIDENCIALES.	Total de la Recaudación en millones de \$.	Total % de la Recaudación.	CEDULA I	CEDULA II	CEDULA III	CEDULA IV	CEDULA V	CEDULA VI	CEDULA VII	CEDULA VIII	CEDULA IX	TASAS COMPLEMENTARIAS.
				IMPUESTO GLOBAL DE LAS EMPRESAS			IMPUESTO GLOBAL DE LAS PERSONAS FISICAS			Rendimientos al Capital.			
				Provenientes del Trabajo			Productos y						
1940	GRAL. MANUEL AVILA	56.6	100.00	42.76	-	-	15.19	2.30	11.31	159	-	-	26.85
41	CAMACHO.	55.1	100.00	42.83	-	-	17.24	2.72	11.25	237	-	-	23.59
42		77.7	100.00	70.01	-	-	15.44	0.78	10.42	245	-	-	0.90
43		218.1	100.00	69.14	-	-	7.66	0.41	20.45	193	-	-	0.41
44		301.8	100.00	72.30	-	-	7.82	0.53	17.50	172	-	-	0.13
1945		295.6	100.00	67.05	-	-	10.83	0.91	19.72	145	-	-	0.04
46		371.4	100.00	70.89	-	-	10.39	0.87	16.34	115	-	-	0.03
47	LIC. MIGUEL ALEMAN	479.4	100.00	69.82	-	-	10.61	0.85	18.15	122	-	-	0.02
48		451.3	100.00	67.29	-	-	12.43	1.11	17.95	104	-	-	-
49		586.1	100.00	63.15	-	-	12.25	0.97	15.12	128	-	-	7.47
1950		766.9	100.00	59.71	-	-	12.05	0.99	18.12	125	-	-	7.85
51		1,195.7	100.00	60.23	-	-	11.71	0.85	14.80	102	-	-	11.76
52		1,441.0	100.00	61.19	-	-	11.44	0.94	14.32	102	-	-	11.09
53	SR. ADOLFO RUIZ	1,137.4	100.00	58.69	-	-	15.43	1.29	17.62	125	-	-	5.72
54	CORTINES.	1,275.9	100.00	27.30	31.14	0.67	18.00	1.76	14.98	065	-	-	5.50
55		1,995.0	100.00	22.94	35.76	0.59	15.45	1.39	17.75	049	-	-	5.58
56		2,569.3	100.00	21.75	40.12	0.67	15.18	1.30	15.86	068	-	-	4.63
57		2,780.4	100.00	20.40	40.01	0.72	16.89	1.54	16.13	066	-	-	3.63
58		2,806.0	100.00	21.70	37.36	0.75	19.54	1.78	15.46	060	-	-	2.75
59	LIC. ADOLFO LOPEZ	3,071.4	100.00	20.59	39.27	0.68	20.41	1.87	14.12	042	-	-	2.46
1960	MATROS.	3,652.2	100.00	19.39	38.07	0.66	20.74	2.38	15.69	036	-	-	2.65
61		4,072.6	100.00	21.19	35.36	0.68	21.30	2.57	15.89	009	-	-	2.65
62		4,725.8	100.00	20.70	31.18	0.82	25.93	3.06	5.98	004	3.60	6.43	2.21
63		5,478.8	100.00	18.83	32.43	0.67	25.89	1.49	2.99	004	1.58	8.47	7.66
64		7,284.7	100.00	18.30	32.27	0.54	23.66	1.20	2.59	004	1.35	8.29	11.76
1965	LIC. GUSTAVO DIAZ	8,510.8	100.00										
66	ORDAZ.	8,779.0	100.00										

FUENTE: Secretaría de Hacienda y Crédito Público "Cuenta de la Hacienda Pública".

(1) Banco de México, S.A. Informe Anual 1965. (Pag.85)

(2) Colegio de Contadores Públicos. Revista "Dirección y Control"-Sept.-Oct.1966. (pág.4)



co-social a fin de procurar y asegurar el máximo bienestar colectivo, teniendo como finalidad satisfacer las necesidades humanas y por medio de la cooperación de los particulares. A partir del siglo XIX se comenzó a considerar al Estado como el organismo de protección social más elevado, destinado no sólo al respeto de los derechos privados sino a la garantía de la paz interior. (2)

Desde mi punto de vista debe entenderse por finanzas públicas la ciencia que estudia los diversos y mejores medios por los cuales el poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su funcionamiento, así como la forma más adecuada de su aplicación a través de la política fiscal.

En esta definición se observan dos conceptos fundamentales; primero el que se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado y segundo a la aplicación concreta de los mismos por parte del poder público. (3)

De aquí se desprende que los objetivos de las finanzas públicas, al aparecer el Estado moderno, van desde la simple obtención de ingresos sin una determinación específica que se canaliza hacia la prestación de los servicios públicos tradicionales, hasta convertirse en un factor determinante de los procesos seguidos en la producción y distribución de la riqueza.

En una sociedad capitalista, cuyo móvil es la obtención-

del lucro, el ciudadano encamina su actividad hacia el logro de la mayor utilidad en provecho propio; en cambio el poder público ejerce su acción hacia el máximo beneficio social, sustituyendo el fin último del beneficio individual por el mejoramiento de los grupos sociales.

Las finanzas públicas no sólo consideran la manera como los individuos satisfacen sus necesidades colectivas en las que toma parte el gobierno, sino también la forma como éste influye en los problemas relativos a satisfacer las necesidades privadas. Por lo tanto las finanzas públicas, a través del gasto público, extienden y hacen sentir sus efectos en todas las esferas de la producción y del consumo, estrechándose así los lazos que existen entre las finanzas públicas y las privadas.

Debemos precisar las semejanzas y diferencias que existen entre finanzas públicas y finanzas privadas, puesto que ambas se norman por principios comunes generales. Suele decirse que, en el campo de las finanzas públicas se deben determinar primero los gastos del gobierno, y luego los ingresos necesarios para cubrirlos. La relación entre gastos e ingresos es tan estrecha que obliga a suponer que se deben determinar simultáneamente ambos elementos puesto que carecería de objeto que el Estado determinara sus gastos, si su capacidad económica de los contribuyentes no les permitiese soportar los impuestos necesarios para cubrirlos, teniendo entonces que recurrir a fuentes extraordinarias de financiamiento.

Una de las principales diferencias entre las finanzas públicas y privadas, es la fuente de ingresos normales que para los particulares la constituyen el trabajo y el capital, y para el poder público la determinan los impuestos, derechos, etc. Por otra parte el particular realiza sus gastos de acuerdo con sus finalidades y decisiones personales, en tanto que el poder público distribuye su gasto de acuerdo con disposiciones legales.

Otra distinción consiste en el objeto de la inversión de los ingresos. Las finanzas privadas se orientan hacia la satisfacción de necesidades concretas, existiendo una relación visible entre el gasto hecho y la satisfacción lograda. Las finanzas públicas se realizan a través de la prestación de servicios públicos que satisfagan necesidades colectivas y no individuales de los ciudadanos, como los gastos hechos en la defensa nacional, pavimentación de las calles, seguridad pública, etc. Otra diferencia entre finanzas públicas y privadas, consiste en que por virtud del carácter permanente de la institución pública, ésta no necesita aborerrar como sucede en el campo de las privadas, cuando se hace frente a situaciones imprevistas, ya que el Estado está siempre en la posibilidad de obtener ingresos extraordinarios por medio de impuestos que tengan ese carácter, o bien, por la emisión de empréstitos.

Otro distinto criterio explica que en el campo de las finanzas públicas se producen bienes o servicios con carácter esta-

tal ya que por su naturaleza no pueden fructificar más que en -- este ámbito, y que como los particulares no logran absorber sus - altos costos se salen de las posibilidades de las finanzas priva- das.

## 2.- GASTOS PUBLICOS

En general, el Estado moderno mantiene en su economía - una relación recíproca: por una parte absorbe los fondos y por - otra los vierte en forma de bienes y servicios de carácter colec- tivo, procurando satisfacer las necesidades sociales. De ahí la - gran importancia que tiene el gasto público, pues a través de él - es como el Estado influye en mayor o menor grado en la vida econó - mica y social.

Lo anterior permite definir el gasto público como el de - sembolso hecho por la administración pública para adquirir una - mercancía o un servicio; es decir, todo lo que representa dispen - dio o consumo con fines productivos. La conducta seguida por el - gasto público debe obedecer a decisiones de tipo social, dándole - cierta autonomía frente a los gastos privados.

Por otra parte, la estructura del gasto público se condi - ciona según los fines que el Estado persiga; así por ejemplo un - país altamente industrializado tendrá una estructura diferente a - otro en proceso de desarrollo, como también su distribución del - gasto en tiempos de paz será diferente a la que se tenga en tiem - pos de guerra.

En las diferentes estructuras del gasto público, existen multitud de clasificaciones del mismo y que a continuación se citan.

En el año 1776 Adam Smith clasificó los gastos del Estado de acuerdo con tres principios generales: primero, defender la sociedad en contra de la violencia y la injusticia de otras sociedades independientes; segundo, asegurar la justicia interna entre los ciudadanos; y tercero, aplicar los gastos para fines económicos y sociales. (4)

Eheberg, en su libro Hacienda Pública clasifica los gastos gubernamentales en gastos ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros los que no observan variaciones durante cada período económico normal; por ejemplo, sueldos y salarios, intereses de la deuda pública, etc.; gastos extraordinarios los que se producen por motivos imprevistos, como aquellos efectuados en la evacuación de alguna zona dañada por elementos naturales. (5)

Otros autores los dividen en gastos constitucionales y administrativos; constitucionales los que perciben los poderes con cargo a los ingresos públicos y a los administrativos en relación a los que surgen como consecuencia de la recaudación de impuestos.

Santillán López incluye además los gastos derivados a fo

mentar la industria y el comercio, los necesarios para cubrir la deuda pública, los originados por las fuerzas armadas, la administración de justicia, etc. (6)

Algunos teóricos incluyen la división de gastos forzosos y optativos; forzosos aquellos cuyo carácter es imprescindible e inaplazable y optativos los que pueden diferir en un ejercicio de terminado. Gastos de capital son los que comprenden las erogaciones tendientes a sostener el ritmo de desarrollo económico de un país, por ejemplo los que se realizan en obras públicas y construcciones. Los gastos llamados erogaciones especiales conceden al ejecutivo el poder optativo de hacer alguna erogación de cantidades no previstas. Gastos directos e indirectos: son directos los que se realizan por servicios recibidos; indirectos los que corresponden a transferencias monetarias, ya sea por concepto de subsidio o de donación. (7)

Otro reagrupamiento más funcional del gasto es el siguiente:

1. En inversiones y protecciones sociales:  
Bienestar y seguridad social, servicios educativos y culturales, servicios asistenciales, etc.
2. De fomento económico, agrícola, ganadero, comercial y forestal:  
Promoción industrial, de comunicaciones y transportes.
3. Administración general:

Gastos del ejército y la armada y demás servicios militares, así como aquellos ya mencionados como administrativos propiamente dichos.

4. Los referentes a deuda pública: interior, exterior y flotante. (8)

El poder público en México, ha dividido los gastos como sigue:

- a) Gastos corrientes de administración.
  - Servicios personales.
  - Compra de bienes para la administración.
  - Servicios generales.
- b) Gastos directos de capital.
  - Adquisición de bienes de fomento.
  - Obras públicas y construcciones.
  - Inversiones financieras.
- c) Gastos de transferencia.
  - Transferencias al consumo.
  - Transferencias para inversiones.
- d) Erogaciones especiales.
  - Deuda pública.
  - Capital.
  - Intereses. (9)

Por último el Banco de México, S.A. siguiendo el criterio establecido por el Gobierno de la República Mexicana, en su informe anual, clasifica los gastos en:

1. Gastos de administración.
2. Gastos de conservación y recursos naturales.
3. Gastos en obras públicas y construcciones.
4. Inversiones.
5. Transferencias.

Después de referirnos a las clasificaciones expuestas podríamos preguntarnos: ¿Qué principios deberían establecerse para normar los gastos públicos?. Esto depende de las premisas que se pretendan establecer; por ejemplo, si se trata de reducir los gastos al mínimo; si se persigue interferir lo menos posible con la iniciativa privada; si se tiene como fin alcanzar el nivel más alto de ocupación, etc.; ¿Qué principios de carácter general podrían aplicarse en cualquier momento?.

Si se tiene como finalidad que el gobierno gaste lo menos posible, sería necesario contar con un límite mínimo al gasto gubernamental, puesto que existe la obligación por parte del gobierno de no poner en peligro la protección de sus ciudadanos. Por lo que se refiere a no interferir en la iniciativa privada, es lógico suponer que los servicios otorgados por el gobierno serán únicamente para complementar las obras realizadas por la iniciativa privada, sin competir con ella.

A menudo, la finalidad de los gastos públicos es la de alcanzar la ocupación plena a fin de asegurar un alto nivel en el ingreso nacional, sobre todo si se financia con empréstitos, ya -



que esto significa un auténtico gasto adicional; pues por medio de la imposición sólo se sustituiría parte de la inversión privada por la pública y no habría un incremento neto en la inversión total. Usando recursos impositivos la inversión pública aumentaría al incrementarse el gasto gubernamental, pero la inversión privada disminuiría en la misma proporción.

Existe el principio de que los gastos públicos deben obtener en todo caso el "beneficio máximo"; esto significa que cada peso debe gastarse donde la utilidad marginal social sea mayor, estableciendo que debe determinarse el destino y el grado de las erogaciones públicas por alternativas que realmente sean de peso, y que los lujos públicos se sacrificarán en bien de las necesidades privadas más indispensables. Hay que reconocer que existen serias dificultades para estimar la utilidad marginal social, por lo que este principio no se puede llevar, en muchos casos, a la práctica.

Por otra parte cuando existe una situación inflacionaria el mecanismo de la política fiscal operaría reduciendo considerablemente los gastos gubernamentales y provocando una reducción del dinero en circulación.

En una situación deflacionaria nuestra tarea sería estimular el gasto nacional mediante un incremento de la participación del Gobierno en la política financiera del país. Con un au-

mento de sus gastos de inversión, se incrementarían una serie de actividades tendientes a una elevación del ingreso per-cápita.

La acción del Estado, a través de su política económica, usando instrumentos fiscales y monetarios, es la mejor forma de combatir la depresión y aumentar el nivel de ocupación, convirtiendo la inversión pública en el factor determinante de la generación y estabilidad del nivel de ingreso, ya que con esto entraría en vigor el efecto multiplicador.

Dentro de las normas recomendables de una política anticíclica, por parte del gobierno, se recomienda:

- 1.- Reducción de los gastos gubernamentales cuando existe inflación y el impulso decidido de estas en épocas de depresión.
- 2.- Incremento de las tasas impositivas en épocas de auge, con el fin de frenar la actividad económica; y al iniciarse la depresión dar un impulso a los programas de inversión por parte del gobierno.

Aunque teóricamente, cuando existe depresión se recomienda reducir las tasas impositivas con objeto de desarrollar la potencialidad de la iniciativa privada incrementando la propensión marginal al consumo y a la inversión, medida esta que casi nunca se ha puesto en práctica por los compromisos adquiridos con anterioridad por el Estado.

Existe una corriente de ideas que ha venido a inquietar a los teóricos de las finanzas públicas. Ella establece el uso del gasto deficitario como instrumento de aceleración y fortalecimiento de la tasa de desarrollo económico de un país, sobre todo cuando no se cuenta con una iniciativa privada que introduzca tecnologías adecuadas o realice inversiones de gran alcance y de beneficio colectivo. Esto ha obligado a los teóricos modernos a descuidar la celosamente defendida rigidez de la igualdad entre ingresos y gastos públicos. Este punto de vista se critica afirmando que el pago de las amortizaciones y de los intereses significa una fuerte carga para el Gobierno, lo que no es del todo exacto, puesto que las deudas contraídas con fines productivos serían contrarrestadas por los beneficios que significan la utilización de los créditos ya que aumentaría el producto nacional bruto al contarse con un mejoramiento del sistema de comunicaciones, el fomento y la promoción de nuevas actividades en función de la localización de los recursos, la ampliación y la introducción de innovaciones tecnológicas adecuadas y compatibles con la estructura del capital y el trabajo.

### 3.- INGRESOS PUBLICOS

Como en el capítulo siguiente se tratará con más amplitud los ingresos públicos, en este inciso solamente se hace una breve referencia al tema.

Se debe retroceder a la edad media y aún hasta la época de Grecia y Roma para localizar los primeros vestigios de las contribuciones por parte de los particulares que dieron origen a los ingresos del Gobierno.

En la Edad Media se integró la teoría de que toda exacción, toda tasa, toda prestación que se otorga al señor feudal es correlativa a una dádiva por parte del mismo. La lucha entre feudalismo y monarquía, dió como resultado que la rigidez en materia fiscal se atenuara pues el despotismo del rey en el poder central se dejaba sentir en menor grado que la del señor feudal.

Algunos autores opinan que un sistema impositivo debe regular los ingresos individuales; que proteja los más bajos y grave con mayor intensidad a los más elevados, que garantice un mínimo de subsistencia y asegure con ello un consumo más homogéneo y estable usando preferentemente como instrumentos fiscales los impuestos directos.

Los efectos que los ingresos públicos ocasionan en la economía están en función de la finalidad a que se dediquen pues de no ser recolectados por el gobierno podrían usarse en diferente forma por los particulares.

En México, estos ingresos se establecen cada año por ley de ingresos correspondiente, siendo los impuestos la principal fuente de recursos del Estado.

## NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) E. Flores Zavala Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. México. Porrúa. 1959.
- (2) La concepción de las Finanzas públicas, evoluciona simultáneamente a la del Estado, por lo que el concepto moderno de esta disciplina surge una vez lograda la Revolución Francesa en el siglo XVIII, primero como rama de la economía política y posteriormente como ciencia independiente.
- (3) Se norma el establecimiento de los impuestos, los procedimientos de percepción, sus efectos en la economía general, y todos los medios de que dispone el Estado para obtener su financiamiento y a la vez se establece el procedimiento técnico para obtener el mejor aprovechamiento de los recursos del poder público.
- (4) El gasto estatal para fines económicos consistía en servicios directos a empresas privadas y a la comunidad, el gasto de ayuda a la empresa privada era de dos clases; el que se refiere a determinadas ramas de la producción, especialmente a la agricultura y en segundo lugar el que se refiere a la provisión de servicios útiles para la industria.
- (5) K. Von Eneberg. Hacienda Pública. Gustavo Gili. 1924 Barcelona.
- (6) R. Santillán López y A. Rosas Figueroa. Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México. México. UNAM. 1962.
- (7) Se denominan transferencias todos aquellos trasposos de fondos a título gratuito, no contándose contrapartida limitando su función a facultar a un individuo de la disposición libre del ingreso transferido.
- (8) R. Santillán López y A. Rosas Figueroa. Opus Cit.
- (9) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Presupuesto de Egresos de la Federación para el año de 1966. México. - Diario Oficial 31 de diciembre. Sección Segunda. México 1965.

**CAPITULO II**

**LOS INGRESOS PUBLICOS.**

## 1.- DEFINICION

El concepto de ingresos públicos ha ido evolucionando y al definirlo en diferentes épocas los tratadistas abarcan aspectos diversos.

En los albores de la ciencia de las finanzas públicas - los únicos ingresos eran los procedentes de la propiedad de la tierra, siendo muy reducidos y por lo tanto insuficientes para sufragar los gastos gubernamentales.

Eheberg puntualiza que los ingresos públicos tienen su origen en una actividad lucrativa y que provienen de la facultad autoritaria, se derivan de las explotaciones económicas del sector privado, en virtud del poder coactivo que tiene el Estado y se utilizan para satisfacer las necesidades públicas. (1)

La definición antes expuesta puede ser complementada por la que brindan Aniceto Rosas Figueroa y Roberto Santillán López - quienes consideran que los ingresos públicos comprenden todas las percepciones del Estado, tanto en efectivo como en servicios, incluyendo los recursos provenientes de la imposición, de la emisión de papel moneda, bonos, valores gubernamentales y empréstitos, así como la proveniente de los recursos naturales de las empresas del Estado y de las donaciones de particulares. (2)

## 2.- CLASIFICACION

Existen diversas formas de clasificar los ingresos, sin embargo como el criterio a seguir es eliminar las menos importantes a continuación se exponen las que forman la médula en la teoría de las finanzas públicas.

Los ingresos públicos pueden clasificarse en grandes grupos:

I. Gratuitos; II. Contractuales; III. Obligatorios y IV. Mixtos. (ver cuadro No. 1). (3)

I. Ingresos públicos gratuitos, como lo indica su nombre proceden de los particulares con ese carácter y están incluidos en ellos los donativos, subsidios y cualquier clase de ayudas.

II. Ingresos públicos contractuales, son aquellos relacionados con una concesión o un contrato. A su vez se subdividen en los provenientes de: 1.- El patrimonio público. 2.- Empresas públicas 3.- Institutos públicos no lucrativos y 4.- El crédito.

1.- Forman los contractuales del patrimonio público, los recursos mobiliarios (títulos) y los recursos inmobiliarios.

2.- Los ingresos de empresas públicas se subdividen en los de transportes y comunicaciones, de servicios y suministros públicos, industriales y comerciales, de seguros, bancarios y loterías.

3.- Los ingresos públicos contractuales derivados de institutos públicos no lucrativos son los originados en institutos



CUADRO #1

CLASIFICACION DE LOS INGRESOS PUBLICOS

I.

Gratuitos.....		Donativos, Subsidios y Ayudas.
	Recursos Mobiliarios	Acciones Obligaciones
1. Patrimonio Público	Recursos Inmobiliarios	Tierras y Edificios Montes Minas Aguas
2. Empresas públicas	De transportes y Comunicaciones De servicios y Suministros Públicos Industriales Comerciales De Seguros Bancarias Loterias	

II.

Contrac  
tuales.

3. Institutos Públicos no Lucrativos		
4. Del Cré dito	Empréstitos forzosos Empréstitos Patrióticos Empréstitos Voluntarios	
1. Poder de Emi- nente Dominio	.....	Expropiaciones

III.

Obli-  
gato-  
rios.

2. Poder Penal	.....	Multas y Penas Pecunarias.
3. Poder de Imposición	.....	Tasas o Derechos Contribuciones Espe- ciales o de Mejoras Impuestos.

IV.

Mixtos .....		Monopolios Fiscales: Alcoholes, tabacos, cerillos, naipes, sal, etc.
--------------	--	-------------------------------------------------------------------------------

ciones generalmente descentralizadas como por ejemplo: IMSS-ISSSTE, etc.

- 4.- Los ingresos públicos contractuales del crédito son aquellos por medio de los cuales el Estado percibe - ingresos a base de: a).- Empréstitos forzosos. b).- Empréstitos patrióticos, por medio de los cuales se recurre a ingresos extraordinarios que se suscriben rápidamente dado que la situación de la nación así lo amerita. c).- Empréstitos voluntarios, que se hacen normalmente por parte de los particulares en la compra de bonos u obligaciones de deuda pública.

### III. Los ingresos públicos obligatorios, se originan cuando el Estado puede ejercer:

- 1.- Su poder de eminente dominio que le confiere el derecho público, pudiendo llegar esta facultad hasta tomar a discreción la propiedad privada con fines determinados a causa de la utilidad pública, dentro de las normas legales y mediante el pago de la indemnización por el perjuicio ocasionado a la ciudadanía, por la expropiación. 2.- Su poder penal que consiste en la facultad que tiene de imponer multas y penas pecunarias cuando se quebrantan las disposiciones legales. 3.- Su poder de imposición, facultad ejercida a través de las tasas o derechos, contribuciones especiales o de mejoras e impuestos. Debe entenderse por tasa o derecho las contraprestaciones -

obligatorias pagadas al Estado por quienes disfrutan de ciertos servicios, y que son inherentes a la soberanía del Estado como por ejemplo: certificaciones, registros, servicios de inspección, etc. Contribuciones especiales o de mejoras son aportaciones obligatorias exigidas en proporción a los beneficios especiales recibidos por los particulares, destinadas a sufragar los costos de una mejora específica hecha a la propiedad, sobre todo, cuando se trata del interés público. Por impuesto se entiende la aportación pecuniaria o en especie a que están obligadas las personas físicas o morales a fin de cubrir los gastos públicos. (4)

IV. Los ingresos públicos mixtos tienen como elementos integrantes los monopolios fiscales como por ejemplo: alcoholes, tabaco, sal, etc. (ver cuadro No. 1).

Si se atiende únicamente a los ingresos de carácter patrimonial, éstos pueden clasificarse, según Einaudi, en precios privados, precios cuasi-privados, precios públicos y precios políticos. (5)

Se entiende por precios privados los ingresos que percibe el Estado cuando se vende en el mercado y en las mismas condiciones que a particulares, bienes y servicios perfectamente individualizables y divisibles.

Precios cuasi-privados, son los ingresos que cobra el Es

tado por el suministro a precios de mercado de bienes y servicios que satisfacen necesidades privadas, pero cuya producción se encondena al Estado por considerarse que así se alcanza incidentalmente una finalidad pública o social, y por tanto, indisoluble e indeterminable desde el punto de vista individual.

Precios públicos son los que los particulares pagan a una empresa del Estado que satisface una necesidad privada individualizable y divisible a fin de impedir de ese modo el establecimiento de altos precios de monopolio o algún otro perjuicio.

Precios políticos son los que existen cuando el Gobierno no sólo satisface una necesidad individualizable y divisible, sino que al mismo tiempo cubre otra necesidad que es común a todos los ciudadanos.

Esta clasificación hecha dentro del ámbito de las finanzas públicas no se encuentra en la legislación fiscal positiva, - pues su propósito es analizar la clasificación de los ingresos públicos.

Existen otras clasificaciones de ingresos públicos pero sería muy extenso exponerlas, por lo que nos limitaremos a comentar la clasificación oficial que establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Ley de Ingresos de la Federación, y que se agrupan en ingresos ordinarios y extraordinarios. (6)

Se entiende por ingresos ordinarios aquellos que se perciben regularmente en cada ejercicio fiscal, y que se destinan a cubrir los gastos normales del Estado, siendo permanentes y previsibles.

Se consideran ingresos ordinarios a los impuestos, tasa o derecho, productos y aprovechamientos ya que éstos se derivan del derecho público y atañen directamente al ejercicio del poder soberano del Estado.

Los impuestos y la tasa o derecho ya fueron definidos con anterioridad; los primeros serán motivo de una exposición más amplia en el capítulo III.

Son productos los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones, por ejemplo: venta de propiedades nacionales, acciones, bonos, recuperación de crédito, etc.

Aprovechamientos son los demás ingresos ordinarios no clasificados provenientes de rezagos, multas, etc.

Además, dentro de los ingresos ordinarios de los estados, del Distrito Federal y los municipios, en la República se clasifican las participaciones causadas en los mismos, pero gravados por impuestos federales. Algunos estados proporcionan participaciones a los municipios los que los consideran en calidad de ordinarios.

Los ingresos extraordinarios son aquellos que se obtienen en situaciones eventuales, para cubrir gastos con ese carácter y se presentan cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias; no obstante algunas veces pueden ser previsibles y más o menos permanentes, por ejemplo: en una política de desarrollo económico que se financia con empréstitos. Son ingresos extraordinarios, las contribuciones especiales, emisión de moneda, deuda pública, etc.

En los últimos años ha cobrado importancia el estudio teórico de la capacidad de endeudamiento de un país. El límite de endeudamiento será aquel hasta el cual los efectos derivados del mismo no pongan en peligro la estabilidad de la economía nacional. Dada la importancia que la deuda pública tiene en relación con las finanzas públicas, a continuación se otorgará a este aspecto cierta amplitud.

Se entiende por deuda pública el conjunto de obligaciones del sector gubernamental de un país. A estas obligaciones también se les denomina como "circulación" o "tenencia" de la deuda. (7)

Cuando la deuda es voluntaria dichas obligaciones están constituidas por bonos, u otra clase de documentos de crédito; cuando es compulsiva las obligaciones se imponen por tratados de-

rivados de situaciones especiales y pueden estar representadas - por otra clase de documentos.

La deuda pública puede originarse por empréstitos que cubran un déficit en las operaciones gubernamentales como consecuencia de la construcción de obras públicas y de beneficio social - que representan parte del activo nacional, siendo el empréstito - la contrapartida del pasivo.

También se puede originar la deuda pública por reparaciones de guerra y por obligaciones de particulares, puesto que en este último caso los ciudadanos obtienen empréstitos avalados por el Estado cuyas obligaciones no cubren, en tal caso el poder público tiene que hacerse cargo de ellas. En los últimos años algunos países en proceso de desarrollo han incurrido en situaciones deficitarias financiándolas principalmente con empréstitos, lo que ha producido un aumento de la deuda pública.

Cuando la deuda se origina por empréstitos internos puede producir una elevación en el nivel de precios del país, sobre todo si los empréstitos proceden del Banco Central, aumentando en forma excesiva el medio circulante y quedando la producción correlativamente a la zaga. Se considera que las deudas originadas con empréstitos externos y dedicados a la producción no son inflacionarios, puesto que no se incrementa el medio circulante ya que generalmente se importan bienes de capital.

En términos generales, la deuda pública agrava el problema de la distribución de la riqueza en atención a que los bonos y valores públicos se encuentran en poder de los individuos con mayores recursos; por tanto son éstos quienes perciben el pago de los intereses, los cuales quedan frecuentemente exentos de impuestos por ser en esta forma como se hace atractiva la aceptación de esta clase de obligaciones entre los particulares. Además, es conveniente puntualizar que uno de los principales medios con que se obtienen ingresos por este motivo, son los empréstitos voluntarios o forzosos, según sea su recaudación.

Los empréstitos forzosos se justifican solamente en casos de notoria necesidad, ya que pesan sobre los contribuyentes de manera poco uniforme y obligan a que se contraigan deudas, privando a la economía nacional de capitales y elevando el tipo de interés.

Los empréstitos se clasifican también según su finalidad y plazo a que se suscriben. Son a corto plazo cuando se emiten por un período muy corto y su finalidad no es otra que la de cubrir un ajuste mensual entre los ingresos y egresos de un presupuesto determinado o se destinan a satisfacer una necesidad transitoria.

Los empréstitos a largo plazo, también llamados empréstitos consolidados, se distinguen de la deuda flotante por su finalidad y duración; su finalidad es sobre todo cubrir los gastos es



pecíficos de las corporaciones públicas extendiéndose a un cierto número de años. Si estos empréstitos se utilizan para fines improductivos, amortizándose con el producto de los impuestos, repercutirán en la economía y agravarán la distribución de la riqueza.

Otro criterio de clasificación de los empréstitos es el que se refiere a la amortización de los mismos. Habrá empréstitos con pago regular de intereses y plazos fijos de amortización, así como también empréstitos con premios, etc.

La deuda pública puede ser interior o exterior. Los títulos de la interior son nacionales; en cuanto a la exterior, son valores que se suscriben en el extranjero o que se hallan en manos de capitalistas de otros países. Un punto de vista formal - respecto a la deuda pública exterior que se suscribe en el extranjero; sin embargo desde un punto de vista real se entiende que se suscribe en el país de emisión pero que de hecho está en manos de extranjeros dentro del país.

Una deuda que originalmente es externa de hecho se convierte en interna si su tenedor radica en el país deudor, sin perder su nacionalidad, aunque legalmente la deuda continuará siendo externa; no obstante, si las cantidades por concepto de amortizaciones e intereses no salen del país deudor sus efectos son semejantes a los de la interna.

Una deuda exterior tendrá garantía real cuando se especifique concretamente una o varias fuentes de ingresos del poder público destinadas a su amortización, asegurando así al acreedor el pago correspondiente; será crediticia cuando las obligaciones estén respaldadas únicamente por la confianza que se otorgue al deudor.

Con frecuencia se ha dicho que deuda titulada es la que está representada por títulos, y flotante la que no está amparada por ellos. Sin embargo, puede surgir cierta confusión, cuando no está claro el concepto de título, ya que en unas ocasiones sólo se hace referencia a bonos y en otras a toda clase de documentos de crédito en cuyo caso una parte importante de la deuda será titulada.

En otras ocasiones se considera deuda flotante cuando esta se deriva de la actividad administrativa correspondiente a obligaciones contraídas durante un período fiscal y no cubiertas dentro del mismo. Por lo tanto este criterio comprende aquellas obligaciones pendientes de pago, generalmente en cuenta corriente a plazo menor de un año y con certificado de Tesorería. Frecuentemente esta clase de deuda se utiliza para nivelar momentáneamente el presupuesto; el uso excesivo de esta práctica es peligroso e implica estar revisando continuamente el presupuesto.

Cuando en determinado momento se efectúa la transformación de la deuda flotante en una a largo plazo ocurre lo que se -

ha dado en llamar consolidación o conversión. Por lo tanto, consolidación es la conversión de empréstitos de épocas pasadas en nuevos empréstitos, mejorando la situación del deudor.

La liberación de la deuda surge con la extinción de las obligaciones la cual puede ser total o parcial. En el caso de extinción parcial se considera como deuda en un momento dado únicamente las obligaciones insolutas y como extinguidas las obligaciones liberadas. La liberación de la deuda puede efectuarse por amortización o por condonación. La amortización existe cuando el pago del capital es hecho sin cubrir los intereses; las mortizaciones y el pago de intereses constituyen el servicio de la deuda. La condonación es un acto exclusivo del acreedor y consiste en la renuncia de su derecho a exigir al deudor el reembolso de las cantidades que originaron la deuda.

### 3.- FUENTES

La fuente es el monto de bienes o de riqueza a través de la cual se obtiene lo necesario para cubrir el ingreso. La diferencia que existe entre fuente y clasificación de los ingresos públicos, es que ésta última es más rígida, mientras que la primera va de acuerdo con el criterio del legislador quien escoje de la clasificación de los ingresos la fuente que utilizará de acuerdo con la política económica de su país.

Wagner considera que la fuente normal del ingreso públi-

co es la renta nacional que se forma por el monto de bienes o riquezas que están a disposición de un pueblo en un período determinado. (8)

La creencia general es quizás, que los impuestos constituyen la única fuente de ingreso público. Sin embargo existen otras fuentes que han alcanzado cierta importancia. Al finalizar los años veintes, encontramos que existían más ingresos por contribuciones especiales que por impuesto sobre la propiedad. En cambio, en nuestros días los ingresos públicos que no proceden de los impuestos tienen por lo general, menos importancia que la que tuvieron en otros tiempos.

El Estado posee varios recursos para llegar a obtener fondos financieros de naturaleza diferente. Cuenta con empréstitos, con la facultad de crear medios adicionales de pago a través del sistema bancario, etc.; pero la principal fuente del ingreso público es la que obtiene de los contribuyentes.

Por último se pueden especificar algunas fuentes de acuerdo a su finalidad especial o por la autoridad por la cual proceda su exacción. Por ejemplo, la multa puede ser una fuente de ingreso determinada por la autoridad penal, constituyendo un medio para hacer cumplir las leyes más que una finalidad para recaudar los fondos públicos.

Como puede verse cada una de las fuentes del ingreso público diferentes de la del impuesto, son distintas unas de otras, sus características no son muy claras, los términos usados en la práctica son más bien imprecisos y los límites que las separan son bastante indefinidos.

La legislación mexicana divide las fuentes en ordinarias y extraordinarias siguiendo la clasificación ya presentada para los ingresos públicos.

En el próximo capítulo analizaremos los impuestos como fuente principal de los ingresos públicos.

## NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) K. Von Eneberg. Opus Cit.
- (2) R. Santillán López y  
A. Rosas Figueroa. Opus Cit.
- (3) J. Ocadiz. Apuntes de Clase. México. ITAM. -  
1964.
- (4) Estas definiciones serán estudiadas y analizadas con más detalle, en el siguiente capítulo.
- (5) L. Einaudi. Principios de Hacienda Pública. 1962-  
Madrid. Aguilar.
- (6) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ley de Ingresos de la Federación. Diario Oficial 31 de diciembre. México-  
1965.
- (7) R. Santillán López y  
A. Rosas Figueroa. Opus Cit.
- (8) A. Wagner. Tratado de la Ciencia de las Finanzas.  
1909 Paris. Giard y Briere.

CAPITULO III

LOS IMPUESTOS

## I.- DEFINICION Y CARACTERISTICAS

Nuestro método de análisis se inicia con el estudio de los principios clásicos de la imposición, con objeto que de ello se derive la definición del impuesto y posteriormente sus características, para seguir después con su clasificación, y de ahí el estudio de su repercusión y finalidades.

Juan Enrique Justi (1720-71) dejó asentado en sus tratados sobre hacienda pública, que el principio fundamental en materia de impuestos es considerar que los contribuyentes estén en condiciones de pagarlos sin privarse de lo necesario. De este principio se desprende que los impuestos no deben incrementarse si no se capacita a los contribuyentes para soportarlos. (1)

El segundo principio, según Justi, es aquel que se refiere a que los impuestos deben gravitar sobre los contribuyentes con absoluta igualdad y en justas proporciones. Relacionando estos dos principios se deduce que el contribuyente debe estar en condiciones de pagar el impuesto de acuerdo con su participación social; cada ciudadano debe aportar su cuota de acuerdo con la propiedad que posea y con la renta que perciba.

En la tercera regla Justi señala que se deben tener siempre presentes los métodos para allegarse los impuestos, ya que éstos deben ser en tal forma que la prosperidad del Estado y



de los habitantes y la libertad civil no sufran daños. Este principio se consagra al comprender que el Estado tiene por función - el bienestar social.

La cuarta norma se refiere a que los impuestos deben estar organizados de acuerdo con la forma y naturaleza del gobierno del Estado.

La quinta establece que hay que fijar los impuestos de una manera definitiva haciéndola clara y basándose en el principio de la equidad.

La sexta y última aconseja que los impuestos deberán instituirse de manera que pueda cobrarse su importe en forma fácil conveniente, y con el menor gasto tanto por parte de los contribuyentes como del Estado.

Además de Justi hubo otro autor importante que consagró en su obra principios fundamentales en esta materia, los cuales hoy en día se siguen observando. Nos referimos al economista escocés Adam Smith quien dedicó un capítulo de su libro al estudio de los impuestos, estableciendo cuatro principios fundamentales, y de los que posteriormente se han derivado otros. Estos cuatro principios son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía. (2)

Es indudable que Adam Smith se inspiró en Justi para la elaboración de sus normas sobre tributación, como a continuación analizaremos.

El principio de justicia se desarrolla especialmente a través de dos normas que son la de generalidad y la de uniformidad de los impuestos. La de generalidad consiste en que todos los miembros de una comunidad deben pagar el impuesto pero existiendo una limitación llamada de la "capacidad contributiva", que se aplica a quienes no cuentan con percepciones monetarias lo suficientemente elevadas para permitirles cualquier disminución o sacrificio en sus ingresos afectando sus necesidades más elementales. Respecto a la de uniformidad todos los ciudadanos deben ser iguales ante el impuesto. Esta igualdad radica en que el sujeto-motivo del gravamen debe pagar una misma cuota en proporción a la materia gravable.

Existen dos criterios que enfocan el punto de vista de la uniformidad del impuesto; uno que se refiera a la igualdad de sacrificio y otro relativo a la capacidad contributiva dependiente del monto de las rentas. La uniformidad deberá entenderse también como una forma en que el impuesto estará en armonía con la capacidad de la prestación económica, y ésta aumentará en proporción a la renta; por lo que puede admitirse el principio de la imposición progresiva en los impuestos, sobre todo en los suntuarios y los de utilidades provenientes de hechos accidentales.

¿Y cómo enfocar la realización de la uniformidad en materia de imposición?. A esta pregunta se debe contestar: que el contribuyente sea gravado en proporción a su capacidad de prestación, o bien propugnando que el impuesto ocasione el mismo sacrificio para cada uno de los contribuyentes.

Para estas normas, así como para todos los impuestos, - existen razones de tipo moral que determinan su justicia; así encontramos la aseveración de que ninguna ley puede hacerse cumplir si va en contra de la voluntad del pueblo. Las leyes impositivas frecuentemente son consideradas injustas, existiendo en estos casos una evasión de gran magnitud, por lo que el impuesto tiene - que ser abandonado como resultado de la presión política que se - ejerce o por las perturbaciones económicas que origina.

Para evitar que esto suceda el principio de justicia puede quedar resumido como sigue: los habitantes de cada Estado con tribuirán al sostenimiento del gobierno en proporción a su capaci dad, o sea, en relación a los ingresos de que gozan bajo la pro-- tección del Estado.

Lo fundamental de este precepto es la afirmación de que el impuesto debe ser equitativo; no obstante el concepto de justi cia varía de una época a otra, de un país a otro, por lo que el - contenido de este principio se modificará según el pensamiento ju rídico que predomine en determinado momento.

Queda asentado en esta norma que no todos deben pagar - los impuestos, pues existirán obligaciones que únicamente deberán ser cubiertas por determinadas personas, procurando que el siste- ma impositivo afecte a todos en tal forma que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.

Es conveniente analizar algunos casos especiales; como - por ejemplo la exención de los impuestos llamada un mínimo de necesidades, o mínimo de existencia; ésta abarca aquella renta, capital o trabajo que se considera como indispensable para la existencia humana, y en este caso se debe conceder aplicando el principio de justicia. Si el impuesto gravara este mínimo se agravarían las condiciones de vida del causante con daño evidente para la sociedad, y se reducirían prácticamente los salarios disminuyendo el ahorro y provocando situaciones que propiciarían la evasión. Por tanto, la justicia en la imposición podrá lograrse si el trato a los causantes del impuesto es imparcial en lo referente a gravámenes.

El segundo principio de Adam Smith, conocido como "certidumbre" encierra una serie de requisitos, como: sujeto, cuota, base y forma de pago del impuesto, etc.

Este principio establece que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario; debiendo ser claras las fechas de pago, forma de realizarse, cantidad a pagar, pues de no ser así, el sujeto del impuesto se halla a merced del recaudador, pudiendo exagerarse el impuesto y favorecer la corrupción de cierta clase de empleados, que por la función que desempeñan resultan impopulares.

Aunque la mayoría reconoce la sencillez del principio y su importancia, cada nueva ley impositiva deberá evitar complicaciones a quienes son gravados, o para aquellos que gozan de alguna exención racionalizando los métodos de imposición tributaria.

El tercer principio de Adam Smith es el de "comodidad" - que estipula que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en que es más probable que el contribuyente cumpla con la obligación asumida.

Esta norma impositiva establece que los mejores sistemas de impuesto son aquellos en los cuales el tiempo de recaudación es el apropiado a la conveniencia del contribuyente, debido a la eficiencia del sistema y como opinión generalizada que todo impuesto debe ser administrado en tal forma que extraiga y mantenga fuera de los bolsillos de los causantes lo suficiente que permita al Estado cubrir sus gastos. .

Por último, en lo que se refiere al principio de "economía", establece categóricamente que todo impuesto debe ser planeado para utilizar el mayor volumen de rendimiento con el menor costo sin obstaculizar a la producción, eligiendo las fuentes de los impuestos y su clase, y teniendo en cuenta los aspectos económicos de aquellas personas que realmente pagan el impuesto. De este mismo principio se deriva la fijación del gravamen atendiendo también a la evaluación de las necesidades públicas que se cubrirán con el producto de los impuestos.

Un quinto canon se deriva de los cuatro anteriores. Los impuestos deben ser adecuados, sosteniendo que "ceatere paribus" es la mejor fuente de recaudación la que produzca mejores ingresos que cubrirán las funciones del Gobierno. Este principio se -

puso en práctica cuando se observó que los impuestos inadecuados producían presupuestos no equilibrados.

Otro autor que hizo profundas investigaciones en este aspecto fué Adolfo Wagner, quien estableció cuatro principios: a) de política financiera (suficiencia y elasticidad de los impuestos); b) de economía política (elección de las fuentes apropiadas y de los efectos de cada uno de los impuestos); c) de justicia (generalidad y uniformidad de la imposición) y d) de administración (comodidad legal para el contribuyente, exacción para este lo más barata posible). (3)

De acuerdo con lo expuesto por Eheberg podrá observarse que Wagner se inspiró en los dos autores antes mencionados, ya que los principios por él expuestos son de gran valor, dependiendo su aplicación de la clase de impuestos y de la estructura del régimen financiero. (4)

A continuación se exponen algunas normas que a nuestro criterio se aplican en la implantación de un sistema impositivo: a) la de "conveniencia" que surge al observarse en la práctica que los impuestos se establecen con la finalidad de recaudar el mayor volumen posible con la menor dificultad; b) la de "ocupación plena" que formula que los impuestos deberán tener por objeto planear la producción y el empleo; c) la del "ingreso ganado" que da la idea de que aquellos causantes que obtienen ingresos por medio de su trabajo, reciban un tratamiento favorable, y que

el ingreso proveniente de rentas que abarca intereses y dividendos del capital, debe ser el más fuertemente gravado; d) la de "movilidad del impuesto" que significa que éste debe ser adaptado a las diferentes situaciones financieras del sujeto; e) la de "consideraciones jurídicas" que establece que si la ley impositiva otorga exenciones o tratamientos especiales, éstos deberán referirse a situaciones generales y nunca a casos particulares.

En todo sistema impositivo deberá especificarse claramente si se trata de un impuesto federal, local o municipal; debiendo los contribuyentes informarse de las leyes, reglamentos o circulares que les afecten, así como su debida aplicación.

Referente a estos principios y resumiendo las ideas de los autores clásicos, se puede decir que los impuestos no deben gravar fuertemente a las clases pobres; que la producción no debe ser nunca entorpecida por ellos; que los impuestos deben ser reducidos cuando se amenaza disminuir con ello el consumo, etc.

Una vez expuestos los principios teóricos tradicionales que han dado origen a la teoría impositiva, nos referiremos a las diferentes definiciones que se han dado al impuesto.

Durante la edad media los impuestos fueron establecidos sin especificación concreta, ya que tan sólo se determinaba como supuesta contraprestación a la defensa de la sociedad que era en realidad el interés del señor feudal. En lo referente a la obli-

gación contributiva de éste hacia la corona se transformaba en la contribución o prestación de un servicio, otorgándose de vez en cuando y en casos determinados, como por ejemplo en alguna guerra, construcción de fortificaciones, etc.

Si hemos de aceptar la idea de Groves, los impuestos son el precio que pagamos por la civilización. En todo caso a este concepto se debe agregar que los impuestos son los medios de que el gobierno dispone para resolver sus problemas financieros, constituyendo su pago un importante deber de todo ciudadano. (5)

Francois Quesnay piensa que el impuesto deberá ir proporcionado con el ingreso nacional, y que debe establecerse sobre el producto líquido de los bienes raíces y nunca sobre el salario de los hombres, ni sobre las mercancías. (6)

Por su parte Nitti afirma que el impuesto es una cuota por parte del ingreso que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a las entidades locales de derecho administrativo, para ponerlos en condiciones de proveer la satisfacción de necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad pública y naturaleza indivisible y Viti di Marco aclara que el impuesto es parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionar se los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales. (7 y 8)

Clemence Roger estipula que el impuesto es la parte del-



poder productivo que toma forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad a cambio de los servicios que ha recibido por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas con provecho de las futuras. (9)

De estos conceptos se deriva que el impuesto es la aportación de las economías privadas que el Estado se apropia para aplicarla a las satisfacciones de las necesidades públicas y sin ofrecer compensación alguna ni recíproca a las partes de donde distrae aquel ingreso.

Gaston Jezé hace una enumeración de las características del impuesto y dice que es una prestación de valores pecuniarios que no es seguida por una contraprestación del Estado, sino es un pago forzado que se establece según reglas fijas se destina a gastos de interés general debido al hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada. (10)

Continuando con las definiciones de impuesto, Hicks menciona que éstos son pagos obligatorios del sector privado al organismo gubernamental, con el propósito expreso de servir para la satisfacción de necesidades colectivas. (11)

Por otro lado Poole afirma que los impuestos son una contribución compulsoria e irrecíproca hecha al Estado. (12)

Hugh Dalton establece que los impuestos son una carga - compulsoria que impone una autoridad pública sin considerar el - monto exacto del servicio otorgado al causante y que no ha sido - cobrado como penalidad por la comisión de un delito o contraven- - ción legal. (13)

El código fiscal de la federación en su artículo 2º defi- ne el impuesto en los siguientes términos:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obli- gatorio a todos aquellos individuos cuya situación - - coincida con lo señalado por la ley como hecho genera- dor del crédito fiscal".

Analizando esta definición se establece que el impuesto - es una prestación obligatoria a cambio de la cual el particular - no percibirá un beneficio concreto.

Se dice que es una prestación en dinero o en especie por que no se puede considerar como impuesto los servicios personales obligatorios como son el servicio militar, el de jurados, etc.

Continuando con la definición analizada el Estado es el- que fija la prestación, es decir, el pago del impuesto nace del - poder de él, y no se deriva de la existencia de un contrato so- - cial ni de leyes naturales. Se fija unilateralmente, tiene carág

ter obligatorio y se aplica a todos aquellos individuos que viven una vida económicamente activa.

Pufendorff enunció el concepto de que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas. Hasta cierto punto los impuestos, según esta definición, están a cargo de un conglomerado social que van a pagar los servicios prestados por el Estado.

Girardi dice que el impuesto es la prima del seguro pagado por aquellos que poseen bienes para asegurarse contra todos -- los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute. -- Como puede apreciarse esta filosofía está inspirada en un concepto individualista, pues considera que la única función del Estado es la de garantizar a cada individuo sus propiedades, por lo que las cantidades que se le pagan constituyen una prima en garantía, es la teoría del seguro. (14)

En cuanto a la teoría que clasifica al impuesto como un sacrificio, considerado éste como el menor posible, es necesario hacer notar que el sacrificio está en función de la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

Siguiendo con la presentación que los clásicos han hecho de la definición de impuesto encontramos que Zheberg dice:

Los impuestos son prestaciones por lo regular en dinero que se otorgan al Estado que las reclama en virtud de su poder coactivo en la forma y cuantía determinada unilateralmente por él y que carecen de contraprestaciones especiales, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. (15)

Este autor rechaza la idea de que el impuesto es un sacrificio y considera el deber tributario como un axioma, puesto que así como el Estado en determinado momento suele pedir la ofrenda de la vida al ciudadano sin que para ello exista algún fundamento jurídico especial, así también podrá pedir cosas menos valiosas cuando lo exige el bien público.

Manuel Morselli establece que el impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, requerida por el Estado para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública. (16)

Leroy Beaulieu afirma que el impuesto es pura y simplemente una contribución ya sea directa o disimulada que el poder público exige a los ciudadanos para cubrir sus gastos. (17)

Por su parte Eduardo Seligman define el impuesto como la contribución forzada de una persona para el gobierno que costeará los gastos realizados en intereses comunes, sin referencia a los beneficios especiales prestados. Otros autores consideran la teo

ría de la equivalencia según la cual el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (18)

En varias de las definiciones existen elementos comunes como: a) coerción ejercida a través de los impuestos; b) que son fijados unilateralmente; c) que sustraen poder de compra a los ciudadanos dedicando sus ingresos a una actividad sin especificación concreta, etc..

Roberto Santillán López define el impuesto como la aportación compulsiva que los particulares hacen al poder público, - sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir. (19)

Teniendo en cuenta la tesis de John Stuart Mill que estima al impuesto como un sacrificio, se puede afirmar desde el punto de vista del sujeto del impuesto que es correcto considerarlo como tal ya que no se obtiene compensación alguna en concreto por la disminución de sus ingresos, aunque el Estado al establecer el impuesto toma en cuenta esta situación para que el sacrificio sea el menor posible. (20)

De las diferentes definiciones presentadas, la que a - - nuestro juicio es la más exacta es la que otorga el Código Fiscal de la Federación que considera al impuesto desde el punto de vista del derecho del Estado para exigirlo. Sin embargo, las definiciones que establecen que los impuestos son prestaciones materiales

y que consisten por lo general en dinero; que son percibidas por el Estado para la satisfacción de sus necesidades; que son determinadas unilateral y coactivamente, son válidas, puesto que los servicios personales son prestaciones materiales a pesar de ser obligatorias.

La esencia del impuesto la constituye la ausencia de un "quid pro quo", entre causante y autoridad; en otras palabras, la ausencia de una contraprestación directa entre los dos, puesto que no hay correlación entre lo que el contribuyente dá y lo que recibe del Estado. Cuando existe contraprestación nos encontramos ante un derecho o una contribución de mejoras.

Hoy día el impuesto es pecuniario y no en especie como se pagaba en otras épocas. Por lo que respecta al carácter obligatorio de éste, es necesario que en los estados democráticos los ciudadanos acepten esta posición, en virtud de la ley expedida por la autoridad competente. Sin embargo de ninguna forma se puede decir que el impuesto es dictatorial, puesto que antes de su establecimiento fué aprobado por el poder legislativo y después promulgado por el ejecutivo, que es cuando toma su carácter obligatorio y coactivo.

En lo tocante a que el impuesto se destine a cubrir los gastos con que el Estado satisface necesidades comunes e indivisibles es necesario puntualizar que además de este uso el impuesto puede ser también dedicado a la intervención estatal en la vida económica y social.

Hasta aquí nos hemos referido a los principios clásicos que han dado origen a la teoría impositiva de nuestros días; se han puntualizado además muchas definiciones referentes a lo que es el impuesto, por lo que es necesario referirnos, a los elementos que constituyen las herramientas utilizadas por él en la política fiscal.

## 2.- ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

Todo impuesto recae sobre la persona de un contribuyente con motivo de un acto o situación que constituye el hecho generador del impuesto.

Pueden dividirse los elementos constitutivos del impuesto en: cualitativos (materia gravable o imponible, contribuyente, hecho generador) y cuantitativos (base y tarifa).

La materia gravable o imponible es el elemento económico sobre el que se establece el impuesto, por ejemplo: puede recaer sobre productos o sobre servicios, sobre el capital, las herencias, y legados, etc. Se dice que sujeto de la imposición es la persona física o moral que tiene la obligación de pagarlo en los términos establecidos por las respectivas leyes. En fin se puede afirmar que es la persona quien está obligada de una manera directa al pago de una exacción determinada por el Estado.

Destinatario del impuesto es el individuo que, según la intención del legislador, debe gravarse; y llevador del impuesto, el que en definitiva lo paga con cargo a su ingreso. En muchos casos estos conceptos coinciden, es decir, pagador del impuesto,-

es quien está obligado a devengararlo y que de hecho lo soporta. - Sin embargo, en el proceso de la producción y de la circulación - de los bienes y servicios el sujeto del impuesto puede repercutir lo sobre los compradores de éstos.

Ernesto Flores Zavala, se refiere a los conceptos del párrafo anterior diciendo, que existen sujetos activos y pasivos - siendo activos quienes tienen el derecho de exigir el pago de tributos como son: la federación, los estados y los municipios. El sujeto pasivo es aquel quien en realidad paga el gravamen siendo su economía la afectada con el pago, entre ellos se encuentran las personas físicas y morales, los establecimientos públicos, etc.

Fuente de un impuesto es el manantial de riqueza de una persona física o moral de donde provienen las cantidades necesarias para su pago, o sea el monto de los bienes de donde se obtiene lo necesario para cubrir el impuesto. La fuente puede ser el capital o el ingreso en su totalidad o una fracción de los mismos.

Tarifa del impuesto es el agrupamiento ordenado de base, tasa y cuota; en una palabra es un cuadro donde se encuentran las unidades en que se divide el servicio y se indican los precios correspondientes a cada unidad completa de consumo: a) base es el monto gravable sobre el cual se determinará su cuantía por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc., b) tasa del impuesto es el monto por unidad base del mismo, y se expresa generalmente en por ciento,



c) cuota es el impuesto por unidad gravable que se fija a cantidades absolutas; se establece generalmente en términos monetarios, y en alguna otra medida específica, por ejemplo: cabezas de ganado, piezas, etc.

La tasa expresada en porcentaje se aplica a unidades monetarias, que representan el valor gravable por unidad imponible. Una cuota se convertirá en tasa según se exprese o no en términos porcentuales pudiendo ambos permanecer constantes respecto a las variaciones de la base que en este caso son fijas. Las tasas se clasifican en simples y globales. Las simples son las percibidas con motivo de algún acto aislado originado por la actividad pública; las globales se computan a través de la recolección de todos los actos de esta actividad. También pueden ser discretionales - cuando el funcionario goza de alguna facultad para fijarlas dentro de cierto límite.

Se denomina objeto de la imposición a la actividad o cosa que la ley señala de manera abstracta como el motivo del gravamen, independientemente de su monto, por lo que considera como hecho generador del impuesto. Esta definición va de acuerdo con el concepto establecido por Adolfo Wagner, citado anteriormente.

Por su parte Fleiner dice que el objeto del impuesto estriba en las circunstancias en virtud de las cuales el sujeto se ve obligado a pagar un determinado tributo. (21)

Sin embargo, Eneberg insiste en que se puede considerar como objeto del impuesto la cosa o el acto a que está ligado él mismo y que determina el deber real de satisfacerlo. (22)

### 3.- CLASIFICACION DEL IMPUESTO

Los impuestos se pueden clasificar de acuerdo con distintos criterios, según sea el cobro; las relaciones de dependencias intrínsecas o en consideración a otras características.

De finales del siglo XVIII procede la clasificación de los impuestos en catastrales y de tarifa. Esta clasificación comprende, entre los primeros, aquellos impuestos que gravan a las personas u objetos incluidos en los catastros o matrículas; y entre los segundos, aquellos que se perciben con arreglo a cuotas que se asignan en cuanto existe el hecho que motiva la obligación de contribuir. En el primer caso está el impuesto del catastro o contribución predial de acuerdo con la extensión y categoría de las propiedades inmuebles. El impuesto sobre tarifa es originado por la compraventa de propiedades que se percibe con arreglo a una tarifa determinada y se aplica a las personas interesadas o a ambos contratantes.

Se puede pensar en otra clasificación en la cual los impuestos se dividirían en impuestos de derrama y de cuota. Es impuesto de derrama cuando el Estado quiere obtener una cantidad fija de un producto determinado; por ejemplo, cien mil pesos de una

producción de cinco millones de litros de pulque, en cuyo caso resulta una cuota de dos centavos por litro.

El impuesto de cuota es el tipo de gravamen que corresponde a cada unidad impositiva por lo que el producto total sólo se conoce cuando se ha recaudado. Este puede ser de cuota fija o porcentual, el que a su vez se divide en proporcional, progresivo, regresivo y degresivo.

Otro aspecto importante de los impuestos es su progresividad, por lo que se exponen a continuación algunas opiniones al respecto. El principio fundamental de la imposición progresiva ha sido estudiado por diferentes autores entre ellos Guicciardini, quien en el siglo XV expresó, que el criterio económico en la teoría de la imposición progresiva debe de hacer hincapié en disminuir la desigualdad de las fortunas impidiendo su acumulación con el fin de colocar a todos los ciudadanos a un mismo nivel económico, logrando la verdadera justicia impositiva. (23)

De ahí se deduce que es indudable que el Estado tiene ante sí el problema de repartir la carga del impuesto del mejor modo posible. Cuando se parte de la base de que él es productor de servicios públicos, la distribución de la carga impositiva se hará según la riqueza del contribuyente, puesto que ésta es la medida de utilización de dichos servicios mediante el impuesto a la renta o al consumo.

En el estudio de la progresividad del impuesto es necesario referirse a sus elementos que son la tasa y la base, cuyos conceptos han sido analizados anteriormente. Las fluctuaciones de la tasa en relación con la base determinarán la situación de la tarifa, y ésta le dará el carácter de progresividad al impuesto.

La imposición es proporcional cuando la tasa del impuesto es un porcentaje constante de su base; es regresiva cuando la tasa disminuye a medida que la base aumenta; progresiva cuando por el contrario la tasa aumenta; y se considera imposición regresiva a una forma especial de la tributación progresiva, cuando los aumentos de la tasa no son tan rápidos como los de la base.

Continuando con la clasificación se puede decir que son impuestos personales los que gravan al individuo según su declaración de ingresos considerando las circunstancias individuales que la acrecientan o disminuyen. Por otra parte los impuestos reales son los que se determinan según las características físicas del objeto de imposición.

Algunos autores consideran que la clasificación de impuestos reales y personales es aplicable a todos los impuestos, dado que los personales los definen como aquellos en que se toma en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos y los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa u objeto del gravamen sin tener en cuenta la situa-

ción de la persona que lo posee.

Los impuestos reales pueden dividirse en dos grupos: - primero el que grava a la persona considerándola como un objeto; - por ejemplo: el impuesto de capitación cuando está establecido - en forma fija e igual para todos, siendo una cuota per-cápita sin tener en cuenta las condiciones personales del gravado. En segundo lugar el que grava bienes o sea el impuesto predial sobre la - propiedad rústica y urbana.

Respecto al impuesto sobre utilidades excedentes debe - puntualizarse que su existencia está condicionada a una situación anormal de la nación debiéndose derogar cuando se normalice la actividad económica del país, ya que se contará entonces con medios para gravar las utilidades exageradas dentro de un régimen impositivo, con tasas altamente progresivas. Sin embargo, algunos autores clásicos y dentro de ellos Pigou, considera que no sólo debería de existir en situaciones anormales, sino que se justificaría en algunos casos como permanente, puesto que existen fenómenos, - como el aumento en el valor de una propiedad que se llevan a cabo sin que hubiera habido algún esfuerzo ni se incurra en riesgos - por parte del capital invertido. (24)

Existen también dentro de la clasificación de impuestos - aquellos que se refieren al comercio exterior que tienen a dismi-

nuir el volumen de las operaciones de importación. Asimismo puede suceder que se otorgue alguna exención a los impuestos sobre la exportación, según sea la política de intercambio comercial del país.

Cuando se establece el impuesto a la importación con frecuencia se intenta proteger a la industria nacional de una competencia desleal del extranjero. En lo que se refiere al impuesto a la exportación, éste puede ser utilizado para incrementar la salida de los artículos producidos en el país, logrando una balanza comercial más favorable además de garantizar el consumo interno de los artículos de exportación.

Los impuestos, al igual que los ingresos públicos, pueden ser ordinarios y extraordinarios. Los primeros son los que cubren los gastos habituales de la hacienda pública, y los segundos los que se perciben en circunstancias especiales.

Eheberg indica que se debería preferir una clasificación sistemática de los impuestos, la cual se basaría en la naturaleza de los mismos, agrupándolos en tres categorías de acuerdo con sus características intrínsecas:

- 1.- impuesto sobre la renta y la propiedad, subdividido en: a) impuestos de productos; b) sobre la renta; y c) patrimonio.
- 2.- impuesto sobre la transmisión de bienes.
- 3.- impuesto de consumo. (25)

Los impuestos llamados alcabalatorios son los que gravan la circulación de las mercancías. En tiempos de la colonia, recibieron el nombre de peaje cuando se referían al paso de las personas por una fuente de consumo, aunque en desuso en algunos estados de la República existen estos impuestos contraviniendo algunos preceptos constitucionales, pues su origen probablemente obedece a la falta de fuentes gravables de los estados o municipios.

La aplicación de impuestos al ingreso y al gasto suele equipararse a la clasificación de impuestos directos e indirectos. Entre los primeros están los ingresos gravados provenientes del trabajo y del capital, de la renta, de herencias y legados, donaciones y loterías. Entre los segundos están los impuestos sobre el gasto que gravan el consumo de algunos objetos determinados - siendo estos a veces de primera necesidad. Este impuesto grava, con frecuencia, el objeto desde su origen repercutiendo sobre los consumidores. La consecuencia general de este tipo de impuesto es que el precio de venta del producto aumenta, ocasionando una restricción de la demanda que más tarde afectará la producción según la elasticidad de la misma. Además, cuando afecta a la industria o al comercio constituye un obstáculo para el desarrollo de la producción.

Hay que hacer notar que no se debe confundir aquellos impuestos en los que se toma en cuenta el capital como base para hacer el cálculo del gravamen con aquellos en los que realmente se grava el capital; por ejemplo, el derogado impuesto sobre estable

cimientos mercantiles e industriales del Distrito Federal y el que se calculaba tomando como base el capital invertido, pero que en la realidad se pagaba con la renta de ese capital.

El impuesto ad-valorem es aquel que determina un porcentaje sobre el valor de la unidad gravable; o establece una cantidad absoluta por unidad imponible. Puede aplicarse de vez en cuando en forma mixta.

La clasificación de impuestos en: a) de administración y b) de arriendo se efectúa según la institución encargada del cobro. Será por administración cuando el Estado es el encargado de su aplicación, y por arriendo cuando lo hace alguna institución privada.

Otra clasificación es la que divide a los impuestos en permanentes o transitorios según sea su duración o vigencia. Sin embargo se presenta la dificultad de escoger la unidad, es decir, el año calendario o el fiscal. Se consideran permanentes los que duran más de un año.

Un sistema impositivo puede constituirse por uno o varios impuestos a través del impuesto único, o del múltiple respectivamente. En general el impuesto único se aplica a los ingresos, siendo su costo de recaudación barato en comparación con el de impuestos múltiples.



La división de los impuestos en directos e indirectos es ya tradicional. La primera categoría agrupa a los impuestos sobre la renta, capitales, utilidades excedentes, herencias, etc.;- el segundo grupo incluye los impuestos al consumo, al comercio exterior, a la producción, y a las manufacturas, etc.

En cambio Adam Smith considera que son impuestos directos los que se estructuran en función de la capacidad contributiva de los individuos y que para lograr el conocimiento de esa capacidad es indispensable una investigación de la fuente de riqueza determinándose así la mayor o menor posibilidad de resistencia al gravamen. (26)

Antes de analizar los efectos de los impuestos a través del sistema fiscal, nos referiremos a la concepción británica entre impuestos directo e indirecto que se apoya en la relación entre el contribuyente y las autoridades fiscales. Los impuestos cuyo gravamen varía según las circunstancias de los sujetos a su pago deben calcularse separadamente para cada contribuyente, de manera que la relación entre éste y las autoridades fiscales sea de tipo personal o directo. Por lo que respecta a otros impuestos las autoridades fiscales recaudan el tributo por medio de una agencia fiscal recaudadora, sin existir relación directa entre las autoridades y el contribuyente.

Esta distinción viene observándose desde el siglo XVIII y se apoya en la posibilidad de traslación del impuesto, ya que -

considera al impuesto directo cuando no es trasladable, e indirecto cuando se traslada total o parcialmente. Hugh Dalton sostiene que esta clasificación se basa en la idea de que el impuesto directo es pagado por la misma persona a la que está destinado el gravamen, mientras que en el indirecto el pago lo efectúa una persona distinta a la destinataria final de la carga fiscal. (27)

Por su parte Sommers señala como impuestos directos los que gravan las utilidades excedentes, herencias, capital, etc., e incluye en el grupo de los indirectos los impuestos al comercio exterior, la producción, las ventas, etc.; estipula además que los términos directos e indirectos no son satisfactorios ya que se basan en el supuesto de la incidencia final del impuesto, la que considera más allá del campo de la economía. Posiblemente el criterio en que Harold Sommers se basó para los impuestos en directos e indirectos, fué en que los unos recaen sobre el ingreso y la riqueza y los otros sobre los bienes y servicios. (28 y 29)

Mill y Wagner consideran como impuesto directo cuando el legislador impone al sujeto el gravamen para que lo pague; e indirectos si son exigidos a otras personas que actúan como intermediarios.

Al agrupar los distintos renglones que forman un sistema impositivo en impuestos directos e indirectos, se crea el problema de que en la práctica resulta muy difícil clasificar el impuesto en la medida que éste se traslada. Por ejemplo en el impues-

to sobre la renta que se menciona como típicamente directo se ve que puede ser trasladable y el impuesto al comercio exterior considerado como indirecto en ocasiones no se traslada.

Nicolás Kaldor pone su grano de arena y define los impuestos directos como aquellos que gravan a las personas y empresas, siendo indirectos los que se gravan las mercancías, la compra-venta, etc. basándose sobre todo en el gasto realizado o en la inversión del patrimonio. Esta definición es apoyada por dos autores, Nitti y Seligman, quienes estiman que los impuestos directos son los que gravan los objetos de imposición que por su propia naturaleza no cambian fácilmente de dominio, pues se supone que sus propietarios (empresas o personas físicas) desean conservarlos permanentemente y los indirectos son aquellos que gravitan en actos que por su misma naturaleza son frecuentemente susceptibles de trasladarse. (30)

Por lo que respecta a estas definiciones, si el impuesto se aplica sobre utilidades, ingresos, etc. modificando el patrimonio del causante y a la vez logrando que las personas gravadas sean las mismas que aquellas a quienes el legislador tuvo intención de gravar, nos encontramos ante un impuesto de carácter directo; por lo que respecta al impuesto indirecto, como en el caso que se paga en la compra de cigarrillos o en el consumo de fuerza eléctrica, el gravamen es incidido al consumidor.

Con el objeto de conocer cual de estos dos impuestos es-

superior se han provocado debates acalorados. Afirman los partidarios de los indirectos, que éstos son preferentes ya que gravan al productor o comerciante no teniendo en cuenta la traslación e incidencia en el consumidor. Por lo que respecta a los que consideran mejores los impuestos directos, sustentan el criterio de que éstos gravan la capacidad de prestación, siendo más equitativos y justos ya que aquellos que lo pagan son los que poseen mayor cantidad de riquezas.

Desde el punto de vista administrativo los impuestos directos recaen sobre las personas, posesión, o disfrute de la riqueza gravándola en forma permanente y estable.

Los impuestos directos tienen las ventajas siguientes:

1. Proporcionan de antemano la seguridad de un ingreso fijo;
2. Hacen posible un trato fiscal más equitativo, aunque presente los siguientes inconvenientes:
  - a) Son muy sensibles por parte del contribuyente.
  - b) Son poco elásticos.
  - c) Dejan sin gravar a un sector que percibe ingresos mínimos.

Los impuestos indirectos tienen las siguientes ventajas:

1. Se disimulan en el precio de los objetos gravados, pagándolos el consumidor en proporciones pequeñas.
2. Son más productivos.
3. Gravan a todo el sector de población que consume el producto,

objeto del impuesto, incluyendo al sector con ingresos mínimos y a los extranjeros que estén de paso.

4. Son más cómodos, pues son pagados por el consumidor en el momento de adquirir la mercancía no teniendo el estado que exigir el pago de ellos.

Sin embargo los impuestos indirectos también tienen desventajas, a saber:

1. No son justos, ya que pesan más sobre el pobre que sobre el rico a través de las necesidades del consumo de productos - - principalmente de primera necesidad.
2. En tiempos de crisis no son tan productivos.
3. Provocan una situación de antipatía para el fisco cuando las cuotas son demasiado altas, y ocasionan inmediatamente un incremento del precio del producto que, según la elasticidad de la demanda disminuye el consumo.

A continuación, por la importancia que tienen dentro de los sistemas impositivos en el presente se presenta una clasificación global de los impuestos.

(ver cuadro No. 2, hoja 61)

## CUADRO No. 2

## CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS EN DIRECTO E INDIRECTO

		Toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos (herencia, legados, rentas, etc).
	1- Personales:	
Directos		
	2- Reales:	a) Grava el sujeto considerándolo como objeto del impuesto (capitación fija e igual, ejm. Derrame). b) Sobre las cosas, grava la propiedad raíz rústica y urbana (ejm. impuesto rural).
Impuestos		
	1- Actos:	Introducción o salida de mercancías
Indirectos		
	2- Consumos:	a) Transferencias; compra-venta de artículos de consumo necesario b) Producción de artículos de lujo.

Por lo que respecta a los impuestos directos estos pueden ser personales, impuestos sobre la renta, herencia, legados, etc. y reales bien sea que recaigan sobre el individuo o sobre las cosas.

Los impuestos indirectos se pueden dividir en 1).- Impuestos sobre los actos (introducción o salida de mercancías) y 2).- Impuesto sobre consumo (de transferencia y compra venta especialmente de artículos de consumo necesario y de producción de artículos de lujo)

Dentro del sistema tributario mexicano la ley de ingresos para el erario federal basa su clasificación en el objeto del impuesto y comprende catorce grupos, a saber:

- I. Impuesto sobre la renta.
- II. Aportaciones al seguro social.
- III. Impuesto sobre la explotación de recursos naturales, derivados y conexos a los mismos.
- IV. Impuestos sobre producción y comercio de bienes y servicios industriales.
- V. Impuestos sobre ingresos mercantiles.
- VI. Impuestos del timbre.
- VII. Impuestos sobre migración.
- VIII. Impuestos sobre primas pagadas a instituciones de seguros y capitalización.
- IX. Impuestos para campañas sanitarias, prevención y erradicación de plagas.
- X. Impuestos sobre la importación.
- XI. Impuestos sobre la exportación.
- XII. Impuestos sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos.
- XIII. Herencias y legados de acuerdo a leyes federales.
- XIV. Impuestos sobre las erogaciones por la renumeración al trabajo personal. (31)

#### 4.- REPERCUSION

Debemos preguntarnos ¿quién paga los impuestos? Esta pregunta puede parecer innecesaria o demasiado pueril para sugerirnos una contestación obvia. Sin embargo, los economistas no van muy de acuerdo con el supuesto de que la ley determina quien-

paga el impuesto, ya que en economía es difícil saberlo porque el sujeto legal del impuesto puede tratar de hacer que otro lo pague, sucediendo esto con alguna frecuencia.

Se puede decir que la repercusión de un impuesto es el fenómeno por el cual el causante logra transferirlo a otra persona, convirtiéndose este proceso real en un desplazamiento del impuesto total o parcialmente hacia adelante, hacia atrás o lateralmente. La repercusión se lleva a cabo hacia adelante, translación, cuando el contribuyente eleva los precios de las mercancías o servicios que produce. Se verifica la repercusión hacia atrás, retrotranslación, cuando el causante, mediante una reducción en el precio de las mercancías que compra, logra trasladar parte del impuesto a los proveedores; este fenómeno no es muy frecuente, se denomina también desplazamiento regresivo. El concepto de repercusión lateral ha sido sugerido por Richard N. Smith y se aplica cuando un impuesto no se traslada ni hacia atrás ni hacia adelante sino que se fija sobre parientes o amigos. La repercusión lateral u oblicua existe cuando el causante no pudiendo transferir el impuesto sobre los proveedores, ni sobre los consumidores, lo repercute en otras mercancías o servicios no gravados por los impuestos. Por ello Nicholas Francois Canard sostenía que la imposición de un tributo se derrama por el sistema fiscal a través de la repercusión del mismo. (32)

En algunos casos la repercusión no es preconcebida pero-



en otros casos sucede lo contrario cumpliéndose la intención del legislador como puede ocurrir en los impuestos indirectos sobre el consumo, en los que el fisco utiliza al comerciante o productor como agente recaudador.

La experiencia obtenida de los países en proceso de desarrollo, indica que es conveniente, por medio de la repercusión de un impuesto, distribuir la carga tributaria entre los sectores contribuyentes para eliminar los obstáculos que motivan la concentración del ingreso, la contracción del mercado interno y la pauperización de los sectores mayoritarios.

En general el fenómeno de la repercusión se desarrolla en tres etapas: impacto, translación e incidencia. El impacto es la caída del impuesto sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo. La translación es el hecho de pasar la carga del impuesto de una a otra persona. La incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga afectando su economía.

Existen varias razones que justifican el intento de estudiar la translación del impuesto. Entre las más importantes están las referentes a saber qué porción paga cada uno de los diversos sectores de la comunidad, qué parte de la población cubre un impuesto inmediatamente que ha sido establecido, así como por qué proceso la translación se lleva a cabo en los diferentes sectores, etc.

La translación puede considerarse como una forma de eludir el impuesto, pero se diferencia de otros modos de eludirlo, - en cuanto que por regla general obedece a un proceso técnico y no a un sentimiento de dolo. Se puede clasificar en translación a - corto o largo plazo. Es a corto plazo cuando la elevación en el precio de una oferta futura es modificada por el establecimiento de un impuesto; a largo plazo se efectúa por medio de una variación resultante en el precio como consecuencia de un cambio en la capacidad de producción.

David Wells expuso sus pensamientos sobre la translación del impuesto, diciendo: "los impuestos se distribuirán hasta un grado remoto abarcando a las personas, no en proporción a su respectivo consumo de un artículo determinado, sino al consumo general de la comunidad gravada con el impuesto". (33)

Otros autores han intentado desarrollar una teoría de la translación del impuesto sobre la renta buscando los cambios en los precios de los productos debidos a que el impuesto es trasladado. Sin embargo, solamente los impuestos sobre el consumo, y no el impuesto sobre la renta, son los que se incluyen en los precios de venta de las mercancías en el mercado. Consecuentemente la investigación no rendiría frutos; aún más, la acción del impuesto sobre la renta recae en el nivel del ingreso del causante y no en el de los precios.

Continuando con el problema de la translación y teniendo en cuenta que los impuestos se dividen en directos e indirectos,-

se puede decir que se agrupan dentro de los primeros a todos los gravámenes que inciden en el sujeto original, por ser difícil la translación; y dentro de los segundos, a todos aquellos que se transfieren con facilidad incidiendo en personas ajenas a este sujeto.

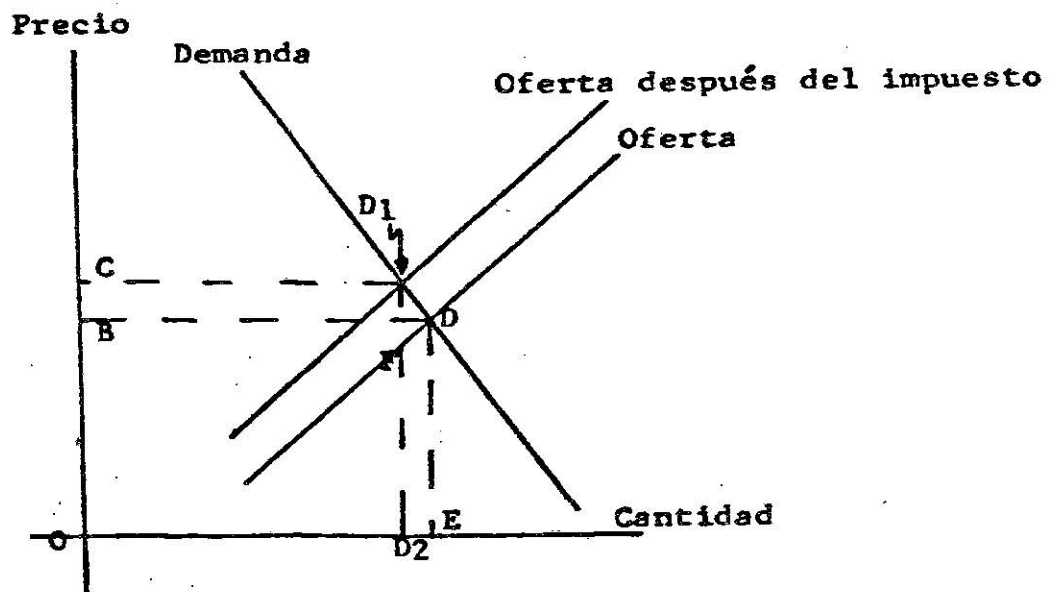
En resumen, los vendedores de una mercancía gravada procurarán trasladar el impuesto sobre los compradores, reduciéndose la oferta; y los compradores, al reducir su demanda, evitarán esta translación; el resultado final estará determinado por el juego de estas dos fuerzas cuando se consideran los demás factores inalterados. De todos modos, el alcance real de la translación dependerá de las condiciones competitivas que prevalezcan, bien sea de libre competencia o de otra índole.

Antes de pasar al análisis de la translación del impuesto según las condiciones competitivas del mercado, nos referiremos al último elemento de la repercusión, o sea la incidencia de un impuesto. La incidencia de un impuesto es el último lugar donde descansa; esto significa que no existirá incidencia en un período de mercado a corto y mediano plazo, ya que este término significa incidencia final.

En tanto que Musgrave señala que la incidencia debe cubrir todos los efectos distributivos de un impuesto, ya sea en los precios, en los ingresos, y en el bienestar económico, Pantaleoni la define como el lugar donde descansa la carga final, agregando que "el objeto de la teoría de la repercusión de los impuestos

G R A F I C A #

Translación en Competencia Perfecta.



tos es el proceso que se inicia con los efectos económicos que siguen al momento del impacto del impuesto hasta el de su incidencia final". (34 y 35)

Refiriéndonos a la repercusión de un impuesto puede decirse que en general, tratándose de libre concurrencia, resultará que a la larga tenderá a restringirse la producción y a elevarse el precio. En la medida en que éste suba se trasladará el impuesto hacia el comprador del artículo gravado. Naturalmente la elasticidad de la demanda y la naturaleza de los costos de producción del bien o servicio gravado determinan la medida en que la repercusión tiene lugar. La translación de un impuesto es competencia perfecta a corto plazo se explica en la gráfica No. 1. (36)

Se produce una mercancía en la cantidad OE, al precio OB. Si se grava ésta con un impuesto FDI los consumidores pagarán más por el producto, puesto que el oferente repercutirá el impuesto, y el demandante adquirirá en consecuencia menos producción, lo que ocasionará una disminución de la oferta de D a DL, un incremento en el precio de OB a OC y una disminución de la producción de OE a OD<sub>2</sub>.

Se supone que con el impuesto a largo plazo se incrementan los costos medios y los costos marginales; pero si los gastos totales de la empresa no se cubren con el incremento en el precio ya analizado a largo plazo las empresas se saldrán de la línea de producción gravada. Si se trabaja a costos constantes, la salida

G R A F I C A # 2

Translación en Monopolio

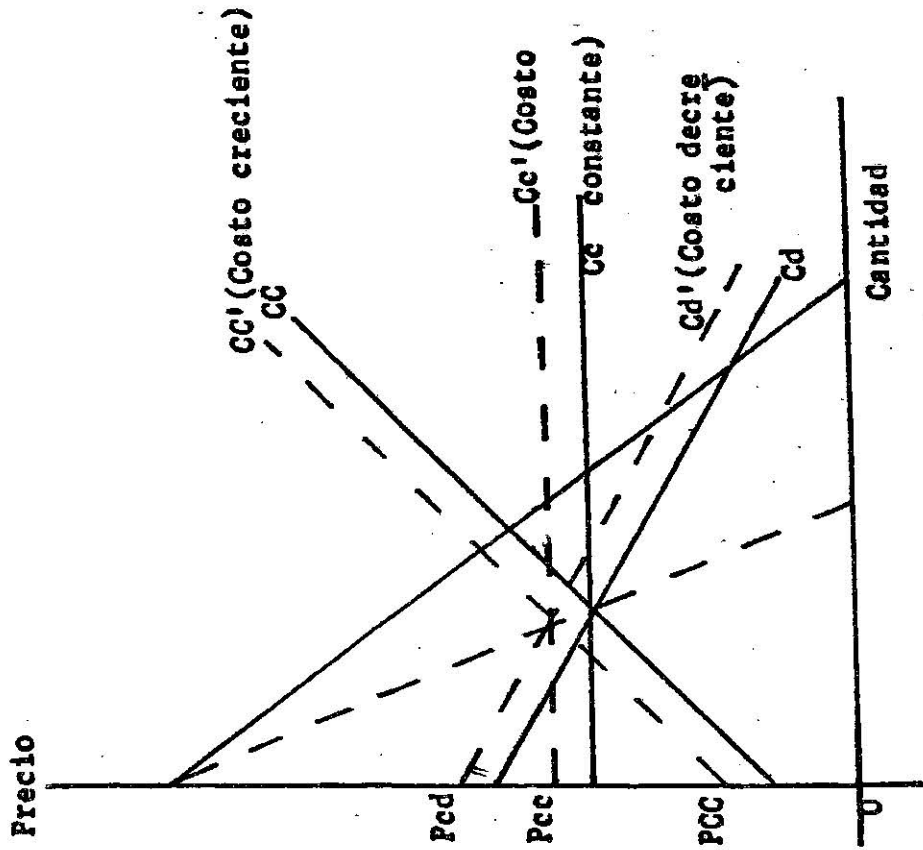


FIGURA # 2

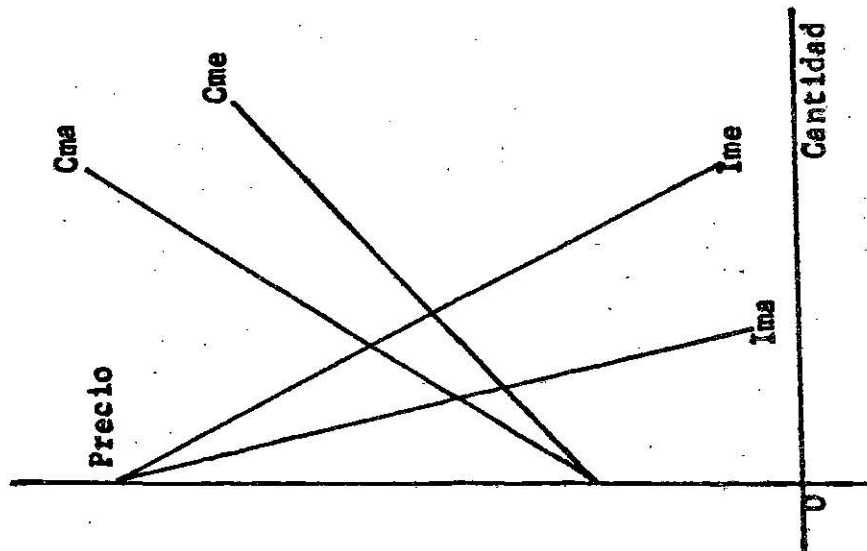


FIGURA # 1

de las empresas no afectará el nivel del costo marginal de las restantes y por tanto, el precio será repercutido por el importe total del impuesto. Si se trata de una empresa que trabaja con costos crecientes, el éxodo a otra rama de la producción motivará la caída de los costos medios y una elevación del precio, menor que el importe del impuesto, repercutiendo en el productor tan sólo una parte de éste.

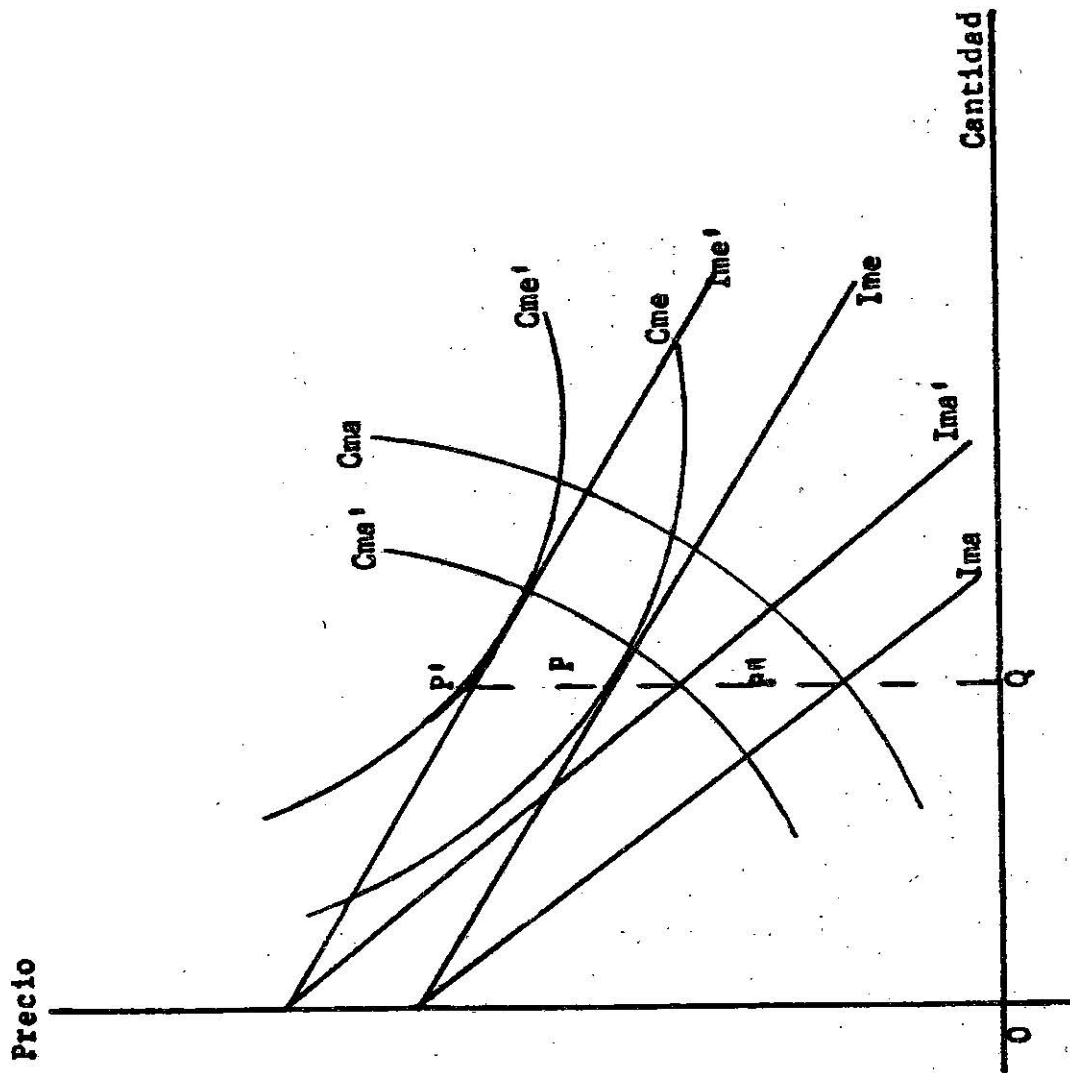
La translación de un impuesto bajo el régimen de monopolio se puede explicar utilizando la gráfica #2.

Dado que el monopolista persigue beneficios máximos éste tiende a igualar su ingreso y su costo marginal, de ahí que todo impuesto incremente el costo marginal en que incurra al enviar al mercado cada unidad producida, y le inducirá a reducir su producción y a subir el precio. El tiempo que los consumidores soporten el incremento de precio dependerá de la capacidad del monopolista para aumentarlo sin reducir sus beneficios.

Por lo que respecta a la translación en el monopolio a corto plazo, se puede decir que la oferta se ajusta con cambios en la capacidad productiva de la planta; además de no existir entrada de empresas al ramo, pues las impiden las características del monopolio. (37)

La incidencia a largo plazo bajo el régimen de monopolio dependerá de las condiciones del costo a que se trabaje. La ma--

G R A F I C A # 3  
Translación en Competencia Monopolística





por alza en el precio se lleva a cabo con costos decrecientes Pcd, la que sigue a la mayor alza en el precio es a costos constantes-Pcc, y la menor cuantía a costos crecientes PCC. (gráfica No.2 Fig.2)

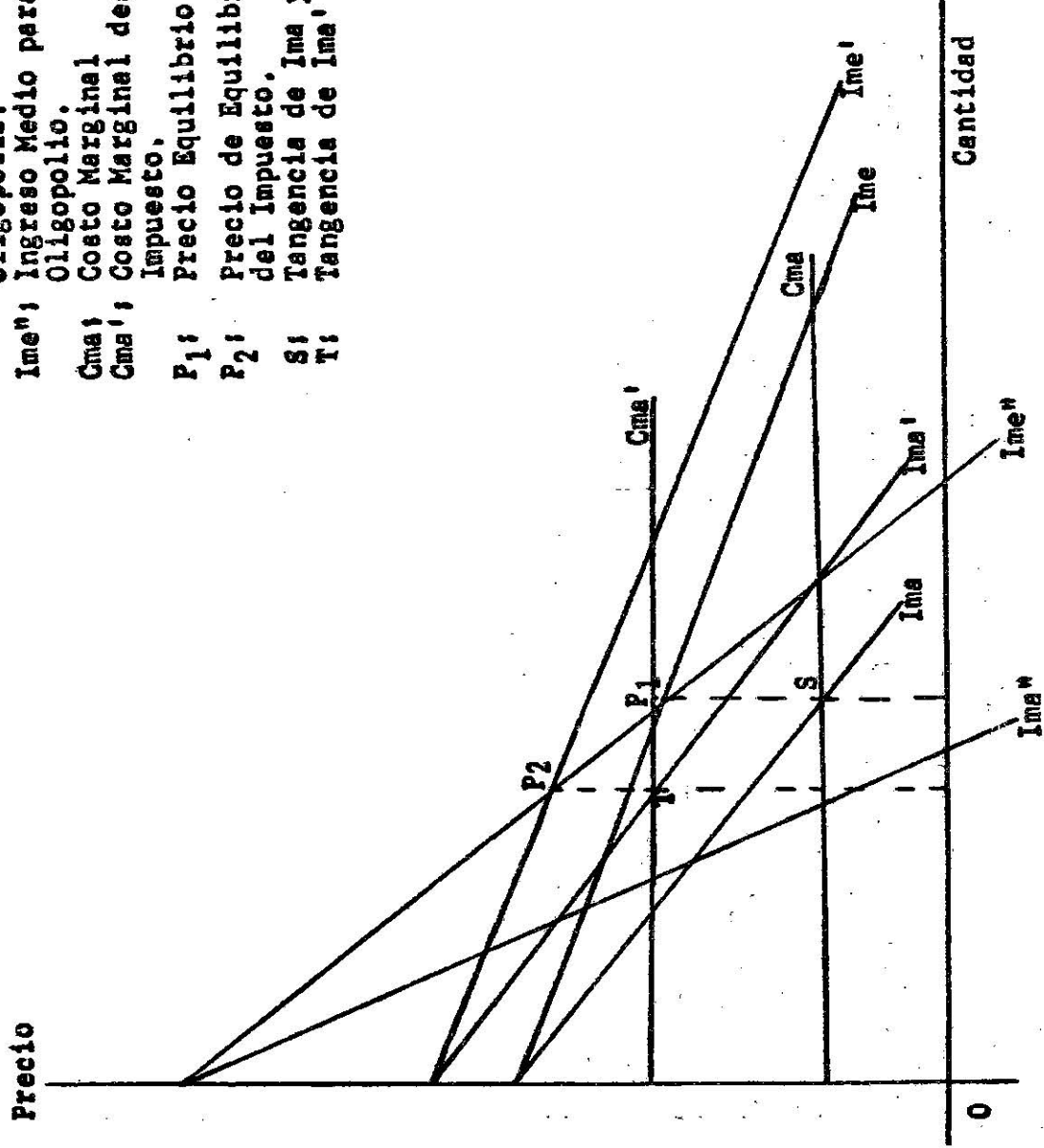
En general, la translación en monopolio tiende a ser menor que en competencia perfecta, ya que el monopolista cuenta con utilidades extras que lo ponen en posibilidades de absorber parte del impuesto.

En cuanto a la translación en el régimen de competencia-monopolística, el equilibrio inicial se obtiene cuando el costo medio ( $C_{me}$ ) es igual al ingreso medio ( $I_{me}$ ) en el precio ( $P$ ). Probablemente el resultado del establecimiento de un impuesto sobre una mercancía diferenciada que se produce a largo plazo eleve la curva de costos medios y costos marginales por el importe del impuesto de  $c_{me}$  a  $c_{me}'$  y de  $c_{ma}$  a  $c_{ma}'$ . (gráfica No. 3).

En una etapa intermedia la empresa continúa produciendo cuando la curva original de ingresos marginales ( $I_{ma}$ ) atravieza la nueva curva de costos marginales ( $C_{ma}'$ ), pero esto ocasiona pérdidas a la empresa, ya que el precio ( $P''$ ) está por debajo del costo medio ( $C_{me}$ ) y su resultado es una retirada de esta a otra línea de producción. Se establecerá entonces el equilibrio después de la fijación del impuesto en  $P'$  cuando la curva del ingreso medio ( $I_{me}'$ ) se haya elevado lo suficiente para ser tangente a la curva del costo medio ( $C_{me}'$ ) en el período de largo plazo, excediendo el nuevo precio de equilibrio al anterior, por la repercusión del monto del impuesto  $P$  a  $P'$ , la producción de la - -

G R A F I C A # 4  
 Translación en Oligopolio

- Ima: Ingreso Marginal
- Ime: Ingreso Medio
- Ima': Ingreso Marginal después del Impuesto.
- Ime': Ingreso Medio después del Impuesto.
- Ima<sup>m</sup>: Ingreso Marginal para el Oligopolio.
- Ime<sup>m</sup>: Ingreso Medio para el Oligopolio.
- Cma: Costo Marginal
- Cma': Costo Marginal después del Impuesto.
- P<sub>1</sub>: Precio Equilibrio
- P<sub>2</sub>: Precio de Equilibrio después del Impuesto.
- S: Tangencia de Ima y Cma
- T: Tangencia de Ima' y Cma'



empresa que haya permanecido produciendo no varía en el mercado. (38)

El análisis de la translación de un impuesto que grava a una mercancía en oligopolio, principia cuando se trazan las curvas de costos e ingresos, como en el caso de monopolio, suponiendo que todas las empresas fijarán el mismo precio. (gráfica No.2 figura 1).

Por consiguiente en la gráfica No. 4, el equilibrio se fijará en el cruce de las curvas del ingreso marginal, con el costo marginal, en el punto S; pero como las ganancias anormales se hacen normales por las condiciones del mercado, el precio a que se vende será  $P_1$ . Con el impuesto se desplazan las curvas de costos e ingresos, siendo el nuevo punto de intersección del costo marginal con el ingreso marginal, el punto T, aumentando el precio  $P_2$ , éste repercute más que el total del impuesto.

##### 5.- FINES DE LA IMPOSICION

Se distinguen dos finalidades dentro de la política impositiva, a saber, fiscal y no fiscal, objetivos que en la práctica pueden ser alcanzados por cualquier tipo de impuesto.

A través del tiempo ha existido la escuela liberal Manchesteriana desarrollada en gran parte por Inglaterra y Francia.- Durante el siglo XIX se otorga a los impuestos como única finalidad la fiscal basándose sobre todo en la tesis liberal e indivi-

dualista, de acuerdo con la cual el fisco no puede intervenir en la actividad personal de los ciudadanos. Por otra parte existe la tesis sostenida principalmente por Adolfo Wagner y Henry George en la cual se consagra el principio de que el impuesto no solamente tiene un fin financiero sino que su fuerza es tan enorme, que puede ser aplicada a diversas finalidades en provecho del conglomerado social, como lo es propiciar el desarrollo económico de la nación.

Si el propósito primario de un impuesto es recaudar ingresos públicos con el fin de allegarse recursos para cubrir sus gastos, se estará en presencia de una finalidad fiscal; pero si se encuentra frente a un impuesto con propósitos de regulación social, será un impuesto legal motivado principalmente por una finalidad distinta: la de aumentar los ingresos del Estado, catalogándose como finalidad no fiscal, por consiguiente deberá reconocerse que los impuestos suponen en sí una regulación social.

Entre las finalidades no fiscales se encuentran las originadas por el establecimiento de un impuesto proteccionista, por ejemplo; cuando el Estado lo establece con miras de salvaguardar la industria nacional, su comercio exterior, su agricultura, etc.

Otra finalidad no fiscal y sumamente importante hoy en nuestros días es la del fomento del desarrollo económico a través del sistema impositivo. Aunque parezca paradójico se pueden establecer impuestos con estos fines ya que un impuesto sustrae recursos a la iniciativa privada disminuyendo su potencialidad dentro-

del desarrollo económico. El rendimiento de estos impuestos se destina al fomento de cualquier industria necesaria e indispensable para el desarrollo, como la construcción de obras en la infraestructura sin la cual ningún país, en vías de lograr su desarrollo, podrá alcanzarlo.

En resumen, si un impuesto tiene como único fin sustraer de los particulares los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se manifiesta que su fin es fiscal. Cuando el impuesto persigue producir efectos diversos a la obtención de medios financieros se dice que tiene un fin no fiscal, pudiendo ser cultural, moral, social, económico, político, etc.

Por último existen impuestos que persiguen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento pero cuyo rendimiento se aplica en la práctica a fines no fiscales como los impuestos mixtos que persiguen finalidades fiscales y extrafiscales al mismo tiempo.

## NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) E. de la Cruz Vázquez El Impuesto Sobre la Renta en la Teoría de las Finanzas Públicas y en la Estructura Impositiva Mexicana. - - México. Tesis UNAM. 1961.
- (2) A. Smith. La Riqueza de las Naciones. México, Fondo de Cultura Económica. 1958.
- (3) A. Wagner. Opus Cit.
- (4) K. T. Von Eneberg. Compendio de Hacienda Pública. México América. 1945.
- (5) H. M. Groves. Finanzas Públicas. México. F. Trillas, S.A. 1965.
- (6) F. Quesnay. Máximas Generales para el Gobierno - Económico de un Reino Agrícola. citado por H. M. Groves en su libro Finanzas Públicas. México. Trillas.- 1966.
- (7) R. Santillán López y A. Rosas Figueroa. Opus Cit.
- (8) V. de Marco. Economía Financiera. Madrid. Revista de Derecho Privado. 1934.
- (9) E. Flores Zavala Opus Cit.
- (10) Ibid.
- (11) Ibid.
- (12) Ibid.
- (13) H. Dalton. Principios de Finanzas Públicas Londres. Rout ledge. 1939.
- (14) E. Flores Zavala. Opus Cit.
- (15) K. Von Eneberg. Opus Cit.
- (16) E. Flores Zavala Ernesto Opus Cit.
- (17) Ibid.
- (18) R. Santillán López y A. Figueroa. Opus Cit.
- (19) Ibid.
- (20) J. S. Mill. Principios de Economía Política. México. Fondo de Cultura Económica. - 1943.

- (21) R. Santillán López y A. Rosas Figueroa. Opus Cit.
- (22) K. Eheberg. Opus Cit.
- (23) H. M. Sommers Finanzas Públicas e Ingreso Nacional México. Fondo de Cultura Económica. 1961.
- (24) A. C. Pigou. Teoría y Realidad Económica. Fondo de Cultura Económica. México. 1944.
- (25) K. Eheberg. Opus Cit.
- (26) H. M. Sommers. Opus Cit.
- (27) H. Dalton. Opus Cit.
- (28) H. M. Sommers. Opus Cit.
- (29) Ibid.
- (30) N. Kaldor. Impuesto al Gasto. México. Fondo de Cultura Económica. 1963.
- (31) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (Ley de Ingresos de la Federación).- Diario Oficial 31 de diciembre. México 1965.
- (32) D. Wells. Theory of Practice of Taxation. New York. 1911.
- (33) H. M. Groves. Opus Cit.
- (34) M. Pantaleoni. Doctrinas Sociales y Ciencia Económica. Paris. 1929.
- (35) Principales supuestos básicos para el análisis en competencia perfecta:
1. El nivel general de los ingresos permanece constante.
  2. La demanda por la mercancía gravada no sufre alteración a consecuencia del impuesto.
  3. Los precios relativos de las demás mercancías, distintas de la gravada, no varían.
  4. La demanda de otras mercancías permanecerá constante.
- (36) Principales supuestos básicos para el análisis del monopolio:
1. La empresa fabrica un producto que no tiene substitutos cercanos.
  2. No pueden fabricar el producto gravado otras empresas.
  3. La demanda del producto no cambiará con el precio de producción.
  4. A medida que se compre más subirá el precio de la mercancía gravada.
- (37) Principales supuestos básicos para el análisis en competencia monopolística.
1. Hay un gran número de empresas en el mercado.
  2. Existe producción de mercancías diferenciadas entre sí.
  3. No hay barreras importantes para producir la mercancía gravada, por lo que a largo plazo no hay beneficios extraordinarios.

(38) Supuestos básicos para el análisis en oligopolio.

1. Hay tan pocas empresas que las políticas de producción y precios de cada una afectan el precio del mercado en su conjunto.
2. Cada empresa fabrica un producto idéntico, existiendo en el mercado un sólo precio.
3. Es difícil producir la mercancía gravada por nuevas empresas existiendo los beneficios extranormales a largo plazo.



CAPITULO IV

ASPECTOS HISTORICOS DEL IMPUESTO

SOBRE LA RENTA

En los tres capítulos anteriores se han expuesto los -- principales conceptos teóricos de las Finanzas Públicas, nos referiremos ahora aunque someramente al caso práctico del Impuesto Global Sobre la Renta.

Principiaremos exponiendo brevemente los antecedentes de este impuesto en Inglaterra y en Estados Unidos de Norteamérica, - pues su implantación en esos países ha servido de norma para el caso de México.

#### 1.- ASPECTOS HISTORICOS EN INGLATERRA.

El impuesto sobre la renta fué implantado en Inglaterra- transitoriamente en el año de 1798 por el estadista inglés William Pitt; en ese país dicho impuesto vino a constituirse por ser el - que produjo mayor rendimiento en un eje del sistema impositivo.

El impuesto sobre la renta inglés, determina la cuantía- del ingreso, fijando una cuota anual en forma precisa, así como el número de unidades que debe pagar cada libra de ingreso, tomando - en consideración las necesidades sociales de la época; actualmente las cuotas han aumentado, ya que a partir de 1910 se introdujo la- progresividad en el impuesto.

La base principal de la administración del impuesto en - Inglaterra es la descentralización, ya que el inspector local o su supervisor del impuesto constituye el eje alrededor del cual gira to

do el sistema; es él quien se hace responsable de la solución rápida y satisfactoria de todos los casos y si no llegase a un acuerdo con el contribuyente se le considera como un funcionario que no satisface el standard de eficiencia.

Una vez establecido dicho impuesto, Inglaterra estimuló su estudio y así en los años de 1803 y 1816 lo estableció en tiempo de guerra, para adoptarlo, en 1842, como un ingreso ordinario y de carácter fundamental.

El impuesto sobre la renta británico ha procurado siempre tener en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, tomando en cuenta sus ingresos y necesidades. Desde el punto de vista personal, se cobra sólo sobre la renta total; pero administrativamente se compone de cinco cédulas, a saber:

- cédula A. Ingresos de los inmuebles
- cédula B. Ingreso de los inmuebles rurales tomando en cuenta únicamente el punto de vista de la explotación, por ejemplo: las utilidades agrícolas.
- cédula C. Los ingresos provenientes de fondos públicos ingleses, coloniales y extranjeros.
- cédula D. Los ingresos del comercio, de la industria, del ejercicio de profesiones y los no especificados en las cédulas anteriores.
- cédula E. Los ingresos de los funcionarios civiles y militares, comisionistas de bancos, pensiones, etc.

Por lo que respecta a las cédulas A, B y D., su cobro se efectúa por padrones nominales y en las cédulas C y E, por retención directa en el momento del desembolso monetario.

El procedimiento de la declaración de ingresos se aplica a los correspondientes a las cédulas A y B.

El impuesto de intereses hipotecarios lo retiene y paga el deudor de la hipoteca, por cuenta del acreedor, para deducirlos después del monto de los intereses adeudados al acreedor.

Para control de la percepción del impuesto se debe denunciar el nombre de los subalternos; así el propietario lo hará con su locaterio, el patrón con sus obreros, etc., en dicha denuncia estará también incluido el monto del ingreso, objeto del impuesto.

Por lo que respecta a la exención por un mínimo no imponible, así como las rebajas por cargas de familia, éstas se basan entre la distinción de los ingresos obtenidos por el trabajo, y aquellos provenientes del capital, estableciéndose un régimen preferencial para las rentas provenientes del trabajo, a condición de que aquellas no sobrepasen de un determinado monto.

La progresividad en el impuesto sobre la renta británico se efectúa por medio del "super-tax" que grava el monto de los ingresos de cualquier procedencia cuando sobrepasa cierto nivel del ingreso neto, (entendiéndose por éste el ingreso bruto exceptuando

las deducciones por familia, deudas, hipotecas, obligaciones legales, gastos de administración, etc.). La aplicación del "super-tax" convierte el "income-tax" en un impuesto netamente personal - tomando en consideración las situaciones de cada contribuyente.

La declaración del ingreso global que efectúan los contribuyentes es motivada por la necesidad de conocer la capacidad económica y saber las deducciones, el grado de sensibilidad respecto al "super-tax", considerándosele como una prolongación del "income-tax", al realizar el principio de la discriminación, siendo el instrumento que nivela la percepción de los ingresos considerados como superfluos.

Se excluyen del sistema inglés los premios por seguros de vida, enfermedad, accidentes, donaciones, etc., siendo rentas gravables las que provengan de salarios, sueldos, compensaciones, profesiones, comercios, negocios, intereses, dividendos, inversiones, etc.

En resumen, el gravamen de este impuesto depende esencialmente de la situación económica del contribuyente. En realidad parece ser un sistema de doble impuesto ya que por una parte, se observa el impuesto sobre la renta "income-tax" y por la otra el sobre impuesto "super-tax"; sin embargo, en la realidad es sólo una contribución continua sobre la rentas que rebasan un límite neto exento. El sistema inglés se caracteriza por su gran progresi-

vidad en las rentas elevadas y menor en las rentas más reducidas.

## 2.- ASPECTOS HISTORICOS EN ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.

La ley que creó el "income-tax" en los Estados Unidos - fué la del 3 de octubre de 1913, ordenando que los residentes en - la Unión Americana fueran tasados sobre la totalidad de sus rentas, y los no residentes, solamente por aquellas que tuvieran su origen en ese país. Allá por el año de 1918 la renta superior a un millón de dólares soportaba una tasa de 77%.

En 1932 la sobretasa principiaba con el 4% para los primeros 4,000 dólares alcanzando hasta un 75% en las rentas superiores a 5 millones de dólares.

El "income-tax" grava los ingresos de las personas físicas: sueldos, salarios, utilidades, ejercicio de las profesiones, rentas de muebles e inmuebles, etc.

Al igual que el impuesto inglés, el americano admite deducciones por número de dependientes, gastos de administración, intereses, deudas, seguros, vejez, educación, etc.

Desde 1929 hasta la fecha, el "income-tax" americano concede una deducción especial en favor de los ingresos provenientes del trabajo frente a aquellos que provienen del capital, considerando que en el trabajo existe una pérdida de esfuerzos físicos-

que deben ser deducidos como costo de producción; que los ingresos provenientes de él se deprecian con la edad desapareciendo en la vejez, y que las variantes en los salarios y sueldos en comparación con los ingresos de inversiones en capitales deben ser compensadas por estas desventajas.

Desde el punto de vista administrativo, este impuesto se paga en las fuentes de ingreso, individualmente por los que perciben las rentas, o por medio de la declaración del contribuyente.

La falsedad, el fraude y la evasión son severamente penados por medio de multas pecuniarias e inclusive con prisión. Es tan estricta su observancia, que en el caso del famoso ganster Al Capone, se le confinó a prisión, no porque se le hubieran comprobado alguno de sus crímenes, sino porque existía una evasión de impuestos.

Al ingreso bruto se le deducen gastos y cargos para determinar el impuesto imponible, una vez conocido el ingreso neto, la administración aplica contribuciones de orden personal y familiar.

El impuesto sobre la renta en los Estados Unidos del Norte utiliza sus altas tasas para gravar a los ricos, dedicando los ingresos provenientes de esa imposición a beneficiar a las personas de escasos recursos por medio de servicios de beneficencia y gastos públicos.

En ese país el impuesto sobre la renta principió única-- mente gravando a las sociedades mercantiles, pero por motivos de guerra se amplió con carácter general, separando el impuesto de sociedades mercantiles del de personas físicas que estuvieran domiciliadas en Estados Unidos. El "income-tax" norteamericano desde su implantación ha sido progresivo y de carácter personal.

El impuesto americano al igual que el inglés, aplicaba una tasa adicional que afectaba a las rentas globales superiores a las sumas determinadas por la ley, después de aplicar las exenciones y deducciones correspondientes.

En los Estados Unidos de Norteamérica, cada trimestre se presentan al fisco, estados con las cantidades probables que los contribuyentes creen serán sus ingresos, acompañando un anticipo provisional a cuenta. De conformidad con el ajuste general se efectuarán pagos complementarios por parte del contribuyente, o bien el gobierno efectuará las devoluciones si existe un exceso en la cantidad percibida.

### 3.- ANTECEDENTES HISTORICOS EN MEXICO.

Durante la época de la colonia, el país sufrió una anarquía impositiva, estando en vigor las alcabalas y se multiplicaron y yuxtapusieron un sinnúmero de impuestos especiales, sin ninguna estructura lógica tendientes a recaudar fondos para la ciudad, pre



dominando la idea sustentada por los Borbones de que las Colonias debían proporcionarles rendimientos, ya que éstas eran consideradas como de su particular patrimonio.

En el período porfirista Matías Romero y José I. Limantour lograron una reorganización de los impuestos, sin que se propusieran reformas esenciales mejorándose la administración de los ya existentes; y fue durante el período post-revolucionario cuando tomó forma la política fiscal con el impuesto del centenario de 1921, iniciándose el impuesto sobre la renta en México.

LEY DEL CENTENARIO DE 1921. (Publicada el 20 de julio de 1921). Estableció un impuesto con carácter extraordinario pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio. Gravó los ingresos del comercio, de la industria y de la ganadería y los obtenidos por los profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de los capitales en valores a crédito y de participaciones o dividendos de las empresas. La base de este impuesto fué el ingreso o ganancia correspondiente al mes de agosto de 1921.

Se determinó utilizar esa recaudación, para la adquisición de barcos para la Marina Mercante Nacional y para realizar obras indispensables que habilitaran nuestros puertos.

El pago se efectuaba con la compra de estampillas que -

llevaban la leyenda "Centenario", aquellas actividades gravadas se denominaron "Cédulas". A las tasas del gravamen se les llamó "categorías".

Fué desde entonces cuando se crearon las Juntas Calificadoras Regionales encargadas de examinar y calificar las manifestaciones de los causantes; y cuando no eran aceptadas por el contribuyente se estableció un procedimiento de inconformidad.

Ley de 21 de Febrero de 1924. Esta disposición se conoce con el nombre de "Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas".

Este ordenamiento marca la implantación del impuesto en México, con el carácter de permanente. Grava los ingresos personales provenientes de sueldos, salarios, honorarios y utilidades de las empresas. Se refiere a dos de los conceptos que originan ingresos: primero, a la actividad de las empresas comerciales, las dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, y aquellas en donde existe la combinación del capital y del trabajo; segundo, a los provenientes de la actividad personal, derivados del trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión libre.

Fué obligatorio, en el caso de los empleados, acumular los sueldos devengados en distintos trabajos para el efecto de apli

car la tasa progresiva. Este es el primer antecedente en México del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.

Se gravaron también las utilidades de las empresas, ya fueran sociedades o asociaciones en participación; también las obtenidas por los particulares dedicados al comercio, exceptuando las provenientes de negociaciones agrícolas.

Se creó la obligación de retener el impuesto a los asalariados, dándose al causante la oportunidad de presentar "reclamaciones" en contra de los dictámenes de las Juntas Calificadoras, lo que venía a ser un recurso de revisión administrativa.

El artículo 30 de dicha ley estableció que del producto del impuesto recaudado por la federación, se concediera una participación del 10% a las entidades federativas, y otro 10% a los municipios, con el objeto de robustecer los fiscos locales, para que así pudieran gozar de la independencia necesaria base de un régimen federativo.

El 5 de abril de 1924 se hicieron adiciones a la ley gravando a las sociedades extranjeras con ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, y se establecieron diversas formas de imposición de capitales que no habían sido consideradas a la ley anterior, gravándolas con una tasa del 6% sobre los ingresos provenientes de intereses, descuentos, créditos u otra forma de rendimiento del capital.

Además de las Juntas Calificadoras, funcionó una Junta - Revisora dedicada a conocer las reclamaciones presentadas en contra de las calificaciones, estableciéndose con esto el recurso de apelación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Por medio del cual el causante podía acudir, aún por la vía judicial, en defensa de sus derechos.

Con la ley de 1924, se mejoraron los sistemas de vigilancia, y entre las modificaciones más rigurosas de su reglamento se determinó que las autoridades administrativas del impuesto, al descubrir falsedades en las declaraciones de los contribuyentes, deberían consignar el caso al Ministerio Público para la imposición de las penas, según los artículos 741 y 742 del Código Penal, dando motivo a una ley específica denominada Ley de Defraudación Impositiva.

Se exigió Balance General Certificado, Estado de Pérdidas y Ganancias e Inventarios por secciones, con la mira de reflejar la situación económica de las empresas; ésta época estuvo llena de enseñanzas tanto para las autoridades como para los contribuyentes.

LA LEY DE 18 DE MARZO DE 1925. Estuvo vigente durante - 16 años, de 1925 a 1941, sufriendo una serie de reformas y adiciones, explicables por la necesidad de incluir en este impuesto, las modalidades de una constante expansión. Esta ley tiene ventajas so

bre la anterior por su mayor orden, al establecer una mejor vigilancia del impuesto.

La Ley que nos ocupa determina como sujetos del impuesto, las personas físicas o morales, mexicanos o extranjeros residentes o no en la república, que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza en el territorio nacional; reitera el concepto de la fuente del ingreso gravable para delimitar la vigencia territorial y extraterritorial del impuesto. Se determinó también como sujetos del impuesto, a las agrupaciones que, aún no siendo reconocidas por la ley como personas morales, manejaran un patrimonio diverso al de los socios.

Esta ley definió con mayor precisión el concepto sobre ingreso bruto, indispensable para determinar con posterioridad el ingreso gravable en cada una de las cédulas, dando la noción al definirlo como el ingreso en efectivo que modifica el patrimonio del causante y del cual se pueda disponer sin obligación de restituir su importe. Excluidas del concepto de ingreso quedaron las aportaciones de capital, siempre que no se tratara de reinversión de utilidades.

La ley era de carácter cedular. Se perfeccionó este sistema agrupando las distintas actividades gravadas en 7 cédulas: - la. Comercio, 2a. Industria, 3a. Agricultura, 4a. Imposición de capitales, 5a. Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el estado, 6a. Sueldos y 7a. Honorarios de profesionistas.

La cédula primera gravó aquellos actos de comercio ejecutados en manera habitual o accidental, y se definió con precisión como base del impuesto, la diferencia que arrojaba el ingreso bruto y las deducciones autorizadas, conservándose en principio la ley anterior. Su tarifa sufrió un aumento de la unidad en cada uno de los porcentajes fijados en ella para las empresas explotadoras de concesiones del Estado, excepto los bancos, con lo que la progresión de la tarifa aumentó hasta 9% para estos casos específicos.

Las cédulas segunda y tercera gravan a la industria y la agricultura, y descansan sobre las mismas estipulaciones que la cédula primera, en cuanto a la base, tarifa y demás elementos sustanciales.

En la cédula cuarta referente a la imposición sobre capitales se precisaron con mayor objetividad los conceptos generadores del impuesto, tales como: intereses, descuentos, anticipos, fianzas, obligaciones, bonos, acciones, arrendamientos u otras operaciones o inversiones de capital. La base del impuesto en esta cédula es el ingreso bruto. La tasa fué proporcional del 6% sobre los productos y en los casos de arrendamiento de negociaciones se permitió la deducción por concepto de amortización y depreciación.

La cédula quinta gravó las percepciones obtenidas por los causantes que de manera habitual o accidental explotaran el

subsuelo, o una concesión otorgada por el Estado. Gravó también - la aportación, enajenación y transmisión de la propiedad, así como la realización de aquellas operaciones con derechos de explotación del subsuelo. Esta cédula tuvo la tarifa más elevada por tratarse de ingresos derivados de concesiones otorgadas por el gobierno para explotar bienes de la nación, o sea el subsuelo.

La cédula sexta gravó con dos tarifas, la A y la B, - los ingresos de los asalariados. El artículo 30 de la ley estableció deducciones por cargas de familia, pero un año más tarde se abandonó este sistema a pesar de que en realidad esta idea obedece a una de las teorías substanciales para considerar al impuesto sobre la renta como el más justo y equitativo.

La cédula séptima gravó a los profesionistas, artesanos y artistas, quedando los ingresos de los dos primeros sujetos al pago del impuesto de acuerdo con tarifas diferenciales.

El artículo 39 de la ley aceptó la separación cédular de los ingresos para ser gravados independientemente con las tarifas previstas en cada cédula y sólo englobó los ingresos percibidos en una misma cédula por el mismo sujeto, marcando la diferencia entre el sistema cédular y el personal global. El primer sistema acumula sólo parcialmente los ingresos obtenidos en cada cédula, en tanto que el personal global incluye todos los percibidos por el contribuyente, lo que demuestra la superioridad de este último en cuanto a la mejor determinación de la capacidad contributiva del sujeto.

El 29 de diciembre de 1933 se aprobaron modificaciones importantes a la ley del impuesto sobre la renta; entre otras se procedió a incluir en la cédula primera las actividades del comercio, la industria, la agricultura y la ganadería, tocándole a la cédula segunda la imposición de capitales; a la tercera, la explotación de concesiones del subsuelo; a la cuarta, los salarios y a la quinta, los honorarios. (1)

La cédula segunda, que gravaba la imposición de capitales, introdujo una substancial reforma al aprobar, por primera vez para estas actividades, tasas progresivas aplicables a los ingresos gravables anuales.

A los ingresos percibidos por la explotación del subsuelo y de las concesiones otorgadas por el Gobierno, también se les incluyó en la tarifa progresiva.

En las reformas del 19 de abril de 1937 se precisó que para la calificación de los contribuyentes con ingresos menores de \$100,000.00, además de los datos de la contabilidad se tendrían en cuenta otros elementos importantes, como la naturaleza misma del negocio y los resultados obtenidos de giros similares.

Fué hasta el 27 de diciembre de 1939 cuando se creó la ley del impuesto sobre el superprovecho, haciendo partícipe al erario público de las ganancias excesivas obtenidas por los causantes



de la cédula primera, tomando como base la relación entre el ingreso neto y el capital invertido por la empresa.

Se reconoció como exenta de este impuesto la utilidad - que no sobrepasara el 15% del capital de la empresa y la cuota progresiva se elevaba del 15% hasta el 35% para las utilidades que sobrepasaran el 33% del capital invertido, siendo indispensable que el causante llegara a obtener ingresos anuales superiores a - - - \$100,000.00. Se permitió la deducción de lo pagado en la cédula y se establecieron bases para calcular el capital en giro representado por el exceso del activo sobre el pasivo.

LA LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941 suprimió el impuesto del superprovecho, debido al propósito firme del gobierno de no limitar las utilidades en un momento en que el país requería de un alto grado de impulso para la iniciativa privada y se compensó la disminución en la recaudación con el aumento de las tarifas cedulares, elevación justificada, según se dijo en la exposición de motivos, pues por virtud de un incremento en los impuestos directos no se provoca el alza de los precios como acontece con los indirectos.

Se transformó el sistema de pago de los causantes menores de \$100,000.00, implantando una cuota fija relacionada con sus ingresos y se suprimieron las declaraciones, anexando a la ley una tabla por actividades, con indicación del gravamen correspondiente a cada una de ellas, e introduciendo el sistema de "categorías" pa

ra los profesionistas causantes del impuesto de cédula V, modificándose más tarde, para hacer optativo el sistema de categorías o calificación de estos causantes.

Esta ley mantuvo agrupadas en la cédula I, las actividades desarrolladas por el comercio, la industria y la agricultura. Los aumentos de esta cédula, alcanzaron hasta el 20% aplicable a las utilidades superiores al medio millón de pesos. Referente a las instituciones de crédito y las sucursales o agencias de bancos extranjeros, se les calificaría según las utilidades determinadas por la Comisión Nacional Bancaria, teniendo en cuenta los resultados de su balance y el estado de pérdidas y ganancias.

En la cédula II el aumento de la tarifa alcanzó hasta un 26.5% para ingresos superiores al medio millón de pesos.

La cédula III sufrió un aumento en su tasa hasta llegar al 33% aplicable a los ingresos gravables superiores al medio millón de pesos.

La cédula IV gravó los ingresos mensuales superiores a \$166.66; concedió exención a una cantidad menor, y suprimió las deducciones por cargas de familia.

A los causantes de cédula V se les fijó anualmente sobre la base de clasificación de "categorías", cuyo gravamen fluctuaba entre \$60.00 para los agrupados en la 7a. categoría hasta \$3,600.00

señalados en los de la primera categoría. El defecto de esta innovación consistió en no respetar el sistema de calificación de la utilidad gravable, sustituyéndolo por una cuota sobre ingresos, la que no corresponde a la idea central del impuesto sobre la renta, o sea la de gravar las utilidades.

En las reformas de 8 de enero de 1942 se permitió deducir en Cédula II el 10% de los dividendos que fueran reinvertidos, con la particularidad de que se aprobara la reinversión en la sociedad que los repartiera. Este precedente es de sumo interés, dado que la inversión de utilidades siempre es benéfica para el país, bien sea efectuada en la empresa en donde se obtuvo la utilidad, o en otra cualquiera.

El 20 de enero de 1943 se hizo un aumento de tarifas debido al estado de guerra en que se encontraba el país, obligando al gobierno a buscar, dentro de su técnica fiscal, un mayor ingreso con el objeto de cubrir las necesidades de la defensa nacional y organización industrial, con la finalidad de producir los artículos que no podían ser importados debido a la guerra.

El artículo 15 de la fracción IX-bis fue reformado; se creó el impuesto sobre dividendos que repartieran sociedades mexicanas o extranjeras funcionando dentro del territorio nacional. Se entendió como dividendo cualquier retribución que, aún sin tener ese carácter, es hecha por una empresa a sus accionistas o asocia-

dos a base de beneficios, quedando fuera de las liquidaciones efectuadas a los socios. La tasa fué de 8% proporcional quedando exentos de la tarifa progresiva. El artículo 17, en su último párrafo, determinó que el dividendo no distribuido fuera gravado.

En cédula II se aumentó la tarifa de 10% para ingresos hasta \$2,400.00 y en una serie de escalones llegó a 33.1%, aplicable a ingresos superiores al medio millón de pesos.

Se concedió participaciones a los estados en donde se encontraran situados los inmuebles que garantizaran la emisión de cédulas hipotecarias, y a los del domicilio de la institución emisora, correspondiendo a la entidad federativa 2% y a la Federación el 8%. Este sistema creó dificultades y desafortunadamente se abandonó en los momentos en que la política fiscal del país debía orientarse a robustecer los erarios de los estados y municipios.

La tarifa de la cédula III se elevó para alcanzar progresivamente el 41.2%, correspondiente a ingresos superiores al medio millón de pesos.

Durante el mes de abril de 1943 se modificó el artículo 20 en su fracción II, con el objeto de obligar a las instituciones de crédito a cubrir el impuesto sobre dividendos, ya que no estaban gravadas en la cédula II por operaciones de imposición de capitales, cuyos ingresos se debían computar en la cédula I. Con esta

reforma se aclaró que el régimen anterior de acumulación de cédula I se respetaba para todas las demás operaciones gravadas en cédula II, aún cuando quedaban obligadas a la retención y pago del impuesto sobre dividendos, cuyos causantes son los accionistas, y no las sociedades.

La reforma del 13 de julio de 1943 varió el sistema de calificación para causantes mayores, quedando como órganos competentes de la misma el Departamento del Impuesto Sobre la Renta y el Departamento Técnico Calificador. Con las modificaciones introducidas se suprimió la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta.

También se modificaron las tablas para la clasificación de los causantes menores de \$100,000.00, adaptándolas al desarrollo económico de aquella época, completándose con una serie de giros que no habían sido considerados.

Esta ley fué reformada el 1º de marzo de 1945, y el impuesto sobre dividendos se transformó denominándose desde entonces, Impuesto Sobre Ganancias Distribuibles. Dicha ley no podía gravar las ganancias de la casa matriz situada en el exterior, cuando se trataba de actividades desarrolladas en fuentes extranjeras, ni era fácil determinar las utilidades correspondientes a las operaciones que las sucursales hubieren efectuado en México; de ahí la necesidad de gravar con el impuesto sobre dividendos la utilidad -

percibida por la sucursal lo que, en realidad, equivalía a darle a ésta el tratamiento de una sociedad independiente y no la de una sucursal.

En la cédula V se volvió al sistema de ingresos gravables y tarifa progresiva, abandonándose el de "categorías" por haberse refutado en los tribunales del país como anticonstitucional.

Hubo algunas reformas en julio de 1945 a fin de considerar sujetos del impuesto a los productores de películas cinematográficas nacionales, así como a los que siendo productores al mismo tiempo distribuyeran sus películas y a los propietarios de estudios, foros y laboratorios, por lo que se derogó la exención que se les había otorgado con anterioridad.

En las reformas de 30 de diciembre de 1946, se aumentaron nuevamente las tarifas de cédula IV y V, elevándose hasta el 30% sobre los ingresos anuales superiores a \$312,000.00.

El artículo 34 se refiere a las atribuciones de la Dirección del Impuesto Sobre la Renta que fué creada entonces; a la reorganización del sistema; a las autoridades competentes para la calificación: la Junta Calificadora, el Departamento Técnico Calificador y las Oficinas Federales de Hacienda. La clasificación de los causantes menores, así como los de Cédula V, lo efectuaban las Oficinas Federales de Hacienda y un representante de la Dirección del Impuesto Sobre la Renta.

El 29 de diciembre de 1948 se publicó la Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes, teniendo como antecedente la ley anterior. Previendo que la devaluación monetaria provocaría en el transcurso del tiempo, una redistribución del ingreso real y dañaría a la mayoría de la población de escasos recursos, para evitarlo el Gobierno contaría con dos recursos: aminorar el gasto público destinado al programa de desarrollo económico, frenando la inflación, o aumentar los impuestos a los causantes de mayores recursos. Optóse por el segundo y se creó nuevamente el impuesto que tiene como base las utilidades obtenidas, en relación con la inversión realizada en la empresa. Se hizo notar que la medida tomada creaba un incentivo para una mayor inversión en los capitales de las empresas y evitaba, de paso, el gasto de los dividendos en bienes de consumo no necesario. También se hizo hincapié en la función anticíclica de este gravamen ya que operaba con mayor vigor en épocas de expansión monetaria y de inversión y dejaba de gravar las actividades económicas al disminuir éstas.

En la reforma de 20 de abril de 1949 quedó establecido, en el artículo 2º. transitorio, que los causantes exentos del pago del impuesto en cédula I, con apoyo en la Ley de Fomento de Industrias de Transformación, quedaban gravados por la Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes.

Fué el 30 de diciembre de 1949 cuando se concedieron exenciones en Cédula II a las obligaciones industriales emitidas por sociedades anónimas para fomentar las inversiones industriales

en el país. Esta política fiscal se explica por la urgente necesidad de capital destinado al desarrollo económico, contraviniendo - los principios del sistema cédular del impuesto sobre la renta, según los cuales, los ingresos derivados del capital deben soportar las tarifas más elevadas. Sin embargo, la urgencia de orientar - las inversiones hacia el campo industrial en plena expansión, obligó a continuar con la tesis de conceder exenciones a los valores - de renta fija, exenciones que se han ido ampliando a otros títulos; se aclaraba que las exenciones otorgadas a las inversiones industriales de cédula II deberían ser aprobadas por la Comisión Nacional de Valores.

Se retornó al sistema de "categorías" para los causantes de cédula V que tuvieran ingresos no mayores de \$60,000.00, y sólo para aquellos que desearan adherirse al mismo.

Tomando en cuenta la ejecución de obras públicas, el aumento de los servicios de justicia y las crecientes inversiones - del sector público, se aumentaron las tarifas en cédula I para elevar la progresión del 30% a 33% sobre utilidades superiores a - \$1.000,000.00. El incremento en la cédula II alcanzó, para ingresos superiores a \$1.000,000.00, el 36.1%, y el relativo a cédula - IV, para ingresos mensuales superiores a \$83,000.00, fué del 33%. El referente a cédula V alcanzó hasta 33% para gravar ingresos - anuales mayores de \$1.000,000.00.

Durante esa época se introdujo la política fiscal de be-



neficio en favor de los agricultores y causantes menores reduciendo el volumen de sus ingresos anuales al 50%, y aplicando al resultado la cuota correspondiente, lo que equivalía a situarlos en calidad de semigravados.

Se implantó la posibilidad de celebrar convenios para evitar el rezago de calificaciones que para ese año principiaban a acumularse. Este sistema produjo pésimos resultados porque el causante esperaba el convenio con el cual, por diversos motivos, obtendría un impuesto bajo evadiendo parte de él.

Para generalizar la ventaja de los agricultores, el 1º de enero de 1952 se extendió la reducción del impuesto del 50% en favor de los agricultores considerados como causantes mayores. Posteriormente la situación privilegiada de los agricultores se extendió a los ganaderos, obligándolos a cubrir el 50% de las tarifas.

#### LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1953.

En esta ley se imponía una reforma a la del 31 de diciembre de 1941, haciéndola más clara, sencilla y al alcance de los causantes. Se aprovechó la experiencia de los años anteriores, coordinándose los intereses de los causantes y los del fisco. Para que el gobierno pudiera obtener los recursos que esperaba de es

te impuesto se procedió a una nueva estructura del mismo. Con esta ley se estableció un impuesto mixto, en el cual se respetaba el origen cédular de los ingresos y se imponía la obligación de acumularlos y de cubrir una tasa complementaria.

Este ordenamiento, además de incluir una serie de nuevos e importantes preceptos reagrupaba en forma lógica los correspondientes a la legislación anterior. Fué hasta 1956 cuando se introdujeron algunas reformas de consideración a las que nos referiremos más adelante.

La ley de 1953, que medularmente retorna a la de 1924 al dividir el impuesto en 7 cédulas, fracciona el contenido de la cédula I y las actividades predominantes: comercio, industria y - - agricultura, ganadería y pesca, quedan comprendidas respectivamente en las cédulas I, II y III.

La necesidad de dividir así la cédula I, se justifica por la diversidad de las materias que regula y que requieren un tratamiento fiscal distinto. No todas las actividades deben estar igualmente gravadas y el estado, a través de su política impositiva, puede y debe impulsar las que se encuentran en condiciones desfavorables. Además, desde la época en que se fusionaron todas las actividades mercantiles en una sola cédula, fué indispensable hacer una excepción para el caso de la agricultura, al darle una protección especial con la mira de estimular esta actividad substancial para la economía del país.

Esta ley tenía estrecha relación con la Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes e hizo que se transformara esta última en una tasa aplicable a los casos que la ley determinó, manejándose con mayor facilidad en un cuerpo legal único. Se elevó a - - - \$300,000.00 el ingreso anual que debía percibir el sujeto, para - quedar gravado en esta tasa, excluyéndose a las empresas de capital medio.

La exención a las cooperativas tiene como mira la de fomentar el auténtico movimiento cooperativo nacional que, ya que al eliminar los intermediarios desempeña un papel económico importante en el desarrollo del país.

La reducción de las cuotas señaladas para los comerciantes e industriales con ingresos menores de \$100,000.00 anuales, y para los agricultores, ganaderos y pescadores con ingresos anuales inferiores a \$200,000.00 al año es otra de las reformas importantes de esta ley.

En la cédula I se observan dos tipos de cuotas: una para los causantes mayores, cuyos ingresos son superiores a - - - \$100,000.00 y otra fija para causantes con ingresos anuales menores a dicha cantidad.

El sistema de gravamen de los ingresos menores constituye una excepción a la idea general de renta, ya que en lugar de tomar en cuenta la utilidad real obtenida, se aplica al ingreso bru-

to de los contribuyentes una cuota fija anual, no arbitraria, teniendo en cuenta el giro del negocio, así como los estudios fiscales por actividades. Este sistema se implantó ante la imposibilidad de controlar estos causantes que son muy numerosos, y ante la situación real de no poderles exigir que lleven todo un sistema contable por la poca cuantía de sus ingresos.

En vista de que se habían calculado las cuotas en época de bonanza, se juzgó pertinente reducir el gravamen a los causantes menores con una disminución del 40% aproximadamente, tomando en cuenta los diversos renglones de la tabla clasificadora, y suavizando el gravamen para los contribuyentes de bajos o medianos recursos, aumentándolo para aquellos que poseen una potencia económica superior, de acuerdo con los principios de la justicia distributiva.

Esta ley permite calificaciones con utilidades estimativas para las declaraciones defectuosas, insuficientes, o cuando el sujeto no cumple con las obligaciones consignadas por la ley. La tabla de las utilidades estimativas suple a los elementos que el contribuyente, por múltiples motivos, no está en condiciones de proporcionar a los órganos calificadores, puesto que de otra suerte no podría el erario hacer otra cosa que imponer sanciones por incumplimiento de la ley.

Para conocer la utilidad estimada, partiendo del ingreso, la ley supone un índice o coeficiente de utilidad en atención al -

giro de que se trata y a la suma reputada como utilidad se le aplican las tarifas correspondientes.

El punto principal a debate lo constituyen los coeficientes de utilidad; en dicha ley se consignaron modificaciones para que el coeficiente estuviese más de acuerdo con los negocios, sin llegar a revestir la importancia de un castigo ni tampoco reduciéndolas en forma imprudente.

Comparando los índices que esta ley deroga y los que entraron en vigor, se encontrarán algunos renglones que sufrieron una reducción desde un 20% hasta un 50%, lo cual ameritó un estudio económico de las diversas actividades mercantiles de los sujetos a gravamen de las cédulas I, II y III.

Las cédulas IV y V mantuvieron el mismo contenido que la ley anterior. La primera grava los sueldos y la segunda los honorarios. Se justifica el aumento a la tasa para ingresos mayores de \$14,000.00 mensuales que grava los sueldos elevados, ya que es costumbre que a los directivos de las empresas se les pague una cantidad mensual fija, aumentándose con una participación de las utilidades, lo que puede constituir un tanto por ciento sobre los ingresos. La utilidad que no es gravada en las cédulas I, II y III, se deduce para formar parte de los gastos. Esta reforma se justifica en vista de que los sueldos elevados han servido para la ocultación de utilidades, disfrazando los sueldos destinados a los dueños de las empresas en perjuicio del fisco.

Se establece en cédula V un sistema optativo de calificación o clasificación. La primera respeta los lineamientos del ingreso gravable y las deducciones autorizadas, y la segunda clasifica los ingresos mayores de \$60,000.00. El gravamen se fija teniendo en cuenta el ingreso bruto anual y calculando una disminución automática del 20% aproximadamente para gastos; al resto se le aplican las tarifas. Este sistema tiene la ventaja de no tener que demostrar las deducciones autorizadas, con los documentos respectivos.

Deben hacerse dos referencias en la cédula VI con respecto al gravamen previsto para las utilidades repartibles. La primera consiste en el aumento del tanto por ciento deducible de las utilidades dedicadas a la reinversión y que da impulso al legítimo anhelo de industrializar el país; y la segunda corresponde al aumento de la tasa proporcional de 10% al 15%, con que se gravan las utilidades distribuibles, formándose así una reserva adicional de reinversión y una deducción a la utilidad repartible del 20%, además del 10% ya concedido en la legislación anterior. Dichas medidas se adoptaron teniendo en cuenta las necesidades del erario y considerandolo como un factor más para invitar a los accionistas a reinvertir sus utilidades y no separarlas para disponer de ellas.

Las modificaciones en la cédula VII se pueden sintetizar en las reformas a disposiciones establecidas en el reglamento en que se precisó el alcance de la fuente gravable, cuando un tercero percibía ingresos derivados de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por el Estado.

Hasta 1955 la progresión de la tarifa se detiene al llegar a un millón de pesos anuales y señala que la utilidad superior a esa cifra se grava con el 33% de impuesto y la carga fiscal que se fija es de 3.8% para el nivel más bajo. Todo esto conforme al principio de la tasa progresiva. La reforma consistió en aumentar el tributo a los niveles superiores de utilidad al gravar el exceso de un millón doscientos cincuenta mil pesos, con el 34.5% y el de un millón setecientos cincuenta mil pesos con 37.5%.

La justificación de esta medida se encuentra en la modificación de la tasa sobre utilidades excedentes la cual sufrió una disminución no mayor de 10%. Puede conceptuarse el aumento referido como una compensación al sacrificio fiscal que supone la disminución de la tasa mencionada.

Si se consideran las tarifas de las cédulas I y II, y la de utilidades excedentes en su conjunto (puesto que la segunda es, en realidad desde el punto de vista económico, una sobretasa del impuesto en vez de una progresión paulatina y ascendente) ambas sufrían una perturbación considerable al llegar al tipo medio de actividades mercantiles, acelerándose immoderadamente la progresión, la cual descendía bruscamente llegando a las empresas de más altos ingresos. Por tanto en vez de progresivo el impuesto se tornaba en regresivo en esta base, y la modificación que se efectuó fue para respetar el principio de justicia.

Ante la necesidad de reinversiones de las utilidades en los negocios se introdujo una reforma para proporcionar la posibilidad de deducir de la base del impuesto sobre ganancias distribuíbles, a que se refiere la fracción X del artículo 125 y las reservas de reinversión a que se alude en el artículo 138. La legislación anterior a 1954 otorgaba solamente una deducción del 10%, pero la reforma permitió a los contribuyentes de las cédulas II y III - aumentar la reserva de reinversión a 20%. Además, abrió la posibilidad de eximir del impuesto hasta el 100% a las ganancias distribuíbles, siempre que pasaran a formar parte de las reservas de - - reinversión, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y - Crédito Público.

El artículo 24 de la ley que gravaba en la legislación - pasada (cédula I) los arrendamientos de inmuebles se remitió al artículo 125, fracción XII, dándose a dichos arrendamientos un tratamiento semejante a cualquier otra forma de imposición de capitales. Las sociedades o comerciantes arrendadores con los destinos fijados en la fracción XII del artículo 125 deben pagar el impuesto de cédula I como comerciantes.

Tienen mayor importancia las modificaciones al artículo 29 porque representan el propósito de la autoridad fiscal de adecuar la utilidad legal, base del impuesto, a la utilidad real de los negocios, por lo que se precisó lo que debe entenderse como ingreso bruto, del cual se parte para restar las deducciones aproba-



das (devoluciones, descuentos, rebajas, bonificaciones, etc.) para obtener lo que se denomina ingreso neto.

No se permite amortizar las erogaciones efectuadas por concepto de indemnizaciones pagadas a los trabajadores de las empresas en caso de separación, por lo que deben tomarse como gastos propios del período, por corresponder a un concepto de pago de derechos adquiridos y no inversiones, en beneficio de ejercicios posteriores.

La fracción IV del artículo 29 fué modificada para permitir una deducción, por concepto de depreciación, hasta el 20% de la inversión en equipos de transporte y material rodante de embarcaciones y aeronaves, dando la posibilidad de reducir el término para recuperar las erogaciones en esos conceptos, a cinco años ya que su vida probable no excede de este lapso.

La tendencia de la política fiscal de acelerar la depreciación de las inversiones en determinada maquinaria ha dado los mejores resultados en países altamente desarrollados. El industrial se siente alentado a renovar sus equipos y mantenerlos en buen estado cuando se le autorizan índices altos de depreciación permitiendo con ello un desarrollo eficaz de la industria. Por otra parte, al modernizarse, consigue abatir los costos de producción en beneficio propio, de los consumidores y del erario realizando así mayores utilidades sujetas al impuesto sobre la renta.

El industrial tiene hasta el 10% de depreciación para muebles y maquinaria; y hasta el 20% en vehículos y maquinaria para la construcción, exigiendo que el coeficiente aceptado sea el permitido por la ley, o bien el autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El causante tiene a su favor la deducción directa, de uno al millar sobre los ingresos netos, por concepto de pérdida en cobro de créditos y uno por ciento de los ingresos por pérdida no recuperada en préstamos a los agricultores; pero en realidad esta deducción muchas veces es mayor, por lo que el exceso del uno por ciento podrá deducirse con apoyo en la reforma del artículo 51 del reglamento, cuando los causantes comprueben con documentación judicial la falta de pago. Estas reformas son de enorme trascendencia, por cuanto permiten adecuar la utilidad legal a la utilidad contable, al aceptar en casos comprobados una deducción mayor que la comprendida en las fracciones XVI y XVII del artículo 29.

Ahora bien, únicamente en los casos de amortización y depreciación, puede existir disparidad entre los datos de la contabilidad de las empresas y los que se computen para efectos fiscales, en donde los causantes pueden establecer el criterio más adecuado a la naturaleza de su giro, siempre que no quebranten las disposiciones legales.

Por otro lado, se estableció el cobro de recargos de 2%-

mensual para aquellos contribuyentes que infrinjan las prevenciones establecidas en la fracción VI del artículo 30, medida enderezada en contra de los contribuyentes incumplidos y que favorece en cierto modo a los intereses fiscales siendo en definitiva un aspecto más de la interpretación fiscal de los principios fundamentales de generalidad y uniformidad frente a las cargas públicas establecidos en la ley suprema.

Para resolver este problema se considera la operación de venta de inmuebles de activo fijo que hayan pertenecido al negocio en un lapso menor de 5 años como un acto accidental de comercio; - para los fines fiscales sólo se grava con el 20% de impuesto sobre la diferencia que resulte de deducir del precio de venta el valor en libros de dichos inmuebles. Esta ganancia no es susceptible de acumularse a los ingresos normales gravados en las cédulas I, II y III y sólo deberá computarse dentro de la utilidad contable para los efectos del impuesto sobre ganancias distribuibles.

Si el contribuyente prefiere acumular el ingreso derivado de la venta de terrenos y edificios a los ingresos del ejercicio, por tener pérdida en ese lapso, el párrafo final del artículo 58 se lo permite, otorgándose ventaja al causante; dicha reforma tiende a fomentar el desarrollo de los negocios y el progreso económico general.

Las deducciones que dan pié a calcular la utilidad grava

ble, base del impuesto a la minería (artículo 76 que pasó a ser el art. 75) encierra dos aspectos: primero, la extracción del mineral; y segundo, su beneficio o industrialización. En la primera etapa la industria es extractiva, y en la segunda, de transformación. En la primera la recuperación de la inversión se hace en razón de las reservas conocidas de mineral, y tiene características peculiares para el impuesto. A la segunda generalmente se le deben aplicar las normas de las industrias de transformación en las cuales se fija la depreciación en función de la vida probable de las inversiones.

El artículo 76 incluye los preceptos referentes a la minería y establece como disposiciones nuevas la fracción II, y el segundo párrafo de la fracción III. La primera autoriza la deducción de una reserva para recuperar las inversiones realizadas por el agotamiento del mineral. Esta cuota y las de amortización y depreciación debe calcularse según el sistema establecido en el reglamento, en su artículo 97, de acuerdo con el cual la inversión debe redimirse en función de los volúmenes explotados de mineral, puesto que el esfuerzo económico en cada caso está ligado con los cálculos de las reservas probables de mineral en la explotación del yacimiento.

Esto significa una excepción a los principios generales en cuanto a amortización y depreciación, admitidos por la ley que establecen porcentajes fijos y constantes cuyos límites máximos de

termina el artículo 29. En la minería no sucede esto, sino que como consecuencia de que es una actividad extractiva, se permite recuperar las inversiones iniciales a medida que se desarrolla la extracción, quedando totalmente redimidas al agotarse el yacimiento, lo que puede suceder en un lapso corto o largo; este procedimiento favorece la explotación minera al garantizar la recuperación de las inversiones de acuerdo con un sistema lógico, agregando a esto la deducción de una cuota por el agotamiento de los yacimientos y la vida probable, que necesariamente se debe tener presente al calcular las inversiones para explotarlos.

Las reformas de los artículos 17 y 18, crean un sistema uniforme y congruente para los causantes que han sido protegidos a través de las leyes de fomento a la industria, o en aquellos casos mixtos que elaboran a la vez productos exentos y gravados estableciéndose el único sistema acorde con la teoría general de la ley del impuesto sobre la renta. Del total del impuesto determinado por la tarifa se permite restar el impuesto correspondiente a los artículos exentos, evitándose dividir la utilidad de la empresa, de lo que resulta una mayor exención a los contribuyentes con mayores ingresos y una menor exención a aquellos que obtengan utilidades reducidas.

En el caso de disolución de sociedades, las cuotas de liquidación de los socios no se gravan si su monto no supera a las aportaciones iniciales; pero en caso contrario se está en presen--

cia de un superávit formado por las utilidades de la empresa proveniente de las utilidades acumuladas, cuyo origen pueden ser las reservas por revaluación de activos, ganancias de capital, o cualquier otro concepto, las cuales deben pagar el impuesto de ganancias distribuibles, excepción hecha del excedente de la aportación correspondiente a ganancias no distribuibles sobre las que se pagó el impuesto de dividendos.

La reforma del artículo 140 precisa que no puede tomarse como aportaciones de los socios los aumentos de capital social por revaluación de activos, pues esta parte, por ser una ganancia del capital debe cubrir el impuesto. También aclara que la capitalización de reservas de reinversión no podrá formar parte de la aportación inicial del accionista o socio para el cómputo de la utilidad en el momento de la disolución de la sociedad.

Conforme a los principios establecidos en el artículo 140 y el artículo 218 que prohíben la revaluación de los activos fijos de las empresas, se complementó esta disposición con la indispensable prohibición de revaluar el capital de las sociedades, cuando algunas de ellas lo hubieren constituido con títulos representativos de capital en moneda extranjera, y pretendan reconsiderar el valor en libros de sus acciones por fluctuaciones de la paridad monetaria.

Dentro de estas mismas ideas las reformas del artículo 219 prevén los reembolsos de capital, ya sea por disminución del

mismo, o bien por liquidación de la sociedad. En estos casos los títulos emitidos en moneda extranjera se convertirán en moneda nacional al tipo de cambio comercial vigente, sustentando la tesis - de tomar como única medida para precisar valores, pérdidas o utilidades, con efectos fiscales, la moneda nacional.

El capital en giro es uno de los factores importantes para calcular el impuesto sobre utilidades excedentes. Con la reforma del artículo 171 se otorgó una considerable ventaja a las empresas, admitiendo que se compute como capital en giro las inversiones de las negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras en acciones o participaciones en el capital de otras empresas, sin necesidad de la autorización previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En consecuencia, al derogar dicho inciso, esta clase de inversión en ningún caso se deducirá del capital en giro, ni se exigirá que se trate de inversiones en sociedades directamente con la actividad mercantil del contribuyente, aunque dichas inversiones, a juicio de la autoridad, coadyuven al desarrollo económico nacional y otorguen mayor libertad a los empresarios para las inversiones en valores, que en todo caso forman parte del activo fijo de las empresas.

En síntesis las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigentes a partir de 1956, concedieron una serie de ventajas

a los contribuyentes, porque se juzgó legítimo favorecer el desarrollo de la economía del país; otras se plantearon para evitar maniobras en la contabilidad, con fines de evasión de impuestos y proteger no tan sólo los intereses fiscales sino también a los grupos de contribuyentes fieles cumplidores de sus obligaciones tributarias.

La redacción de la Ley de 31 de diciembre de 1953 es más clara y comprensible y permitió una recaudación superior a las estimaciones de los años de 1954 a 1955. Este fenómeno obedeció, entre otras causas, a que la divulgación de la Ley de 31 de diciembre de 1953 apareció acompañada de una serie de anexos tendientes a transmitir los conocimientos indispensables para el cumplimiento de esta ley.

#### REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN 1961.

En estas reformas se conservó el sistema cédular, quedando gravadas como en la ley anterior en las tres primeras cédulas, el comercio, la industria, la agricultura, la ganadería y la pesca. Las cédulas IV y V también quedaron con la misma estructura, gravando los sueldos, salarios, emolumentos, mediante contrato de trabajo o bajo la dependencia de tercero así como los ingresos por servicios prestados en el libre ejercicio de una profesión y actividad técnica, etc., dejándose también la cédula VI relacionada con la imposición de capitales.



La cédula VII vino a transformarse en IX, abarcando la enajenación de concesiones y regalías otorgadas por el poder público. Se dejó vigente la tasa complementaria de utilidades excedentes del 15% del capital en giro con ingresos superiores a - - - \$300,000.00, en cédulas I a III.

Las novedades en estas reformas fueron: 1° la tasa complementaria sobre ingresos acumulados. 2° la creación de la cédula que se considera como VII, gravando los dividendos y ganancias distribuidas de toda clase de sociedades y 3° la nueva cédula - - VIII, que se refiere a los arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles urbanos, así como de inmuebles destinados a fábricas, hoteles, salones de cine, cabarets y otros espectáculos. Incluye también las regalías entre particulares que no provengan de concesiones, permisos o contratos otorgados por el poder público.

1° La tasa complementaria sobre ingresos acumulados de la Ley del Impuesto Sobre la Renta afectaba a las personas físicas cuyos ingresos gravados, en dos o más cédulas, excedan de - - - \$180,000.00 anuales, deducidos los impuestos cedulares y los intereses que pague el causante, según lo autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Tienen obligación de pagar esta tasa las personas físicas cuyas fuentes de riqueza de donde procedan sus ingresos estén situadas en la República Mexicana.

Esta tasa es un paso de transición para llegar al impues

to global, ya que trae la obligación de acumular los ingresos y por estas reformas, la ley puede considerarse como cédular mixta, aunque en el fondo su mayor parte sea cédular simple.

La base de esta tasa es el monto de los ingresos netos - percibidos en el ejercicio, o sea: 1º la cantidad que resulte de deducir la percepción gravable de cada cédula; 2º el impuesto pagado conforme a la misma; y 3º los intereses cubiertos en el año de pasivos creados para efectuar inversiones productivas.

Tratándose de causantes menores de cédulas I a III y de cédula V, que se hubieren acogido al régimen de clasificación, al monto del impuesto se aplicará el coeficiente para la determinación estimativa del ingreso gravable y se le deducirá el impuesto pagado en la cédula respectiva y el resultado será la cantidad acumulable para los efectos de esta tasa.

No se aumentaron los ingresos procedentes de la enajenación de inmuebles urbanos y valores mobiliarios, ni los provenientes de contratos y de arrendamientos congelados hasta \$1,000.00 mensuales, así como las rentas de inmuebles rústicos.

Para el pago del impuesto se aplicará al total de los ingresos netos acumulados la tarifa, cuya tasa fija va del 3% al 15% a partir de la base de \$275,000.00 y hasta \$1.450,000.01.

Cuando el total de los impuestos pagados en diversas cédulas excediere del 30% del conjunto de los ingresos, no se causará esta tasa y si los impuestos pagados en otras cédulas, más las cantidades de la tasa complementaria fueran superiores al 30% se reducirá el impuesto para que no exceda de dicho límite, en la proporción necesaria.

2° Son sujetos del impuesto en cédula VII quienes perciban ingresos provenientes de las ganancias que distribuyan toda clase de sociedades que operen en el país. Se consideran también gravados en esta cédula las sociedades por acciones o de responsabilidad limitada que paguen a los socios, sobre sus aportaciones, intereses que no excedan del 9% anual.

Están exentos del pago los dividendos que distribuyan las sociedades de inversión, siempre y cuando aquellos se deriven de títulos, valores o efectos bursátiles exentos en la cédula VI o respecto de los cuales ya se hubiere retenido y pagado el impuesto.

No quedan exentos los dividendos o ganancias que distribuyen entre sus accionistas las empresas tenedoras de acciones de las sociedades de inversión.

La base del impuesto en esta cédula será la utilidad distribuable determinada mediante los aumentos y deducciones a la utilidad contable. Para tal efecto se podrán aumentar: a) la crea--

ción o incremento de las reservas de capital hechos con cargo a la utilidad del ejercicio; b) la creación o incremento de reservas de pasivos con cargo a los costos o gastos del ejercicio, con excepción de los que sean pasivo, por ejemplo las reservas de indemnización; c) los castigos por pérdidas de créditos que excedan del uno al millar; d) creación e incremento de reservas complementarias del activo de la sociedad, con cargo a costos o gastos del ejercicio, con excepción de los autorizados por excesos del por ciento de amortización y depreciación a que se refieren las fracciones II a IV del artículo 29.

Si no hubieren declarado el importe de las utilidades distribuíbles, la información será suplida por la autoridad fiscal, determinando estimativamente el importe de la utilidad gravable, tomando en cuenta el balance, según lo estipula el artículo 210.

Cuando los ingresos declarados sean modificados como consecuencia de una revisión o no se ajusten a las técnicas contable y fiscal podrá reconstruirse la utilidad contable base del impuesto debiéndose aumentar a la utilidad declarada los ingresos omitidos o suplidos aplicando las limitaciones señaladas en el artículo 215.

Las reservas que constituyan las sociedades y empresas gravadas con las cédulas I a III y las instituciones de crédito, las organizaciones auxiliares, y las de seguros y fianzas podrán -

capitalizarse sin que se cause el gravamen de la cédula VII. El impuesto se causará cuando el capital social se disminuya por reembolso o cuando se liquide la sociedad.

Las ganancias distribuibles o que se distribuyan están gravadas con el 15% de su monto; si se encuentran consignadas en títulos al portador, se causará una tasa adicional del 5%. No se causará esta última si los títulos se mantienen en custodia o administración en una institución de crédito.

3° Están gravados en la cédula VIII quienes perciben ingresos, subarrendamientos de negociaciones comerciales, agrícolas, industriales, ganaderas o pesqueras, así como aquellos que perciben ingresos que se refieran a inmuebles, explotación de patentes, marcas de fábrica, nombre comercial y derechos de autor quedando exentos los que tuvieren fines culturales y los ingresos de propietarios o poseedores de bienes muebles a quienes concedan su uso o explotación, sin transmitir la propiedad.

Se grava con el 5% la distribución de películas nacionales, siempre que el distribuidor tenga personalidad jurídica distinta al productor. Esta cédula también grava a los propietarios de aparatos musicales y de juegos, así como de aparatos fonoelectromecánicos, dentro de sus establecimientos. Los artículos 157 a 159 de esta ley determinan las deducciones que correspondan.

La tarifa del pago del impuesto va del 10% al 50% cuya base llega hasta \$840,000.00. Si el ingreso proviene de arrendamientos o subarrendamientos congelados causa el 0.14%; para rentas hasta \$1,000.00 se causa el 0.75% y cuando éstas sean superiores a esa cantidad el 5.00%.

La tasa complementaria del 1% sobre percepciones por concepto de remuneración al trabajo personal grava a quienes tengan ingresos en las cédulas IV y V y se causa sobre aquellos ingresos brutos percibidos sin deducción alguna. Esta tasa se emplea en el impuesto sobre la renta solamente para fines de recaudación y está destinado su producto para la educación superior.

Las reformas impositivas expuestas serían de suyo incapaces para lograr un clima propicio en la aplicación de las mismas, pues se requiere, además del instrumento legal adecuado a las necesidades del país, de una actitud por parte de las autoridades, de rectitud y limpieza en la aplicación de las leyes impositivas inspirada siempre en los principios superiores de la justicia y equidad, a la que debe corresponder una franca colaboración por parte de los causantes, convencidos que al acatar estrictamente sus obligaciones fiscales, están cumpliendo con una de las más importantes obligaciones ciudadanas establecidas en la Constitución.

Estamos presenciando un desarrollo inusitado del derecho fiscal mexicano; así lo comprueban las publicaciones cada vez más-

numerosas sobre este tema y la preocupación de los organismos privados y gubernamentales, por hacer una labor de crítica constructiva, susceptible de perfeccionamiento. Por ello en el siguiente capítulo se estudiará la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada el 1º de enero de 1964 que trae consigo modificaciones medulares en el sistema impositivo y que marca nuevas rutas a seguir en la evolución de este importante impuesto.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS.

- (1) Fué hasta 1959, que se reimplantaron las primitivas siete cédulas.



**CAPITULO V.**

**LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**DE 1964**

## I.- ANTECEDENTES

La Ley del Impuesto Global Sobre la Renta que entró en vigor el 1° de enero de 1965, consta de dos partes: el impuesto al ingreso global de las empresas y el impuesto al ingreso global de las personas físicas.

Esta ley deroga a la anterior y sus modificaciones, quedando en vigor aquellas que no se oponen a ella, como por ejemplo el reglamento de la ley derogada. Esta situación es particularmente aflictiva, especialmente para los causantes quienes se encuentran desorientados y no saben exactamente cuales disposiciones reglamentarias están en vigor, ya que los precedentes establecidos en las leyes del impuesto sobre la renta anteriores, son en el sentido de que el reglamento se publica uno o dos meses con posterioridad a la ley respectiva. Sin embargo, esto no aconteció con la ley vigente.

Aunque la ley del 31 de diciembre de 1964 contiene únicamente 89 artículos, en lo general es bastante accesible y clara. A pesar de esto se presta a una serie de interpretaciones, por lo que no es posible hacer comentarios a todas y cada una de las disposiciones. En el presente estudio se pretende únicamente dar una idea de su estructura y funcionamiento, comentando algunas disposiciones, las más importantes, para dar una idea de conjunto.

A fin de presentar una comparación esquemática de la ley derogada que tenía carácter cédular y la que se encuentra vigente, se incluyen varios cuadros que hacen sobresalir los puntos principales de ambas; pero posteriormente se analizan con mayor detenimiento las principales disposiciones de la ley objeto de este capítulo. (ver cuadros Nos. 3 y 4).

En las dos leyes se gravan los ingresos en efectivo, especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, bien sea que provengan de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Como ya se dijo el impuesto global sobre la renta consta de dos partes: el impuesto al ingreso global de las empresas y el impuesto al ingreso global de las personas físicas. El gravamen a las asociaciones, sociedades civiles que perciban productos o rendimientos de capital queda incluido en el impuesto de la persona física. Si se realizaren actos accidentales de comercio o actividades mercantiles causará el impuesto al ingreso global de las empresas. En cuanto a los fondos de reserva para jubilaciones quedan incluidos en el impuesto al ingreso global de las empresas - - (art. 25).

## 2.- MATERIA GRAVABLE

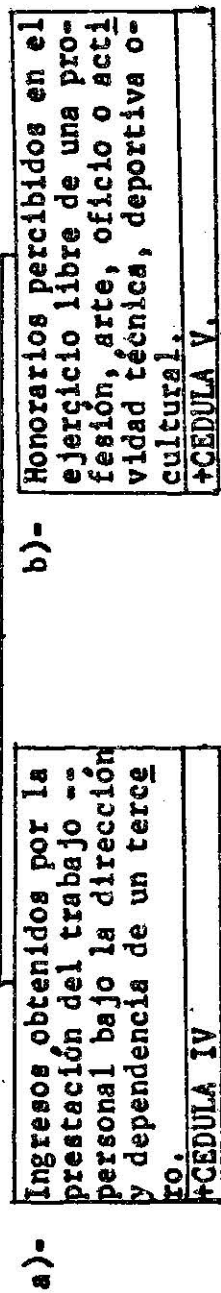
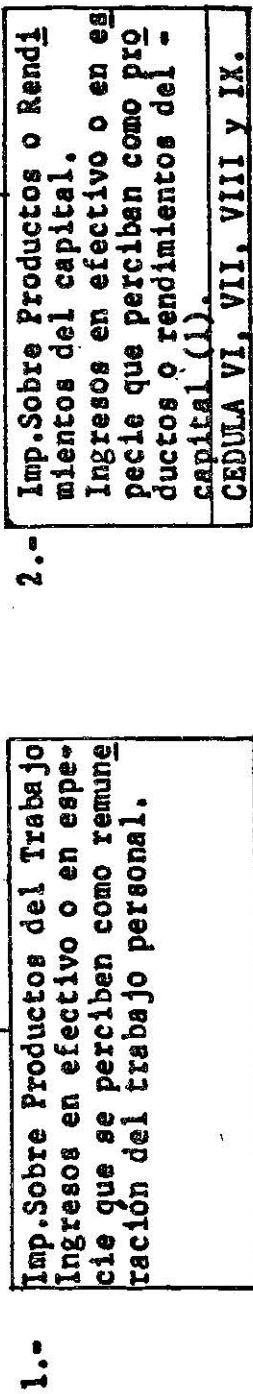
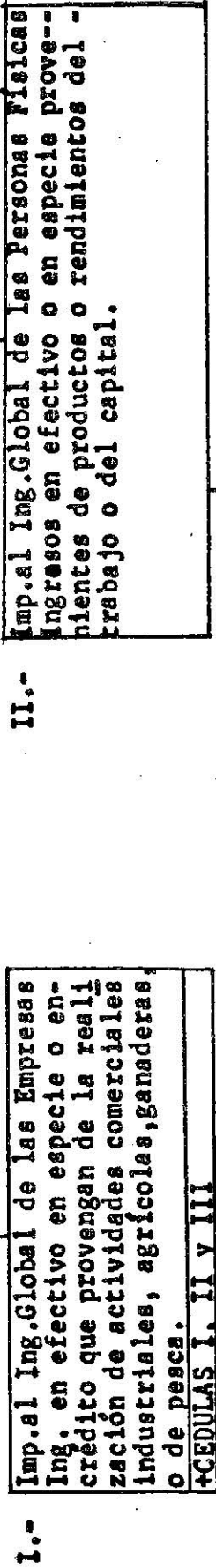
La materia gravable del impuesto global de las empresas-

MATERIA GRAVABLE DEL IMPUESTO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
Ley 31 de diciembre de 1964

G R A V A

Los Ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.



+ Comparación aproximada con la Ley del 30 de diciembre de 1953.  
 (1) Las Asociaciones y Sociedades de carácter civil que perciban productos o rendimientos del capital, causarán el Impuesto Sobre Productos o Rendimientos del Capital. Si realizan actos accidentales de comercio o habitualmente actividades mercantiles, causarán el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas; Los Fondos de Reserva para jubilaciones, quedan incluidos en el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas (art. 25).

es el ingreso en efectivo, especie o en crédito que provenga de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca que en la ley cedular corresponde a las cédulas I, II y III - - (ver cuadro No. 3).

La materia gravable del impuesto global de las personas físicas es el ingreso en efectivo o en especie de productos o rendimientos provenientes del capital y del trabajo.

Son materia gravable del impuesto al ingreso global de las personas físicas sobre productos o rendimientos del capital, - los ingresos en efectivo o en especie que se perciban por este concepto, correspondiendo a las cédulas VI, VII, VIII y IX (ver cuadro No. 4 ).

El impuesto sobre productos del trabajo se subdivide en el ingreso obtenido por la prestación personal de servicios bajo la dirección y dependencia de un tercero, que en el anterior sistema cedular comprendía la cédula IV y el referente al ingreso percibido en el ejercicio de una libre profesión, arte, oficio, actividad técnica, deportiva o cultural, que correspondía a la cédula V.

### 3.- SUJETOS DEL IMPUESTO

Son sujetos del impuesto global sobre la renta aquellos comprendidos en las situaciones previstas por la ley, a saber: con

CUADRO No. 4

SUJETO DEL IMPUESTO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
Ley 31 de diciembre de 1964

Son sujetos de este Impuesto, quienes se coloquen en algunas de las situaciones previstas en la Ley

Imp. al Ing. Global de las empresas  
Personas físicas, morales y unidades  
económicas sin personalidad  
jurídica que realicen actividades  
comerciales, industriales, agrícolas,  
ganaderas o de pesca.  
CEDULAS I, II, III.

Imp. al Ing. Global de las Personas Físicas  
Personas físicas que perciban ingresos  
por la prestación de su trabajo personal-  
o provenientes de productos o rendimien-  
tos del capital.

Sobre Productos del Trabajo  
Personas físicas que perciben  
sus ingresos por la prestación  
de su trabajo o el ejercicio libre de una  
profesión, arte, oficio, etc.

Productos o Rendimientos del Capital  
Quiénes perciben ingresos provenientes  
de productos o rendimientos del  
capital.  
CEDULA VI, VII, VIII y IX.

Personas físicas que perciben  
ingresos por la prestación de su trabajo  
bajo dirección y dependencia de un tercero.  
CEDULA IV.

Personas físicas que perciben  
ingresos por alguna prestación  
en el ejercicio libre de una  
profesión, arte, oficio, o actividad  
técnica, deportiva o cultural.  
CEDULA V.

relación al ingreso global de las empresas, se obliga a pagar a las personas físicas, morales y unidades económicas sin personalidad jurídica que realicen actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, que en el impuesto cédular correspondía a personas gravadas en las cédulas I, II y III (ver cuadro #4).

En cuanto al impuesto global de las personas físicas, comprende dos grandes ramas: 1/a., productos del trabajo, como el ejercicio libre de una profesión, acto, oficio, etc.; y 2/a., productos o rendimientos del capital. El sujeto se refiere a personas físicas que perciben ingresos por la prestación de un trabajo bajo la dirección y dependencia de un tercero, lo que equivalía a la cédula IV, así como a las personas físicas con ingresos provenientes de la prestación en el ejercicio libre de una profesión, acto, oficio, o actividad técnica, deportiva o cultural, o sea el equivalente a la cédula V. Referente a la segunda, son sujetos del impuesto quienes perciben ingresos provenientes de productos o rendimientos del capital; abarcando las cédulas VI, VII, VIII y IX. (1)

#### 4.- IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS

La ley divide este impuesto en causantes mayores y menores, según su ingreso. Son causantes mayores los que tienen percepciones acumulables por una cantidad mayor de \$150,000.00 M. N. en un ejercicio determinado; o percepciones menores que correspondan a la proporción de días que hubiera trabajado, en un ejerci-

cio irregular. Causantes menores son aquellos que obtienen percepciones acumulables por una cantidad hasta \$150,000.00 M.N. en un período determinado, o percepciones menores en un ejercicio irregular.

La base del impuesto para los causantes mayores es el ingreso global gravable de la empresa, esto es los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas. Sin embargo, en la legislación correspondiente se establecen casos en que no debe considerarse dicha acumulación.

Las sociedades acumularán la totalidad de sus ingresos - incluyendo los provenientes de:

- a) dividendos pagados por sociedades con residencia en el exterior y cuya fuente del impuesto está en México.
- b) intereses procedentes de valores mobiliarios.
- c) ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles que sean usados en la actividad mercantil del causante.
- d) productos de capital incluyendo intereses bancarios (fracción I del artículo 60).
- e) ingresos brutos, o estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando no se cumpla con lo estipulado por la Ley, (servicios al costo o a menos del costo; cuando los precios declarados no coinciden con los reales o los del mercado.)



- f) la diferencia entre los precios declarados por el causante y los que fije la Secretaría de Hacienda en caso de que los primeros no correspondan a la realidad del mercado así como también la diferencia en los precios de venta de bienes y prestación de servicios.
- g) las ganancias derivadas de enajenación de activos fijos de la empresa en las que el causante sea socio o accionista, así como aquellas realizadas por la fusión o liquidación de sociedades, exceptuando al causante que dentro del año siguiente a la enajenación invierta el importe obtenido de la misma en actividades industriales o agropecuarias, previa autorización de la Secretaría de Hacienda.
- h) la diferencia entre inventario final e inicial del ejercicio cuando el primero fuere mayor y el causante esté dedicado a actividades ganaderas.
- i) ventas en abonos difiriéndose el pago de la mitad del precio. Se puede optar por considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio o bien, acumular los abonos que hubieren sido pagados con deducción del costo que les corresponda, según el ejercicio en que se hubiera celebrado la venta.
- j) la diferencia entre el precio estimado por la Secretaría de Hacienda y el obtenido por el causante en la venta de bienes y prestación de servicios al costo o menos del costo, cuando no se hubieren satisfecho los requisitos del reglamento.

Es importante señalar que la ley al referirse a ingresos acumulables lo hace en un sentido enunciativo y no limitativo.

Por lo que respecta a los ingresos de las sociedades que la ley determina como no acumulables son: a) los dividendos pagados por las sociedades, respecto a los cuales no se retiene el impuesto sobre productos de capital, en los términos del artículo 74; b) los dividendos pagados por sociedades mexicanas que operen dentro o fuera del país; c) de utilidades provenientes de la enajenación de valores mobiliarios; d) los productos de inversiones de las reservas para jubilación y que se destinen a incrementar dicho fondo.

En cuanto a las deducciones autorizadas para determinar el ingreso global podrán hacerse principalmente las siguientes:

- 1.- gastos normales y propios del negocio.
- 2.- pérdidas por créditos incobrables.
- 3.- devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones efectuadas durante el ejercicio.
- 4.- pérdidas de bienes por caso fortuito.
- 5.- depreciación de activos fijos tangibles y amortización de activos fijos intangibles, de gastos y cargos diferidos.
- 6.- amortización de pérdidas de operación en ejercicios anteriores.

- 7.- costo de las mercancías, o de determinados productos vendidos de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
- 8.- diferencia entre inventarios inicial y final, cuando éste último fuere mayor tratándose de causantes que se dediquen a la ganadería.
- 9.- amortización por pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores, conforme a las reglas establecidas en el artículo 22.

Además, como deducciones especiales se determinan las efectuadas por las instituciones de crédito y organismos auxiliares, instituciones de seguros y de fianzas, así como sucursales y agencias autorizadas para operar en dicha actividad y las pérdidas derivadas de la estimación de elementos de su activo, cuando excedan del monto de la reserva complementaria respectiva, siempre y cuando no afecte a bienes inmuebles, maquinaria o equipo que sea parte del activo fijo, según fracción I del artículo 28 y párrafo final de artículo 22.

Para la creación o incremento de las reservas según la fracción II del artículo 28, las empresas que se dediquen a la explotación de yacimientos de mineral podrán considerar, además, como deducciones la cuota de agotamiento de las reservas explotables del mineral aplicando a cada tonelada o metro cúbico un valor determinado y dividiendo los gastos de explotación previos a la extracción entre el volumen cubicado y conocido.

Las deducciones autorizadas deben reunir los siguientes requisitos:

- a) que sean las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio y estén en proporción con las operaciones del causante.
- b) que estén anotadas en la contabilidad.
- c) que cumplan con las obligaciones de la ley, y cuenten con el registro federal de causantes.
- d) que posean comprobantes de sus operaciones.
- e) que los intereses por capitales, tomados en calidad de préstamo se hayan invertido para fines del negocio, etc.

No son deducibles y pagan el impuesto sobre la renta los siguientes:

- a) las cantidades que tengan el carácter de participación de utilidades bien sea que correspondan al causante, trabajadores o miembros del consejo de administración;
- b) los intereses que produzcan las acciones;
- c) las provisiones para crear o aumentar las reservas de pasivo hechas con cargo a los costos;
- d) las reservas para indemnizaciones al personal; etc.
- e) las pérdidas que provengan de la enajenación de inmuebles que forman parte del activo del causante, o cuan

do el valor de adquisición no corresponda al real en el momento de la operación.

Existen algunos casos en que la ley no permite deducciones gravando así el ingreso bruto del causante (artículo 31) especialmente en las siguientes situaciones:

- a) cuando los extranjeros residentes fuera del país obtengan ingresos gravables por medio de fuentes de riqueza que se encuentren en territorio nacional; como por ejemplo, asistencia técnica, premios, primas, regalías, comisiones y espectáculos, etc.
- b) por comisiones eventuales, las cuales pagarán un impuesto de 20%.
- c) las empresas de espectáculos públicos que funcionen en una localidad por período menor de un mes, cubrirán un impuesto del 4%.

En general las personas que accidentalmente ejecuten actos de comercio, sin tomar en cuenta el importe del ingreso que obtengan, fijándose como base del impuesto cada operación realizada, y deduciendo del ingreso bruto obtenido el costo de la mercancía y los gastos normales así como los propios de la operación. (art.30).

Los ingresos derivados que se refieran a la enajenación de bienes inmuebles o títulos causarán el impuesto de acuerdo con los artículos 68 a 71 de la ley.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público calificará - estimativamente el ingreso gravable de los causantes cuando omitan sus declaraciones, no presenten los libros de contabilidad o documentos comprobatorios, no proporcionen los informes que se soliciten en los casos en que la contabilidad del negocio adolezca de vicios, tales como: a) anotación de datos falsos o alteraciones. - b) omisión de inventarios o registros de facturas de compras cuyo monto excede del 3% del importe total, de las efectuadas en el - - ejercicio y c) que omitan ingresos que excedan al 3% de los declarados.

El artículo 33 determina las facultades concedidas a la Secretaría de Hacienda para calificar el ingreso gravable a que se refiere el párrafo anterior, previos los estudios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.

Tratándose de actos accidentales de comercio el impuesto se calculará aplicando la tarifa del artículo 34, con las siguientes deducciones:

- a) para causantes dedicados a la agricultura, ganadería o pesca - 40%, si éstos industrializan sus productos, 25%; además si realizan actos de comercio o industriales en los que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos, el 25%.
- b) cuando se trate de instituciones de crédito, seguros y fianzas, deducirán del impuesto a pagar el 10% del producto de bonos, - certificados de instituciones de crédito, certificados de participación mobiliaria, obligaciones y cédulas hipotecarias.

Hechas estas reducciones se deducirá en cada caso el importe de los pagos provisionales efectuados.

Los causantes que gocen de reducción del impuesto conforme a la Ley del Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias procederán de la siguiente forma:

- a) calcularán el impuesto según la tarifa general incluyendo el ingreso global gravable sujeto a reducción;
- b) calcularán el impuesto que correspondería a la parte del ingreso global gravable por la que gocen de dicha reducción;
- c) aplicarán el porcentaje correspondiente de reducción de impuesto a la cantidad determinada conforme al punto;(b)

La diferencia entre las cantidades calculadas en los incisos (a) y (c) será el impuesto causado.

Los pagos provisionales que hagan los causantes mayores como anticipos se harán de la siguiente forma:

El primer anticipo durante los 15 primeros días del quinto mes de su ejercicio; el segundo en los primeros 15 días del noveno mes de su ejercicio, y el tercero, en los quince primeros del doceavo mes.,

Cuando los causantes realizan actividades ganaderas, de-

berán hacer un pago provisional del 1% de los ingresos que perci--  
ban por medio de estampillas que adherirán a las facturas.

Los causantes mayores del impuesto al ingreso global de las empresas, tienen otras obligaciones que se señalan en otros - preceptos de la Ley, como por ejemplo:

- 1.- consolidar los resultados de la matriz con los de las sucursales que posea el causante;
- 2.- incluir en una sola base de impuesto y como una única declaración las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca que realice el causante;
- 3.- presentar en la oficina federal de hacienda correspondiente, - dentro del primer trimestre siguiente a la fecha en que termina su ejercicio, la declaración que comprenda la base y el monto del impuesto. Para las instituciones de créditos, de seguros y de fianzas dicho requisito se tendrá que ejecutar dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que su balance sea - - aprobado por las autoridades correspondientes;
- 4.- llevar la contabilidad de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio;
- 5.- elaborar el balance general en la fecha fijada para tal efecto practicándose inventario de existencias de acuerdo con las disposiciones respectivas;
- 6.- expedir documentos que acrediten las ventas efectuadas;
- 7.- no dar efectos fiscales a las revaluaciones de su activo fijo - o de su capital;



8.- presentar en casos de clausura, traspaso, fusión de sociedades o cambio de la fecha de balance, dentro de un plazo de tres meses, una declaración relativa a sus operaciones y al impuesto-causado.

A continuación resumiremos lo relativo a los causantes menores del impuesto al ingreso global de las empresas.

La base del impuesto será aquella que resulte de multiplicar los ingresos brutos obtenidos en un año calendario por la tasa de acuerdo con el artículo 33 de la ley que determina estimativamente el ingreso gravable que corresponde.

Si el ejercicio es irregular, la base será la que resulte de calcular sobre base anual los ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio de que se trate, aplicando la tasa respectiva, para determinar estimativamente el ingreso gravable. Una vez calculado el impuesto anual se ajustará proporcionalmente al número de días que corresponda al ejercicio. Los causantes menores que lleven contabilidad según lo estipula la ley quedarán sujetos al régimen de los causantes mayores.

El impuesto se calculará según la tarifa general del artículo 34, pagándose, a más tardar, en el mes de febrero siguiente al año de que se trate. A cuenta del impuesto definitivo, el causante hará un pago provisional en el mes de julio del ejercicio respectivo que será igual al 50% del impuesto anual correspondiente al año anterior. Si se inician actividades no habrá ningún pa

go provisional en el primer ejercicio.

Si al término del ejercicio las percepciones acumulables del causante menor han excedido de \$150,000.00 M. N. el pago del impuesto se determinará según el régimen aplicable a causantes menores; pero dentro de los 15 días siguientes a la declaración anual el causante cumplirá con las obligaciones de los causantes mayores.

Por su parte, los causantes mayores que hubieren presentado declaraciones en esos términos, continuarán funcionando en esa forma hasta que sus ingresos brutos sean inferiores a \$150,000.00 M. N., en el año calendario, salvo previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esta dependencia podrá estimar los ingresos brutos de los causantes menores cuando: 1) los ingresos brutos declarados sean insuficientes para cubrir el costo y gastos normales de la empresa; 2) no se presenta declaración ni se llevan registros de operaciones, o la documentación a que se refiere la Ley; 3) la intervención temporal de caja, en períodos normales, o las informaciones obtenidas de clientes o proveedores, descubran un promedio de ingresos brutos superiores al declarado.

Sobre los ingresos brutos estimados se determinaría la base gravable, según el artículo 33, que precisa el procedimiento al respecto.

Además de las mencionadas obligaciones para los causantes menores, estos tendrán que cumplir con los preceptos generales señalados en la ley, como sigue:

- a) presentar ante la Oficina Federal de Hacienda que le corresponda una declaración sobre la base y monto del impuesto;
- b) presentar su declaración quince días después de la clausura, suspensión de operaciones o traspaso, y pagar el impuesto respectivo.
- c) llevar registros de sus operaciones según lo exige la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### 5.- IMPUESTO AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS

El impuesto al ingreso de las personas físicas se refiere a productos y rendimientos del trabajo y del capital. A continuación trataremos, en primer término, los del trabajo, y después los del capital.

La materia gravable con el impuesto a productos del trabajo es el ingreso que se obtiene bajo la dirección o dependencia de un tercero, así como el que provenga del ejercicio libre de una profesión, oficio, arte, etc. Quedan comprendidas en esta categoría las contraprestaciones ordinarias y extraordinarias.

El sujeto de este impuesto fué tratado anteriormente. -

Las principales exenciones autorizadas por la Ley en el artículo 50, son aquellas remuneraciones percibidas por diplomáticos, empleados de embajadas, delegaciones extranjeras oficiales, científicas y técnicas, siempre y cuando los sujetos del impuesto no sean mexicanos. Por lo que se refiere a mexicanos se exceptúan los ingresos por concepto de salario mínimo general, prestaciones sociales, gratificaciones de fin de año, indemnizaciones, jubilaciones, pensiones, gastos de representación y viáticos.

Los profesionistas, técnicos y artistas en general podrán hacer las deducciones que marca el artículo 51.

- a) amortizaciones y depreciaciones anuales, tales como 20% para depreciación de automóviles y equipos de transporte; 10% para depreciación de maquinaria y equipos, así como bienes muebles no comprendidos en el caso anterior; 5% para amortización de activos intangibles, de gastos y cargos diferidos y 5% por depreciación de construcciones.
- b) los gastos normales y propios del ejercicio profesional, arte, oficio, etc. Dichas deducciones deberán reunir los siguientes requisitos:

- I).- que el importe de rentas se refiera al local destinado al ejercicio de la actividad.
- II).- que las compras de materias primas, materiales o servicios se comprueben, por medio de documentación ad-hoc, registrada en la contabilidad y con características señaladas en la Ley.

- III).- los pagos cuya deducción se pretenda efectuar respectoa personas obligadas a inscribirse en el registro federal de causantes.
- IV).- que se cumplan las obligaciones establecidas en materia de retención del impuesto provisional a cargo de terceros.
- V).- que sean ordinarias y extrictamente indispensables para las actividades del causante. Los sujetos del impuesto que no desean presentar comprobación relativa a las deducciones, en sustitución a las mismas, podrán disminuir el 20% de los ingresos brutos que hayan percibido durante el año calendario.

Para determinar la base del impuesto sobre productos del trabajo que provengan de la dirección de un tercero y del ejercicio libre de una profesión, arte u oficio, se sumarán los ingresos percibidos en un año calendario, deduciendo los conceptos señalados con anterioridad. Para aquellos con ingresos menores a - - - \$150,000.00 se consideran como base del impuesto el 80% del monto obtenido; si fuesen mayores los ingresos, la base será el 80% de los primeros \$150,000.00, y el 100%, del excedente.

El pago definitivo del impuesto sobre productos del trabajo se calculará aplicando a la base mencionada la tarifa contenida en el artículo 75.

El patrón retendrá el impuesto mensualmente y lo entregará a la oficina receptora correspondiente a más tardar el día 15 o al siguiente día hábil del mes inmediato posterior en que el causante hubiere percibido sus emolumentos.

No son acumulables los productos del trabajo percibidos por antigüedad, retiro o indemnizaciones por separación. El patrón determinará el impuesto anual de cuya cantidad se deducirán los pagos provisionales para precisar las diferencias de impuesto a favor o a cargo del causante, o la que resultare a su cargo y que le será retenida, y aquellas a su favor le serán compensadas hasta cubrir el monto de los pagos en exceso.

Los causantes que durante un año calendario hubieren prestado sus servicios a dos o más personas simultáneas o sucesivamente, para determinar el impuesto anual, podrán optar en la siguiente forma:

- I.- Presentar una declaración anual en la oficina receptora que corresponda a su domicilio, acumulando los ingresos percibidos.- Se calculará la base y el impuesto que les corresponda y deducirán el monto de los pagos provisionales retenidos por las diversas personas a las que prestaron sus servicios, y al presentar la manifestación enterarán la diferencia que resultare a su cargo.

II.- Podrán comunicar a la última persona con quien laboraron, o a la que hubieren cubierto la remuneración más alta, con el fin de que calcule el impuesto que corresponda al total de las percepciones acumuladas, notificando a los demás patrones el nombre del que realizará la liquidación anual, para evitar duplicarla.

Los causantes de este impuesto deberán llevar un libro de ingresos y egresos y un registro de las inversiones amortizables y depreciables. Del ingreso gravable se bonificará el 20% con un límite máximo de \$30,000.00 M. N. para determinar el impuesto anual de cuyo importe se deducirán los anticipos pagados, y precisar así el saldo a cargo o a favor del causante. Se aplicará la tarifa del artículo 75.

En cuanto a los artistas cinematográficos, de variedades teatrales, taurinos y deportivos, de sus ingresos brutos en un año calendario se deducirá la cantidad que resulte de la aplicación del porcentaje que corresponda, según la tabla del artículo 52.

Cuando los ingresos gravables en un año calendario excedan a los \$150,000.00 M. N. los causantes, en vez de formular su declaración del impuesto sobre productos del trabajo la presentarán de acuerdo con el impuesto al ingreso global de las personas físicas.

Con referencia al impuesto sobre productos o rendimientos del capital, la tarifa que grava los ingresos anuales es la que aparece en el artículo 75 de la ley, causándose anticipos conforme a la misma tarifa no menores al 10% de cada ingreso y cancelando las estampillas en los recibos.

La materia gravable del impuesto sobre productos o rendimientos de capital, son aquellos ingresos en efectivo o en especie que se perciban por los siguientes conceptos:

- a) Explotación de derechos de autor.
- b) inversiones y operaciones de cualquier clase, cuando los ingresos no estén gravados por alguna otra disposición.
- c) inversiones efectuadas en compañías extranjeras que no operen en el país.
- d) ingresos por otorgamientos de fianzas, cuando el fiador no es una institución legalmente autorizada.
- e) intereses gravables con excepción de los que causan cuota fija. (consultar artículos 63 y 66).
- f) de actos o contratos por medio de los cuales, sin que exista transmisión de derecho, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones y contratos, otorgados por la federación, entidades federativas y municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite tal como lo estipulan las reglas del artículo 64, relativos a los incisos 6, 7 y 8.
- g) de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.



h) de la participación de los productos obtenidos del subsuelo por personas distintas al concesionario, explotador o superficiario (referente al inciso número 5, debe puntualizar que la cesión, -aportación o arrendamiento de los derechos que comprendan maqui-naria, muebles y enseres), el ingreso respectivo no será grava-ble conforme al impuesto sobre productos o rendimientos del ca-pital, sino de acuerdo con los preceptos del impuesto global de las empresas y las retenciones del impuesto sobre productos o -rendimientos del capital se acreditarán al de las empresas:

- 1) los intereses provenientes de bonos, certificados de insti-tuciones de crédito y de participación mobiliaria, obliga-ciones y cédulas hipotecarias; incluyendo además los ingre-sos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos, valores mobiliarios, arrendamientos o subarrendamientos de inmue- -bles urbanos, e ingresos procedentes de ganancias distribuidas por empresas establecidas en el país.
- 2) las personas físicas y las unidades económicas acumularán - los ingresos que se relacionen con la actividad de la empresa y las que provengan de bienes afectados total o parcial-mente por dicha actividad.

Si por el volumen de sus ingresos el interesado es cau-sante del impuesto al ingreso global de las personas físicas, deberá efectuar la acumulación respectiva, formulando su declaración -correspondiente.

Dentro del impuesto sobre productos y rendimientos del capital, existen ingresos gravados con una tasa fija del 10%, y son:

- 1.- intereses derivados de operaciones efectuadas por personas residentes en el extranjero, siempre y cuando el importe de los créditos se destinen a fines de interés general:
- 2.- intereses percibidos por aceptaciones, préstamos y otros créditos otorgados por instituciones de crédito, organizaciones auxiliares o empresas bancarias del exterior.

En los casos anteriores las personas que efectúen el pago del interés deberán retener el impuesto respectivo. Las sociedades acumularán los ingresos mencionados a fin de causar el impuesto al ingreso global, del que se acreditará el impuesto sobre productos del capital.

Los sujetos al impuesto sobre productos del capital, no están obligados a declarar estos ingresos ni acumularlos (artículo 38 de la Ley de Ingresos de la Federación 1965).

Los ingresos que quedan exentos del pago de este impuesto son los siguientes:

- a) dividendos que distribuyan las sociedades de inversión e instituciones de seguros que operen conforme a la ley respectiva.

- b) intereses pagados por las cajas de ahorro, bancos, así como los provenientes de bonos y obligaciones, según las fracciones I a III del artículo 62.
- c) ingresos por derechos de autor.
- d) rendimientos de valores a que se refiere la fracción II del artículo 60, tratándose de rendimientos simples cuya tasa no exceda al 7% anual sobre el valor nominal del título, o referentes a rendimientos capitalizados con tasa media no mayor del 7.2% - anual.
- e) la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

El artículo 74 de la ley lo modifica el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1965, disponiendo que no se efectuará la retención del impuesto sobre utilidades distribuidas, ni se exigirá la provisión de fondos, cuando la misma persona que perciba la ganancia, dentro de los 30 días siguientes, la reinvierta con un aumento de capital en la misma sociedad.

El artículo 62 en su fracción VIII declara exenta del pago de impuesto sobre productos o rendimientos del capital la participación que los trabajadores perciban en utilidades de la empresa.

Por lo que respecta a la venta de bienes inmuebles urbanos o valores mobiliarios la base del impuesto será la ganancia ob

tenida, relativa a bienes inmuebles de acuerdo con lo establecido por los artículos 68 y 69 de la ley, y aplicando la tarifa del artículo 70, de acuerdo con el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación, aplicando el por ciento que se considera gravado por el referido artículo 70. No se gravará la ganancia que se deriva de la enajenación de un inmueble cuando el causante hubiere vivido en él los dos últimos años.

Las sociedades que enajenen inmuebles, maquinaria y equipo deberán ajustarse al inciso E. de la fracción VI del artículo 19. Conforme al artículo 70 las ganancias en la enajenación de inmuebles no son acumulables.

Por su parte el artículo 80, señala también que no son acumulables los ingresos gravables procedentes de la enajenación de inmuebles urbanos o de valores mobiliarios.

Para conocer el impuesto que corresponde al ingreso gravable calculado para cada operación se aplicará la tarifa del artículo 75.

Existen también, dentro del impuesto sobre productos del capital, ingresos gravados conforme a tarifas especiales, como:

1.- intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, certificados de participación no inmobiliaria, obligaciones y cédulas hipotecarias. La base de -

este impuesto será la totalidad de los ingresos percibidos, y el gravamen la cantidad que resulte de aplicar la tarifa del artículo 67 del impuesto cuyo resultado se deducirá en la medida necesaria: a) para que el producto neto del título no sea inferior al 7% anual, si se trata de rendimientos simples, o el 7.2% anual, si se capitalizan; b) para que el producto neto del título en cada uno de los renglones de la tarifa que no sea inferior al máximo que corresponda conforme al renglón inmediato anterior;

- 2.- utilidades distribuidas por sociedades mexicanas y sobre las participaciones que se obtengan de la utilidad de la empresa y que corresponda a obligacionistas u otros, según el artículo 73.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior será el que resulte de aplicar la tarifa del artículo 74 al ingreso obtenido por cada sujeto del impuesto en un año calendario. Dicho impuesto lo retendrán las sociedades o personas que hagan los pagos llevando una cuenta acumulativa de las entregas que realicen en un año calendario a los socios o accionistas.

No se hará la retención del impuesto, ni se exigirán, en su caso, la provisión de fondos para el pago de éste, cuando la utilidad o dividendo sean percibidos por cuenta propia o por sociedades que tengan su domicilio en el país y que estén sujetas al Impuesto del Ingreso Global de las Empresas. Se efectuará la reten-

ción cuando la ganancia o dividendo sea percibida por sucursales, -  
agencias y otras dependencias de las sociedades domiciliadas fuera  
del país.

Cuando existe cesión parcial o total de derechos sobre -  
concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la  
federación, entidades federativas, municipios, o aquellas que es--  
tén en trámite, se considerará gravable la diferencia que resulte-  
del valor que se fije a la aportación y el costo comprobado de la-  
concesión permiso u autorización. En caso de que no haya constan-  
cia del costo de adquisición de los mismos se considera gravable -  
el importe total de la operación.

Las sociedades acumularán este ingreso para causar el im-  
puesto al ingreso global de las empresas, descontando aquellos anti-  
cipos causados conforme al impuesto sobre productos y rendimientos  
del capital.

Respecto a la enajenación de valores mobiliarios, aunque  
la fracción III del artículo 60 grava los ingresos obtenidos por -  
enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios, lo que ha-  
ce presumir que éstos últimos si causen el impuesto sobre la renta  
probablemente haya una laguna al respecto en los artículos 68 a 71  
de la ley.

3.- Otros ingresos con tarifa especial son:

ingresos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes urbanos. La base del impuesto será la que resulte de deducir las rentas percibidas el 30% de las mismas, por concepto de contribuciones locales, depreciación, reparaciones y otros gastos. En caso de subarrendamiento se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador. El impuesto se cubrirá mediante la cancelación de estampillas en los recibos que acrediten el pago de las rentas. El impuesto sobre dichos ingresos se determinará según la renta mensual de cada unidad, departamento o casa habitación y se pagará la tasa que corresponda según la tarifa del artículo 72; si se trata de rentas congeladas el 0.14%; de rentas hasta \$700.00 el 0.75%, y de más de \$700.00 el 5.0%.

Las personas físicas sujetas al impuesto global, acumularán las rentas que excedan a \$700.00 mensuales por local arrendado, reteniendo el 50% del ingreso excedente después de efectuada la reducción que autoriza el artículo 72.

Los causantes mayores del impuesto al ingreso global de las empresas acumularán sus ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles.

b) La diferencia entre las cuotas de reembolso que corres

pondan a los socios con motivo de la liquidación o reducción del capital social y el monto de sus aportaciones.

El impuesto será el que resulte de aplicar la tarifa del art. 74 al ingreso gravable obtenido por cada sujeto, en un año - calendario, y será retenido por las sociedades que hagan los pagos, llevando una cuenta acumulativa de las entregas que realicen en el año.

No se hará retención ni se exigirá provisión de fondos, cuando la utilidad o dividendo se perciben por cuenta propia por sociedades domiciliadas dentro del país y que estén sujetas al impuesto del ingreso global de las empresas. La retención se efectuará cuando la ganancia por dividendos sea percibida por sucursales o agencias domiciliadas en el extranjero. Las personas físicas que perciban dividendos no están obligadas a declararlos;

- c) si se trata de agencias o sucursales de empresas extranjeras que operen en el país, el impuesto se causa sobre la diferencia que resulta de deducir del ingreso gravable el impuesto correspondiente al ingreso global de las empresas. Se determinará el impuesto aplicando a la base calculada la tarifa del artículo 74.



**6.- IMPUESTO AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS.**

La materia gravable de este impuesto son aquellos ingresos que provengan de productos o rendimientos del trabajo, del capital o de la combinación de ambos. Son sujetos los causantes que perciban ingresos que excedan a \$150,000.00 en un año calendario - con las deducciones que la ley señala, y con ingresos hasta - - - \$150,000.00 pero no inferiores a \$72,000.00 en un año calendario, - y que opten porque se les considere sujetos del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

Son ingresos acumulables los que son gravables y derivados del trabajo, del capital y de la combinación de ambos tomados en la proporción y con las deducciones establecidas.

Son acumulables los ingresos gravables siguientes:

**1.- Ingresos del trabajo**

- a) Los sueldos, comisiones, premios, acumulándose por la cantidad que resulte de bonificar el ingreso bruto un 20% del mismo, con límite máximo de \$30,000.00, (con excepciones a lo mencionado en los artículos 55 y 80: antigüedad, retiro o indemnizaciones por separación).
- b) Los ingresos netos gravables de profesionistas, técnicos, artesanos, artistas, deportistas, etc.; es decir la cantidad que resulte de deducir el 20%, con límite máximo de \$30,000.00, del ingreso bruto menos deducciones autorizadas.

## 2.- Ingresos del capital

Los provenientes de la enajenación de inmuebles urbanos y valores mobiliarios (artículos 70 y 80) y los del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, con renta que no exceda a \$700.00 por local.

Si excede se acumulará el 50% del ingreso, después de aplicar las deducciones del artículo 72 y los ingresos no acumulables por disposición de la ley de ingresos de la federación para el año de 1965 (artículo 38) y aquellos percibidos por dividendos; intereses procedentes de valores o intereses por préstamos - - otorgados a las instituciones de crédito, durante el ejercicio. Conforme a lo anterior, los ingresos provenientes del capital - y que son acumulables para el impuesto al ingreso de las personas físicas son:

- a) Intereses sobre préstamos, con excepción de los pagados por instituciones de crédito.
- b) Ingresos comprendidos en la fracción I del artículo 60 - de la ley, del apartado (b) al (1).
- c) Ingresos acumulables por el arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos pudiendo hacerse las siguientes exclusiones de los ingresos acumulados correspondientes a un año calendario:
  - I) La cantidad de \$5,000.00.
  - II) La cantidad de \$3,000.00 por el cónyuge del causan-

te si depende económicamente de éste.

III) La cantidad de \$1,500.00 por cada uno de los ascendientes y descendientes que dependan económicamente del causante. Del remanente de ingresos acumulados después de excluir las cantidades anteriores, se harán las siguientes deducciones:

- 1.- El importe de las primas cubiertas por el causante durante el año respectivo, correspondiente a pólizas que amparen bienes.
- 2.- Las cuotas que durante el año respectivo haya cubierto el causante como trabajador amparado por instituciones públicas de seguridad social.
- 3.- El importe de las cuotas a sociedades mutualistas por seguros de vida, de accidentes o de enfermedades, o seguros de estas dos últimas clases, que amparen a personas por las que pueda hacerse exclusiones conforme al artículo 81.
- 4.- El monto de los intereses cubiertos durante el año correspondiente a los adeudos con motivo de inversiones.
- 5.- Los gastos médicos, dentales, medicinas y funerales efectuados por el causante durante el año, siempre y cuando no tuviere dere

- cho a obtenerlos para sí y para las personas mencionadas en las fracciones (b) y (c)
- 6.- Gastos debidamente comprobados por el causante por concepto de sueldos, honorarios y comisiones para la obtención de sus ingresos.
  - 7.- Donativos en favor de instituciones de beneficencia, culturales o servicios públicos.
  - 8.- El monto de impuestos federales o locales sobre los ingresos, con excepción de los que esta ley establece.

Las exclusiones y deducciones antes mencionadas, deberán llenar los siguientes requisitos:

- a) por lo que respecta a la deducción de sueldos, honorarios y comisiones para la obtención de ingresos gravados, serán los razonablemente indispensables para la consecución de los ingresos respectivos;
- b) la deducción señalada en la fracción V del artículo 82 el total de primas no deberá exceder del 5% del ingreso global del causante, con las deducciones del artículo 81, más \$5,000.00;
- c) respecto a la deducción por concepto

de intereses correspondientes a adeu-  
dos con motivo de inversiones de las  
que se deriven los ingresos gravados,  
la tasa no deberá exceder de la máxi-  
ma que utilicen los bancos hipoteca-  
rios;

- d) relativo a la deducción de donativos  
se deberá contar con la autorización  
de la Secretaría de Hacienda y Crédi-  
to Público.
- e) no deben ser consideradas en los im-  
puestos al trabajo y al capital.
- f) la comprobación de los gastos efec-  
tuados, tratándose de deducciones -  
por conceptos de gastos médicos, me-  
dicinas, funerales, etc., se harán -  
mediante la documentación correspon-  
diente.
- g) se deberá comprobar el parentesco y  
dependencia económica en los casos -  
previstos por el artículo 81.

Aquellos causantes que no hagan valer las distintas de-  
ducciones autorizadas en el artículo 82, tendrán derecho a un 10%-  
opcional.

El pago provisional a cuenta del impuesto al ingreso glo-  
bal de las personas físicas que se hará en el mes de agosto, por -

ingresos acumulables percibidos en los meses de enero a junio anteriores, que excedan a \$75,000.00. El monto de dicho pago se efectuará de acuerdo con la tarifa del artículo 86 sobre el total de los ingresos acumulables. No tendrán obligación de hacer el pago provisional las personas que sólo perciban ingresos como remuneración del trabajo personal.

Por último, el pago definitivo del impuesto al ingreso global de las personas físicas se hará de acuerdo con la tarifa del artículo 86, y su resultado será el impuesto causado, del que se deducirán los impuestos pagados correspondientes a ingresos acumulables, como impuestos sobre productos del trabajo y del capital.

#### 7.- IMPUESTO AL INGRESO DE LAS ASOCIACIONES, SOCIEDADES CIVILES Y FONDOS DE RESERVA PARA JUBILACIONES

Las asociaciones y sociedades civiles que perciban productos o rendimientos del capital causarán el impuesto sobre las mismas bases, tasas y tarifas contenidas en el impuesto a las personas físicas. Si las mismas realizaren actos accidentales de comercio o llevaran a cabo habitualmente actividades mercantiles causarán el impuesto de acuerdo con lo establecido en el impuesto al ingreso global de las empresas.

Para precisar el funcionamiento de algunos casos especiales, esta ley, precisa catorce artículos transitorios; sin embargo, los siguientes tienen una significación preponderante:

I M P U E S T O S O B E E L A R E N T A

ESTADO COMPARATIVO -Nº. 1 DEL SISTEMA CEDULAR ( Cédula-I y II )- CON EL GLOBAL DE INGRESOS ( 1-)

Capital en Giro \$ 1,000,000.00

B A S E Utilidad - Gravable. \$ (3)	T A S A S %			I M P U E S T O				D i f e r e n - c i a. %	
	C E D	U L A R	G L O B A L	C E D U		L A R.	S U M A \$		G L O B A L \$
	Cedulas I y II	Tasa Complementaria (2)		Cedulas I y II (\$)	Tasa Complementaria \$ (2)				
2,000.00	Exenta.	-----	Exenta.	Exento.	-----	Exento.	Exento.	Exento.	
2,100.00	5.00	-----	5.00	5.00	-----	5.00	5.00	constante.	
3,600.00	6.00	-----	6.00	81.00	-----	81.00	81.00	"	
5,100.00	7.00	-----	7.00	172.00	-----	172.00	172.00	"	
8,100.00	8.00	-----	8.00	383.00	-----	383.00	383.00	"	
11,100.00	9.00	-----	9.00	624.00	-----	624.00	624.00	"	
14,100.00	10.00	-----	10.00	895.00	-----	895.00	895.00	"	
20,100.00	11.00	-----	11.00	1,496.00	-----	1,496.00	1,496.00	"	
26,100.00	12.00	-----	13.00	2,157.00	-----	2,157.00	2,158.00	+ 0.05	
32,100.00	13.00	-----	16.00	2,878.00	-----	2,878.00	2,941.00	+ 6.67	
38,100.00	14.00	-----	18.00	3,659.00	-----	3,659.00	3,903.00	+ 13.56	
50,100.00	15.10	-----	19.00	5,340.10	-----	5,340.10	6,064.00	+ 16.72	
62,500.00	16.20	-----	20.00	7,218.00	-----	7,218.00	8,425.00	+ 20.50	
74,500.00	17.30	-----	21.50	9,167.50	-----	9,167.50	11,047.50	+ 19.28	
86,500.00	18.40	-----	22.50	11,249.00	-----	11,249.00	13,417.50	+ 19.85	
100,500.00	19.50	-----	24.10	13,830.50	-----	13,830.50	16,575.50	+ 20.79	
125,500.00	20.60	-----	24.10	18,711.00	-----	18,711.00	22,600.50	+ 19.87	
150,500.00	21.70	5.00	26.76	23,866.50	25.00	23,891.50	28,638.80	+ 15.56	
175,500.00	22.90	5.00	26.76	29,297.50	1,275.00	30,572.50	35,328.80	+ 11.74	
201,000.00	24.10	5.00	29.64	35,149.00	2,600.00	37,749.00	42,181.40	+ 9.76	
251,000.00	25.30	10.00	29.64	47,211.00	4,721.10	51,932.10	57,001.40	+ 9.09	
301,000.00	26.50	10.00	32.58	59,873.00	5,987.30	65,860.30	71,850.80	+ 9.56	
351,000.00	27.80	10.00	32.58	73,136.00	7,313.60	80,449.60	88,140.80	+ 9.09	
401,000.00	29.10	10.00	34.92	87,049.00	8,704.90	95,753.90	104,454.20	+ 9.09	
750,000.00	30.40	10.00	36.48	191,858.00	19,185.80	211,043.80	230,225.00	+ 9.09	
1,000,000.00	31.70	10.00	38.04	271,108.00	27,110.80	298,218.80	325,325.00	+ 10.55	
1,250,000.00	33.10	10.00	42.00	353,858.00	35,385.80	389,243.80	430,325.00	+ 10.57	
1,500,000.00	34.50	10.00	42.00	440,108.00	44,010.80	484,118.80	535,325.00	+ 9.81	
1,750,000.00	36.00	10.00	42.00	530,108.00	53,010.80	583,118.80	640,325.00	+ 8.61	
2,000,000.00	37.50	10.00	42.00	623,858.00	62,385.80	686,243.80	745,325.00		

(1) No incluye el Impuesto de 1% para Educación, ni se recurre al sistema de coeficientes (Clasificación de causantes menores).  
 (2) Capital en Giro \$ 1,000,000.00, para fines de utilidades excedentes.  
 (3) Utilidad anual.

Artículo II. Se derogan la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953, sus adiciones y reformas, así como el Reglamento de la Tasa Complementaria Sobre Ingresos Acumulados del 30 de mayo de 1962. El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de enero de 1954, continuaría con su aplicación respecto a la ley vigente.

Artículo III. A partir de la fecha en que entre en vigor la nueva Ley quedan sin efecto las disposiciones de carácter administrativo, consultas e interpretaciones contenidas en circulares o publicadas en el Diario Oficial y en materia de Impuesto Sobre la Renta.

Artículo IV. Las consultas, interpretaciones, autorizaciones otorgadas a título individual que no contravengan los preceptos de la nueva ley, no cesarán sus efectos, no será necesaria la renovación de autorizaciones otorgadas para modificar coeficientes de depreciación o de amortización.

### 8.- CONSIDERACIONES SOBRE LOS SISTEMAS CEDULAR Y GLOBAL.

A continuación se hacen algunas consideraciones que se presentan en el estado No. 1, en donde se determinan las variaciones porcentuales de los montos del impuesto cedular (cédulas I y II cuyas actividades son comercio e industria, así como de la tasa complementaria sobre utilidades excedentes) que se pagarían con relación al impuesto global actual. (impuesto al ingreso global de las empresas), observándose la siguiente situación:



El impuesto pagado por los causantes con utilidad gravable hasta \$20,100.00 anuales se conserva constante. Esta situación no presenta mayores beneficios al grupo de referencia, ya que en realidad es muy reducido su número teniendo características teóricas especiales, considerando que un causante dedicado a esta actividad gravada por el impuesto global de empresas (cédulas I-II), en general no podría subsistir con \$1,675.00 mensuales, obteniendo una utilidad anual de \$20,100.00; económicamente no es viable que una persona con capital y trabajo invertidos y que además de enfrentarse a los problemas propios de la industria o el comercio, tenga utilidad tan reducida.

Se ha observado en el grupo de causantes con utilidad gravable superior a \$26,100.00 y hasta \$201,000.00, que el impuesto global de empresas se ha incrementado, habiéndose determinado diferencias que van del 0.05% hasta 11.75%, con un incremento máximo de 20.79%, siempre y cuando los causantes no recurran al sistema de coeficientes.

En los casos en que se opte por el sistema de coeficientes (clasificación) se aplicarán los porcentajes señalados en el Art. 33 de la ley de 1964.

El porcentaje de incremento del sistema cédular al global oscila entre el 8.61% y el 10.57% para el grupo de causantes con utilidad gravable de \$251,000.00 a \$2,000,000.00..

I M P U E S T O S O B R E L A R E N T A  
ESTADO COMPARATIVO N°.2. DEL SISTEMA CEDULAR ( Cédula III ) CON EL GLOBAL DE EMPRESAS ( 1 )  
Capital en Giro \$1,000,000.00

B A S E Utilidad - gravable. \$ ( 5 )	T A S A S %			I M P U E S T O				Diferencia. %
	C E D U L A R		G L O B A L	C E D U L A R		G L O B A L		
	CEDULA III ( 2 )	Tasa comple- mentaria. ( 4 )		CEDULA III \$	Tasa comple- mentaria.	S U M A	100% \$ 60% ( 2 )	
	Exento	---	Exento	Exento	---	Exento	Exento	Exento
2,000.00								
2,100.00	3.20	---	5.00	3.20	---	3.20	5.00	3.00
3,600.00	3.60	---	6.00	51.60	---	51.60	81.00	48.60
5,100.00	4.00	---	7.00	106.00	---	106.00	172.00	103.20
8,100.00	4.60	---	8.00	226.60	---	226.60	383.00	229.80
11,100.00	5.20	---	9.00	365.20	---	365.20	624.00	374.40
14,100.00	5.80	---	10.00	521.80	---	521.80	895.00	537.00
20,500.00	6.50	---	11.00	896.50	---	896.50	1,540.00	924.00
26,500.00	7.20	---	13.00	1,290.00	---	1,290.00	2,210.00	1,326.00
33,000.00	7.90	---	16.00	1,765.00	---	1,765.00	3,085.00	1,851.00
39,000.00	8.60	---	18.00	2,246.00	---	2,246.00	4,065.00	2,439.00
51,000.00	9.40	---	19.00	3,286.00	---	3,286.00	6,235.00	3,741.00
63,000.00	10.20	---	20.00	4,422.00	---	4,422.00	8,525.00	5,115.00
75,000.00	11.00	---	21.50	5,654.00	---	5,654.00	10,940.00	6,564.00
87,000.00	11.80	---	22.50	6,982.00	---	6,982.00	13,530.00	8,118.00
105,000.00	12.60	---	24.10	9,146.00	---	9,146.00	17,660.00	10,596.00
130,000.00	13.50	---	24.10	12,341.00	---	12,341.00	23,685.00	14,211.00
155,000.00	14.40	5.00	26.76	15,761.00	250.00	16,011.00	29,843.00	17,905.80
180,000.00	15.30	5.00	26.76	19,406.00	1,500.00	20,906.00	36,533.00	21,919.80
205,000.00	16.20	10.00	29.64	23,276.00	2,376.00	25,652.00	43,367.00	26,020.20
255,000.00	17.10	10.00	29.64	31,421.00	3,142.10	34,563.00	58,187.00	34,912.20
325,000.00	18.00	10.00	32.58	43,616.00	4,361.60	47,977.60	79,670.00	47,802.00
375,000.00	19.00	10.00	32.58	52,866.00	5,286.60	58,152.60	95,970.00	57,576.00
425,000.00	20.00	10.00	34.92	62,616.00	6,261.60	68,877.60	112,835.00	67,701.00
525,000.00	21.00	10.00	36.48	82,866.00	8,286.60	91,152.60	148,145.00	88,387.00
775,000.00	22.00	10.00	38.04	135,616.00	13,561.60	149,177.60	239,735.00	143,841.00
1,025,000.00	23.00	10.00	42.00	190,866.00	19,086.60	209,952.60	335,825.00	201,495.00
1,275,000.00	24.00	10.00	42.00	248,616.00	24,861.60	273,477.60	440,825.00	264,495.00
1,500,000.00	25.00	10.00	42.00	302,616.00	30,261.60	332,877.60	535,325.00	321,195.00

- (1).- No incluye el Impuesto del 1% para Educación, ni se opta por el sistema de coeficientes (Clasificación de Causantes Menores)
- (2).- La reducción del 40% es para causantes dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería o pesca. Si dichos causantes industrializan sus productos se podrá hacer una reducción del 25%. Si además de la actividad agrícola, ganadera o pesquera, llevan a cabo actividades comerciales o industriales, en las que obtengan el 50% de sus ingresos brutos, reducirán el 25%. Si se trata de Instituciones de Crédito, Seguros o Fianzas, deducirán el impuesto a pagar al 10% del producto de bonos, certificados de Instituciones de Crédito, De Participación no inmobiliaria, obligaciones y Cédulas Hipotecarias.
- (3).- Reducción del 40% según artículo 34 de la Ley de 1964.
- (4).- Capital en giro \$1,000,000.00 para fines de utilidades excedentes.
- (5).- Utilidad anual.

En el estado No. 1, se observa claramente el criterio del legislador que se enfoca a gravar progresivamente aquel grupo de causantes que se desenvuelven en el comercio y la industria, en vista de que estos sujetos del impuesto tienen mayores posibilidades de obtener utilidades dentro de su empresa ya que la generación de estas actividades es la combinación del capital y el trabajo.

Por lo que respecta al estado No. 2, en el cual se analiza el monto del impuesto pagado en cédula III (que grava la agricultura, ganadería y pesca) así como de la tasa complementaria sobre utilidades excedentes y el global de las empresas, se observa que el grupo de causantes comprendidos en las utilidades gravables de \$2,000.00 a \$5,100.00, son desgravados en relación con la nueva ley, teniendo vigencia los argumentos expuestos como supuesto teórico de las cédulas I y II para causantes con utilidad muy reducida en comparación con el capital y el trabajo invertido, siempre y cuando no se opte por el sistema de clasificación de los causantes menores.

Los causantes comprendidos en un nivel que obtienen utilidades gravables anuales entre \$8,100.00 y hasta \$130,000.00 fueron gravados en formas variables. Aquellos con utilidades a nivel superior, o sea de \$155,000.00 a \$255,000.00, se gravaron progresivamente con tasas decrecientes; los que obtuvieron utilidades de \$325,000.00 hasta \$1,500,000.00 han resultado desgravados con tasas que oscilan entre 0.37% y 4.03%.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

ESTADO COMPARATIVO N°.3 DEL SISTEMA CEDULAR (CEDULA IV ACUMULADO EN VI) CON EL GLOBAL AL INGRESO DE PERSONAS FISICAS (1 y 2)

BASES ANUALES INGRESOS GRAVABLES			TASAS %						IMPUESTO CALCULADO					Diferencia.	
CEDULAR			GLOBAL	CEDULAR		GLOBAL				CEDULAR		GLOBAL			%
En Cédula IV	En Cédula VI	Ing.neto acumulado Cédulas IV y VI.	(7)	CEDULA IV	CEDULA VI	Ing.acumulado. Cédulas IV y VI.	Sobre - Prod.de la Trabajo.	Ing.global a personas fisicas.	Cédula IV (1)	Cédula VI (5)	Ing.acumulado. Cédulas IV y VI	Suma (1,3,y 5)	Sobre productos del trabajo.	Ing.glo-bal de - Personas Fisicas.	
(5)	(3)			(5)	(1,3,y 5)						(1,3, y 5)				
4,801.00	--	--	3,840.00	Exenta	--	--	(6) Exenta	--	Exenta	--	--	Exenta	Exenta	--	Exenta
6,000.00	--	--	4,800.00	" "	--	--	(6) " "	--	" "	--	--	" "	" "	--	" "
6,001.00	--	--	4,800.80	" "	--	--	(6) " "	--	" "	--	--	" "	" "	--	" "
7,250.00	--	--	5,800.00	" "	--	--	(6) " "	--	" "	--	--	" "	" "	--	" "
8,410.00	--	--	6,728.00	2,21	--	--	(6) " "	--	105.22	--	--	105.22	" "	--	" "
9,650.00	--	--	7,720.00	2,27	--	--	(6) " "	--	132.65	--	--	132.65	" "	--	" "
10,850.00	--	--	8,680.00	2,57	--	--	(6) " "	--	160.04	--	--	160.04	" "	--	" "
12,050.00	--	--	9,640.00	3,54	--	--	5,67	--	191.37	--	--	191.37	191,40	--	Constante
18,100.00	--	--	14,480.00	4,50	--	--	6,88	--	406.50	--	--	406,50	406,30	--	" "
24,100.00	--	--	19,280.00	5,45	--	--	8,06	--	677.45	--	--	677,45	677,49	--	" "
30,100.00	--	--	24,080.00	6,55	--	--	9,44	--	1005.55	--	--	1005,55	1005,47	--	" "
36,100.00	--	--	28,880.00	8,30	--	--	11,62	--	1400.30	--	--	1400,30	1400,34	--	" "
48,100.00	--	--	38,480.00	9,85	--	--	13,57	--	2397.85	--	--	2397,85	2397,42	--	" "
61,000.00	--	--	48,800.00	11,20	--	--	15,25	--	3682.00	--	--	3682,00	3682,28	--	" "
73,000.00	--	--	58,400.00	12,40	--	--	16,72	--	5038.00	--	--	5038,00	5038,04	--	" "
85,000.00	--	--	68,000.00	13,50	--	--	18,15	--	6537.00	--	--	6537,00	6534,60	--	" "
97,000.00	--	--	77,600.00	14,60	--	--	19,50	--	8168.00	--	--	8168,00	8167,80	--	" "
109,000.00	--	--	87,200.00	15,65	--	--	20,81	--	9930.00	--	--	9930,00	9930,28	--	" "
121,000.00	--	--	96,800.00	17,75	--	--	22,90	--	11829.50	--	--	11829,50	11824,20	--	" "
145,000.00	--	--	116,000.00	19,75	--	--	22,92	--	16109.50	--	--	16109,50	17431,16	--	+ 8.20
169,000.00	225,000.00	--(8)	139,000.00	23,07	--	--	--	35,00	20862.70	--	--	20872,70	22702,76	--	+ 8.71
217,000.00	" 356,536,30	(8)	412,000.00	26,41	29,40	3,75-4,00	--	35,00	31989.70	53,474.00	13,386.45	98850,15	--	- 117,409.00+	18.77
265,000.00	" 391,817.10	(8)	460,000.00	30,65	" "	4,00-4,25	--	" "	44708.90	" "	" 15,714.73	113897,33	--	- 133,729.00+	17.41
337,000.00	" 441,714.40	(8)	522,000.00	34,12	" "	4,50-4,75	--	" "	66811.60	" "	(4) 19,918.93	140204,53	--	- 158,209.00+	12.84
409,000.00	" 489,088.20	(8)	604,000.00	40,10	" "	5,00-5,25	--	" "	91437.80	" "	(4) 31,146.30	176058,00	--	- 182,689.00+	2.66
481,000.00	" 532,136.90	(8)	676,000.00	48,03	" "	5,50-7,75	--	" "	120389.10	" "	(4) 29,285.37	203148,47	--	- 207,169,00+	1.98

(1).-No incluye el impuesto del 1% sobre educación.

(2).-Se supone que a partir de \$150.000.00, el causante opta por presentar declaración anual para efectos del impuesto al ingreso global de las personas fisicas.

(3).-El ingreso acumulado proviene de intereses simples.(Artículo 125.-Fracción I de la Ley I.S.R. de 1961).

(4).-No se aplica el 30% dispuesto en el artículo 200 de la Ley I.S.R. de 1961.

(5).-Para efectos de Cédula VI se considera un ingreso fijo, así como también lo dispuesto en la nota número 3.

(6).-Exeptuado por salario mínimo,(base D.F.)

(7).-Se toma en cuenta el 80% de ingresos provenientes de productos del trabajo (Cédula IV)

(8).-Se toma en cuenta la nota número 7 y el artículo 54 de la Ley I.S.R. 1964,acumulandose con ingresos provenientes del capital.

De lo anterior se deduce que esta forma de modificar las tasas impositivas resulta poco justa, y desigual, en virtud de que se afectan actividades agropecuarias cuya participación en la población económicamente activa es alta, máxime que la zona gravada progresivamente se compone de causantes de escasos recursos, cuya capacidad para el pago del impuesto es inferior a los causantes de niveles superiores en utilidad gravable, imposibilitándolos a reinvertir o incrementar sus recursos. Sin embargo los causantes con utilidades superiores, y que son en menor número, están en posibilidad de llevar a cabo expansiones en sus economías con mayor facilidad encontrándose desgravados y disponiendo en potencia de mayores recursos económicos.

Respecto al impuesto global sobre el ingreso de personas físicas proveniente de productos del trabajo que dependen de un tercero, (antes cédula IV cuya actividad es la remuneración del trabajo personal) en el estudio presentado, según el estado comparativo No. 3, se combinó con ingresos obtenidos en cédula VI, (imposición de capitales) en tal forma que quedarán gravados por la tasa complementaria de ingresos acumulados. Se observa que se exceptúa del gravamen cedular los ingresos hasta un nivel de \$10,850.00 (\$3,620.00 para el global), no existiendo variación en el pago del impuesto de este nivel hasta \$121,000.00 de ingreso gravable cedular que corresponde a \$96,800.00 para el global. A partir de un ingreso global gravable anual de \$145,000.00 cedular que corresponde a \$116,000.00 global en adelante, el del impuesto se ha gravado

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ESTADO COMPARATIVO N°. 4 DEL SISTEMA CEDULAR ( CEDULA V ACUMULADO EN IV ) CON EL GLOBAL AL INGRESO DE PERSONAS FISICAS (1)

BASIS ANUALES INGRESOS GRAVABLES.			TASAS %										IMPUESTO CALCULADO		Diferencia.
CEDULAR		GLOBAL.	CEDULAR			GLOBAL	CEDULAR			GLOBAL			%		
EN CEDULA V	EN CEDULA IV	Ing. Neto acumulado Cédulas V y IV.	CEDULA V S/D.G.	CEDULA IV	Ing. Neto acumulado Cédulas V y IV.	Sobre productos del trabajo.	Ing. global de personas físicas.	CEDULA V	CEDULA IV	Ing. acumulados. Cédulas V y IV.	S U M A	Sobre productos del trabajo.	Ing. global de personas físicas.		
(3)			(2)												
2,000.00	--	--	1,600.00	3.00	--	Exenta.	--	60.00	--	--	60.00	Exento.	--	Exento.	
2,500.00	--	--	2,000.00	3.40	--	" "	--	77.00	--	--	77.00	" "	--	" "	
4,000.00	--	--	3,200.00	4.00	--	" "	--	131.00	--	--	131.00	" "	--	" "	
5,500.00	--	--	4,400.00	4.60	--	" "	--	194.00	--	--	194.00	" "	--	" "	
8,500.00	--	--	6,800.00	5.40	--	" "	--	336.00	--	--	336.00	" "	--	" "	
12,000.00	--	--	9,600.00	6.20	--	" 4.47	--	533.00	--	--	533.00	189.64	--	- 64.42	
15,000.00	--	--	12,000.00	7.00	--	" 5.67	--	727.00	--	--	727.00	295.72	--	- 59.32	
21,000.00	--	--	16,800.00	8.00	--	" 6.88	--	1157.00	--	--	1157.00	536.92	--	- 53.59	
32,000.00	--	--	25,600.00	9.00	--	" 9.44	--	2097.00	--	--	2097.00	1557.96	--	- 46.12	
38,000.00	--	--	30,400.00	10.00	--	" 11.62	--	2697.00	--	--	2697.00	1557.96	--	- 42.23	
50,000.00	--	--	40,000.00	11.00	--	" 13.57	--	4017.00	--	--	4017.00	2584.86	--	- 35.65	
62,000.00	--	--	49,600.00	12.20	--	" 15.25	--	5481.00	--	--	5481.00	3794.28	--	- 30.77	
74,000.00	--	--	59,200.00	13.40	--	" 16.72	--	7089.00	--	--	7089.00	5161.80	--	- 27.19	
86,000.00	--	--	68,800.00	14.60	--	" 18.15	--	8841.00	--	--	8841.00	6669.80	--	- 24.56	
100,000.00	--	--	80,000.00	15.80	--	" 19.50	--	11053.00	--	--	11053.00	8605.00	--	- 22.14	
125,000.00	--	--	100,000.00	17.00	--	" 22.90	--	15303.00	--	--	15303.00	12517.00	--	- 18.21	
150,000.00	--	--	120,000.00	18.30	--	" 22.92	--	19878.00	--	--	19878.00	16847.96	--	- 15.24	
175,000.00	--	--	140,000.00	19.60	--	" 22.92	--	24778.00	--	--	24778.00	21181.96	--	- 14.51	
200,000.00	217,000.00	355,007.30	(5) 387,000.00	20.90	26.41	3.75-4.00	--	35.00	30003.00	31-989.70	13 345.28	75337.98	--	-106 959.00+ 41.97	
250,000.00	" " "	393,907.30	(5) 437,000.00	22.20	" "	4.00-4.25	--	" "	41103.00	" "	" 15 803.56	88897.26	--	-123 959.00+ 39.43	
300,000.00	" " "	432,107.30	(5) 487,000.00	23.60	" "	4.50-4.75	--	" "	52903.00	" "	" 19 462.60	104355.30	--	-140 959.00+ 35.08	
350,000.00	" " "	469,607.30	(5) 537,000.00	25.00	" "	4.75-5.00	--	" "	65403.00	" "	" 22 355.36	119748.06	--	-157 959.00+ 31.91	
400,000.00	" " "	506,357.30	(5) 587,000.00	25.50	" "	5.25-5.50	--	" "	78653.00	" "	" 26 599.65	137242.35	--	-174 959.00+ 27.48	
500,000.00	" " "	578,357.30	(5) 687,000.00	28.00	" "	6.00-6.25	--	" "	106653.00	" "	" 34 709.83	173352.53	--	-208 959.00+ 20.54	
750,000.00	" " "	754,607.30	(5) 937,000.00	29.50	" "	7.75-8.00	--	" "	180403.00	" "	" 58 493.58	270886.28	--	-293 959.00+ 8.52	
1,000,000.00	" " "	927,107.30	(5) 1187,000.00	31.00	" "	9.50-9.75	--	" "	257903.00	" "	" 88 080.43	365100.00(4)	--	-378 959.00+ 34.79	

- (1).- No incluye el 1% sobre Educación, ni los causantes optan por el régimen de clasificación.
- (2).- La tasa se amplía sobre la Diferencia Gravable según el artículo de la Ley I.S.R. de 1961.
- (3).- Se supone un ingreso fijo.
- (4).- Se aplica el 30% dispuesto en el artículo 200 de la Ley I.S.R. 1961.
- (5).- De conformidad con el artículo N°.54 de la Ley I.S.R.1964.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ESTADO COMPARATIVO N° 5 DEL SISTEMA CEDULAR (2) (Cédula VI acumulado en V) CON EL GLOBAL AL INGRESO DE PERSONAS FISICAS.

BASES ANUALES INGRESOS GRAVABLES.			TASAS %						IMPUESTO CALCULADO				Diferencia.	
CEDULAR			GLOBAL	CEDULAR		GLOBAL	CEDULAR			GLOBAL.	%			
EN CEDULA VI	EN CEDULA V	Ing.neto acumulado Cédulas VI y V.	CEDULA VI	CEDULA V	Ing.acumulado en Cédulas VI y V.	Sobre pro- ductos y - rendimien- tos de Cap.	Ing.glo- bal de - personas físicas.	CEDULA VI	CEDULA V	Ing.acumu- lados en - Cédulas VI y V.	S U M A	Sobre pro- ductos y - rendimien- to de Cap.	Ing.global de personas físicas.	
(3)	(1)		(3)	(1)				(3)	(1)	(1)	(1,3)			
100.00	-	-	100.00	10.00	-	-	Exenta	10.00	-	-	10.00	Exento	-	Exento
2,500.00	-	-	2,500.00	11.30	-	-	"	256.50	-	-	256.50	"	-	"
6,000.00	-	-	6,000.00	12.60	-	-	3.95	665.00	-	-	665.00	160.73	-	-
9,000.00	-	-	9,000.00	13.90	-	-	4.47	1,056.00	-	-	1,056.00	282.82	-	75.83
15,000.00	-	-	15,000.00	15.20	-	-	6.88	1,903.00	-	-	1,903.00	623.08	-	73.22
21,000.00	-	-	21,000.00	16.50	-	-	8.06	2,828.00	-	-	2,828.00	1,057.12	-	67.26
27,000.00	-	-	27,000.00	17.90	-	-	9.44	3,832.00	-	-	3,832.00	1,582.12	-	62.26
39,000.00	-	-	39,000.00	19.30	-	-	13.57	5,994.00	-	-	5,994.00	2,948.98	-	58.71
53,000.00	-	-	53,000.00	20.70	-	-	15.25	8,738.00	-	-	8,738.00	4,932.78	-	50.80
65,000.00	-	-	65,000.00	22.10	-	-	16.72	11,264.00	-	-	11,264.00	6,871.56	-	43.55
80,000.00	-	-	80,000.00	23.50	-	-	19.50	14,649.00	-	-	14,649.00	9,605.80	-	39.00
105,000.00	-	-	105,000.00	24.90	-	-	22.90	20,594.00	-	-	20,594.00	14,912.00	-	34.43
130,000.00	-	-	130,000.00	26.40	-	-	22.92	26,894.00	-	-	26,894.00	20,639.96	-	27.59
160,000.00	-	-	160,000.00	27.90	-	-	-	29.00	34,964.00	-	34,964.00	-	-	23.26
225,000.00	200,000.00	341,523.00 (5)	425,000.00	29.40	20.90	3.50-3.75	-	35.00	53,474.00	30,003.00	14,369.61	97,846.61	35,129.00	+ 1.33
300,000.00	"	" 393,723.00 (5)	500,000.00	30.90	"	4.00-4.25	-	"	76,274.00	"	15,795.81	122,072.81	92,912.05	- 5.04
350,000.00	"	" 428,611.00 (5)	550,000.00	32.40	"	4.50-4.75	-	"	91,886.00	"	19,286.52	141,185.22	111,182.05	- 8.92
409,000.00	"	" 468,121.00 (5)	609,000.00	36.00	"	4.75-5.00	-	"	110,876.00	"	22,281.05	163,160.05	123,392.85	- 12.60
487,000.00	"	" 514,161.00 (5)	681,000.00	40.00	"	5.25-5.50	-	"	136,836.00	"	27,028.85	193,867.85	137,221.35	- 15.90
721,000.00	"	" 658,101.00 (5)	921,000.00	45.00	"	6.75-7.00	-	"	232,886.00	"	44,442.07	307,331.07	203,714.35	- 20.91
840,000.00	"	" 723,561.00 (5)	1,041,000.00	50.00	"	7.25-7.50	-	"	286,436.00	"	52,517.00	316,939.00(4)	226,625.35	- 33.72
850,000.00	"	" 728,561.00 (5)	1,050,000.00	50.00	"	7.50-7.75	-	"	291,436.00	"	55,038.47	321,439.00(4)	228,375.35	- 28.50

(1).- No incluye el 1% sobre educación y se supone un ingreso fijo.

(2).- La tarifa para el calculo del impuesto en cédula VIII, sigue la de cédula VI hasta llegar a \$ 250,000.00, con una tasa de 29.4%, donde termina.

(3).- Para efectos del impuesto cedular se consideró que el ingreso proviene de intereses simples.

(4).- De conformidad con el artículo 200 de la Ley I.S.R. 1961, se ajustó el impuesto.

(5).- Se calculo según el artículo N° 54 de la Ley I.S.R. 1964.

con tasas diferenciales entre 1.98% y 18.77%, aduciéndose que esta situación es justa, dado que los causantes se ven obligados a contribuir a los gastos de la nación de acuerdo con las utilidades obtenidas; es decir, en relación con su capacidad contributiva.

El estado comparativo No. 4, hace referencia a causantes con ingresos que se gravan en el sistema cédular, por la cédula V (honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas), y que se acumulan con los provenientes de la cédula IV para considerar el impuesto de la tasa complementaria de ingresos acumulados y que se compara con el impuesto global al ingreso de personas físicas que provienen del producto del trabajo independiente. Se observa que del nivel anual de ingresos gravables (cedulares de \$2,000.00 a \$8,500.00) (o sea de \$1,600.00 hasta \$6,800.00 para el global) quedan exentos; de \$12,000.00 y hasta \$175,000.00 cédular que corresponden de \$9,600.00 de ingreso global a \$140,000.00 la nueva ley los desgrava. El grupo siguiente comprendido entre \$200,000.00 a \$1,000,000.00 cédular (de \$387,000.00 a \$1,187,000.00 anuales en el impuesto global), se ve gravado progresivamente por la nueva ley, siendo ingresos de causantes a niveles muy superiores.

Se encuentra justo el procedimiento seguido por el criterio fiscal, al desgravar a los sujetos del impuesto a que nos referimos, en virtud de que las características de ingresos así obtenidos no les permite justificar muchas deducciones, por ser provenientes principalmente del trabajo, única fuente de ingresos.



El estado comparativo No. 5, referente a ingresos que emanan de la cédula VI (imposición de capitales), acumulables en la cédula V, y que se comparan con el impuesto al ingreso global de personas físicas que proceden del capital, debe apuntarse que un grupo de causantes en la ley cedular con ingresos anuales no acumulativos de \$100.00 a \$2,500.00 fueron exceptuados. El siguiente grupo de ingresos de \$6,000.00 hasta \$160,000.00 tiene la tendencia de desgravarlos.

Esta situación favorece a los causantes con las características establecidas ya que podrán fomentar, a través de este beneficio fiscal, la reinversión y formación de capitales.

Por lo que respecta al estado comparativo No. 6, que analiza a los causantes en cédula IX y que grava las enajenaciones de concesiones que se acumulan en la cédula VI comparándose con el sistema global, se nota que igualmente han quedado desgravados, otorgándose un beneficio para las inversiones y para la productividad de concesiones obtenidas.

No se incluyó un estudio comparativo referente a causantes que perciben ingresos provenientes de cédula VII (ganancias distribuíbles), en virtud de que la tasa del impuesto cedular sobre la renta, es constante, o sea un 15%, por lo que la comparación con el impuesto global va en relación directa; además de existir muy variables circunstancias, de acuerdo con la aplicación que

se dé a dichos ingresos. Por lo que respecta a la cédula VIII - - (arrendamiento y subarrendamiento), su tarifa cedular es la misma que la de la cédula VI llegando solamente hasta \$250,000.00 con una tasa de 29.4%.

De la presentación de los seis estados se deriva que la tendencia general del impuesto global sobre la renta que grava a causantes de empresas y personas físicas, tuvo como tónica un aumento de las tasas impositivas para causantes del impuesto global de empresas y una reducción en el impuesto global a personas físicas, suponiendo que dichas variaciones, a través de la recaudación de impuesto, en parte, probablemente se compensan.

En general la política hacendaria está encaminada a otorgar mayores beneficios al mayor número de sujetos de impuesto, favoreciendo la reinversión y formación del capital, nivelando sus ingresos con la disminución en la evasión, control que se lleva a cabo a través del registro federal de causantes, cuya reglamentación se encuentra comprendida en los artículos 20, 80, 228, 229, 233, 234, 263 y 264 del código fiscal de la federación.

Durante el mes de octubre del presente año la Dirección General de Impuestos, dentro de la jurisdicción de la Oficina Federal de Hacienda No. 12, hizo saber a causantes menores que el personal de esa dependencia visitaría aquellos que tuvieran ingresos anuales declarados hasta \$500,000.00 por el año de 1965, con obje-

I M P U E S T O S O B R E L A R E N T A

ESTADO COMPARATIVO N°.6 DEL SISTEMA CEDULAR ( Cédula IX acumulada en VI ) CON EL GLOBAL AL INGRESO DE PERSONAS FISICAS.

BASES ANUALES INGRESOS GRAVABLES.			T A S A S %					I M P U E S T O \$ CALCULADO					Diferencia			
C E D U L A R \$			GLOBAL	C E D U L A R		GLOBAL	C E D U L A R			GLOBAL		%				
EN CEDULA IX	EN CEDULA VI	Ing. Neto acumulado Cédulas IX y VI.		CEDULA IX	CEDULA VI	Ing. acumulado Cédulas IX y VI.	Sobre prod. y rendimien to del Capital.	Ing. glo- bal de personas físicas.	CEDULA IX	CEDULA VI	Ing. acumu- lados en- cédulas IX y VI.	S U M A	Sobre Prod. y rendimien to de capi- tales.	Ing. global de perso- nas físicas.		
(3)	(1 y 2)	(1 y 2)		(3)	(1y2)	(1,2 y 3)			(1 y 2)		(1,2 y 3)					
100.00	-	-	100.00	20.00	-	-	Exenta	-	20.00	-	-	20.00	Exento	-	Exento.	
3,000.00	-	-	3,000.00	21.30	-	-	"	-	613.00	-	-	613.00	"	-	"	
6,000.00	-	-	6,000.00	22.60	-	-	3.95	-	1,265.00	-	-	1,265.00	160.73	-	- 87.30	
9,000.00	-	-	9,000.00	23.90	-	-	4.47	-	1,956.00	-	-	1,956.00	282.82	-	- 85.54	
15,000.00	-	-	15,000.00	25.20	-	-	6.88	-	3,403.00	-	-	3,403.00	623.08	-	- 81.69	
21,000.00	-	-	21,000.00	26.50	-	-	8.06	-	4,928.00	-	-	4,928.00	1,057.12	-	- 78.55	
29,000.00	-	-	29,000.00	27.90	-	-	11.62	-	7,090.00	-	-	7,090.00	1,775.28	-	- 74.96	
42,000.00	-	-	42,000.00	29.30	-	-	13.57	-	10,773.00	-	-	10,773.00	3,356.08	-	- 68.85	
54,000.00	-	-	54,000.00	30.70	-	-	15.25	-	14,345.00	-	-	14,345.00	5,085.28	-	- 64.55	
66,000.00	-	-	66,000.00	32.10	-	-	16.72	-	18,085.00	-	-	18,085.00	7,038.76	-	- 61.08	
80,000.00	-	-	80,000.00	33.50	-	-	19.50	-	22,649.00	-	-	22,649.00	9,605.80	-	- 57.59	
105,000.00	-	-	105,000.00	34.90	-	-	22.90	-	31,094.00	-	-	31,094.00	14,912.00	-	- 52.04	
130,000.00	-	-	130,000.00	36.40	-	-	22.92	-	39,894.00	-	-	39,894.00	20,639.00	-	- 48.26	
160,000.00	-	-	160,000.00	37.90	-	-	-	29.00	50,964.00	-	-	50,964.00	-	35,429.00	- 40.48	
210,000.00	225,000.00	311,462.00	435,000.00(5)	39.40	29.40	3.25-3.50	-	35.00	70,064.00	53,474.00	10,151.17	130,500.00(6)	-	127,629.00	- 2.20	
275,000.00	"	"	500,000.00(5)	40.90	"	3.75-4.00	-	"	96,049.00	"	"	13,144.08	150,000.00(6)	-	150,379.00	+ 0.25
375,000.00	"	"	600,000.00(5)	42.40	"	(4)	-	"	137,324.00	"	"	(4)	190,798.00	-	185,379.00	- 2.84
550,000.00	"	"	775,000.00(5)	44.00	"	"	-	"	212,324.00	"	"	"	265,798.00	-	246,629.00	- 7.21
800,000.00	"	"	1,025,000.00(5)	45.60	"	"	-	"	323,124.00	"	"	"	376,598.00	-	334,129.00	- 11.28
1,250,000.00	"	"	1,475,000.00(5)	47.20	"	"	-	"	532,324.00	"	"	"	585,798.00	-	491,629.00	- 17.08
1,500,000.00	"	"	1,725,000.00(5)	49.10	"	"	-	"	655,074.00	"	"	"	708,548.00	-	579,129.00	- 18.27
1,750,000.00	"	"	1,975,000.00(5)	51.00	"	"	-	"	782,574.00	"	"	"	836,048.00	-	666,629.00	- 20.97
2,000,000.00	"	"	2,225,000.00(5)	53.00	"	"	-	"	915,074.00	"	"	"	968,548.00	-	754,129.00	- 22.14

- (1).- Para efectos de cédula VI, los ingresos son provenientes de intereses simples ( Art.125,fracción I Ley I.S.R. 1961.
- (2).- Se supone un ingreso neto acumulado fijo.
- (3).- Se considera el ingreso sin deducción en cédula IX, proveniente de la enajenación de la propiedad de contratos otorgados por la Federación (Art.167-fracción II, tarifa del Art.179, de la Ley I.S.R.1961.)
- (4).- De conformidad con el Art.200 de la Ley I.S.R.1961, no se causa el impuesto.
- (5).- Ingreso anual gravable proveniente de productos del capital ( antes cédula IV y IX ) y acumulado en el impuesto al ingreso global de las personas físicas.
- (6).- Se ajusto según el 30% estipulado en el artículo 200 de la Ley I.S.R.1961.

cionario en el que se anotará la clase de artículo que vende, capital invertido en mercancías, total de ingresos que obtiene a la semana, total de ingresos que obtiene en un año, por cientos estimados de ingresos gravados y exentos, número de trabajadores que tiene a su servicio, etc.

La desventaja sería que el causante quedaría sin elementos para su defensa ante las autoridades y tribunales fiscales estando sujeto a un aumento de imposición a criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo que degeneraría el sistema y determinaría un impuesto sin reglas generales a base de regateo, con todos los inconvenientes y defectos propios en estos casos.

#### 9.- RECAUDACION

El impuesto sobre la renta, tiene cada vez mayor significación en los ingresos efectivos presupuestables del gobierno. Si durante el año de 1964 representó el 42%, y en 1965, se calculan en 44% (1); esto indica la gran importancia de este impuesto, en la recaudación, como consecuencia de la política fiscal. (2)

Si se hace un análisis de la recaudación del impuesto sobre la renta, en términos generales, se observa un incremento muy notable principalmente en los últimos años. (cuadro No. 5 y gráfica No. 5). Conforme han ido transcurriendo los sexenios presidenciales, la recaudación se ha elevado.

En los ingresos del impuesto sobre la renta influye un considerable número de causas que pueden ser de origen económico, social, político, técnico, etc.

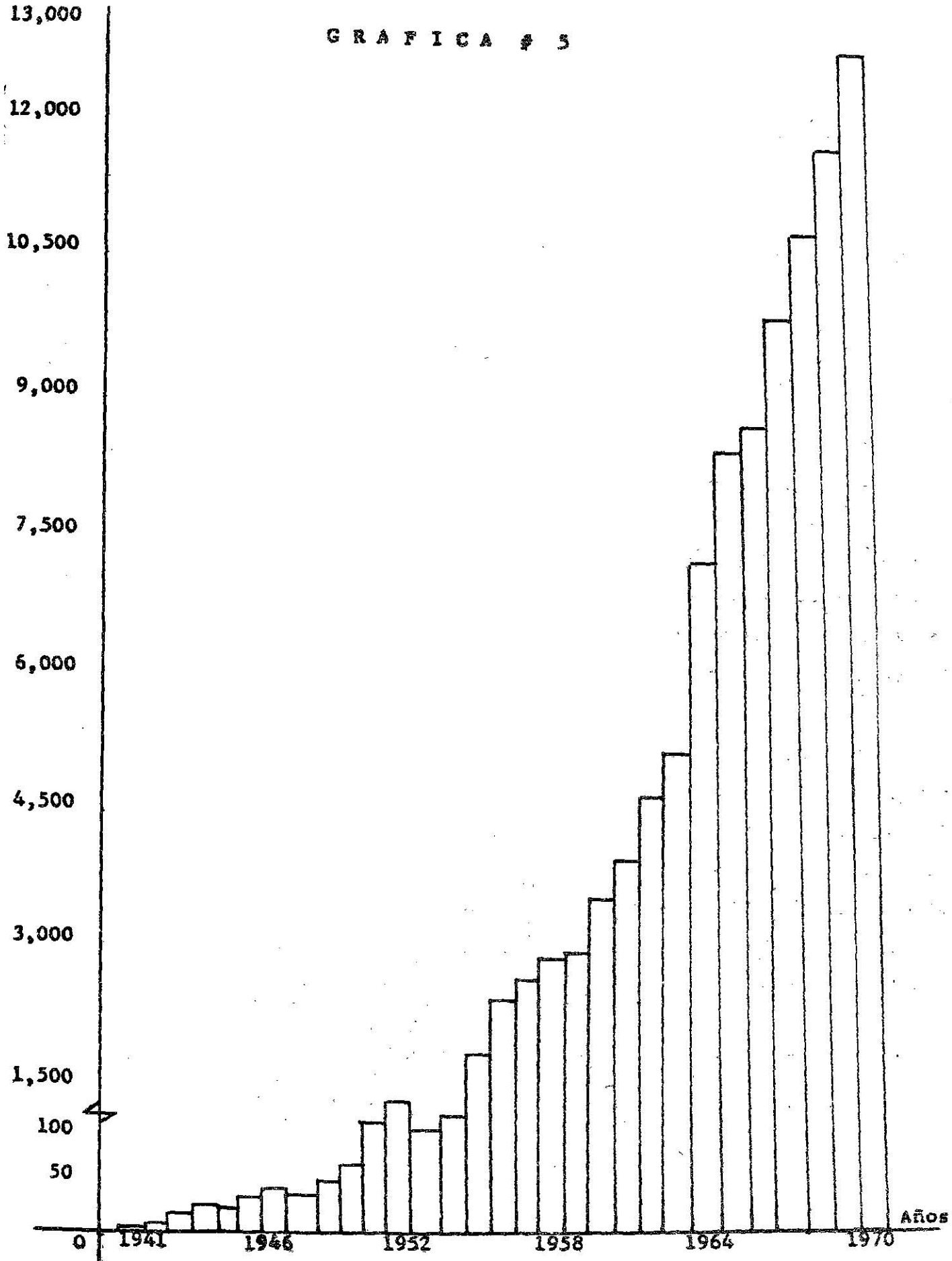
Para citar algunos ejemplos se puede mencionar las devaluaciones que presionan grandemente ocasionando la baja del poder adquisitivo del causante, con el correspondiente ajuste en la compra de artículos de lujo; elevación del precio de los artículos nacionales e importados; elevación, a largo plazo, de los salarios y prestaciones; mayores ingresos del productor, comerciante e importador nacional, lo que puede ocasionar una elevación en el pago del impuesto y por tanto aumento de la recaudación. (3)

El ciclo económico general también tiene su influencia en este impuesto, pues el auge o la depresión afectan los ingresos de los causantes y al fisco.

El mayor control de la recaudación y de los causantes, por medio de los padrones electrónicos mecanizados y su Registro Nacional; una mejor educación del contribuyente, al proporcionarle un conocimiento mayor de las disposiciones y aplicación del impuesto sobre la renta; aprovechamiento de los medios de difusión: la prensa, la radio, etc.; adiestramiento del personal técnico y administrativo para el desempeño de una labor más eficiente; mayor comprensión de los causantes por las autoridades fiscales procurando un trato directo que les proporcione confianza, ya que no se modifican sus declaraciones por haber desaparecido los organismos ca

Millones de Pesos

GRAFICA # 5



lificadores, que fueron substituidos por sistemas de auditorías para quienes se presume que fundamentalmente evaden el impuesto; el establecimiento de controles psicológicos, etc. En síntesis, el convencimiento del contribuyente de que debe pagar el impuesto o sufrirá las consecuencias de la omisión.

Uno de los aspectos más importantes en el aumento de la recaudación consiste en las elevaciones que se han hecho de las tarifas, así como los nuevos motivos de gravamen. Para citar casos concretos se menciona que durante el año de 1940 se aumentaron las tarifas de cédula IV, evitando así que a través de los sueldos se eludan utilidades. En 1942, se suprimió el impuesto del superprovecho para no limitar las utilidades legítimas y para compensar los ingresos. Como consecuencia hubo incremento de las tarifas celdulares, con elevación en la recaudación.

En 1943 se elevaron las tarifas debido al estado de guerra en que se encontraba el país. Se creó el impuesto sobre dividendos que repartieran las sociedades mexicanas y extranjeras, y que después se transformó en el impuesto sobre ganancias distribuíbles. En 1945 se gravó a los productores y distribuidores de películas. En 1946 se aumentaron las tarifas de cédulas IV y V y se incluyeron nuevos motivos de gravamen en otras cédulas.

Debido a la ejecución de obras, al aumento de los servicios de justicia, y a las crecientes inversiones del sector públi-

co, se aumentaron las tarifas de cédula I, II, IV y V. En 1948, se creó la Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes con base en las utilidades obtenidas en relación con las inversiones realizadas.

En 1953 en la cédula IV se elevó el mínimo gravable y se aceleró la progresión de la tarifa de sueldos mayores a \$14,000.00 al mes; se aumentó la tarifa del impuesto a los dividendos, habiendo sufrido una elevación de 5% las utilidades que se retiren para ser repartidas para favorecer la reinversión de las mismas. En 1956 se aumentó el tributo a niveles superiores de utilidad aunque disminuyó la tasa de utilidades excedentes.

Todo lo anterior, y algunos otros aspectos que no es posible reseñar, tuvieron un importante impacto en la recaudación total del impuesto.

Con las modificaciones establecidas durante el año de 1965 que transformaban el sistema cédular del impuesto en uno global al ingreso de las empresas, y a las personas físicas puede establecerse una comparación de ambos, aunque no perfecta.

Se concentraron las estadísticas de la recaudación de los últimos 25 años por períodos presidenciales clasificando el impuesto cédular en los siguientes aspectos:



- 1.- Cédulas I, II y III comparable con el impuesto global de las empresas.
- 2.- Cédula IV que incluye los ingresos gravados obtenidos por la prestación del trabajo personal bajo la dirección y dependencia de un tercero.
- 3.- Cédula V que comprende los honorarios percibidos en el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio, etc.
- 4.- Cédulas VI a IX que hacen referencia al impuesto sobre productos del capital.

De la cédula IV a la IX quedan comprendidas en el impuesto al ingreso de las personas físicas. (cuadro No. 5 ).

Se hace especial mención que el impuesto al ingreso global de las personas físicas que grava los ingresos acumulados que exceden de \$150,000.00 en el ejercicio no se puede comparar precisamente con las tasas complementarias que existieron en el impuesto cedular, pero se pretende hacer la comparación, hasta donde las condiciones lo permitan.

El impuesto al ingreso global de las empresas en el sistema cedular representó en el sexenio de 1959 a 1964 el 56.1% de la recaudación total del impuesto sobre la renta, y probablemente bajo el sistema global con el aumento de tasas cubrirá un mayor porcentaje. En los cuatro últimos períodos presidenciales, los ingresos por el impuesto sobre la renta, han sufrido una elevación de 151.4 millones durante 1941-46 y \$2,561.9 millones para 1959-64. (cuadro No. 5 ).

En la recaudación le sigue en importancia el gravamen - que proviene del trabajo bajo la dirección de un tercero, llegando su promedio anual en el último sexenio al 24.1%. La suma de la recaudación proveniente del trabajo representa el 26.2% del total.

En realidad, en el impuesto sobre la renta los productos del capital contribuyen en poca cuantía a la recaudación, llegando solamente al 14.8% del total, en el último sexenio; siendo esto - una consecuencia, quizás, de una política fiscal de no gravar fuertemente al capital para favorecer las inversiones.

Las tasas complementarias contribuyeron en el sistema cedular durante 1959 a 1964, solamente con el 2.9% del total.

## NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) Como quedó asentado, el impuesto al ingreso de asociaciones y sociedades civiles, se asimiló a productos o rendimientos del capital por el artículo No. 89 de la Ley de 1964. Si se realizace actos accidentales o habituales de comercio causarían el impuesto al ingreso global de las empresas.
- (2) Banco de México, S.A. Informe Anual 1965.
- (3) Devaluaciones:
  - 18 de marzo de 1938.- \$4.50 por dólar
  - 18 de junio de 1948.- \$8.64 por dólar
  - 19 de abril de 1954.- \$12.50 por dólar.

**CAPITULO VI**

**CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

1.- La actividad gubernamental ha sido uno de los factores - determinantes del desarrollo económico de México, que se ha visto - limitado por la escasa capacidad de absorción del mercado interno, que se encuentra en tal estado en función de la defectuosa estructura en la distribución del ingreso. Por lo tanto el sistema impositivo mexicano debe ser estructurado para alcanzar las siguientes metas:

- 1.- Proporcionar al Gobierno recursos suficientes para - cubrir sus gastos corrientes y permitir un aumento - en las inversiones públicas productivas de acuerdo - con las necesidades de un desarrollo económico sostenido; y
- 2.- Evitar la concentración excesiva del ingreso en sectores reducidos de población pugnando por redistribuir la riqueza para fortalecer la capacidad de absorción del mercado interno.

Por tanto es necesario, y conveniente, establecer en México un impuesto sobre la renta adecuado a la realidad mexicana - que esté de conformidad con su progreso y necesidades, tomando en cuenta que cualquier modificación de fondo puede afectar de una manera importante la recaudación de este impuesto.

2.- La legislación mexicana relacionada con el impuesto sobre la renta, a partir de 1924, es prolífica, y se ha complicado -

profusamente a través del tiempo. Varias disposiciones han tenido que derogarse por ser confusas e inoperantes o estar fuera de los cánones que la técnica o la práctica aconsejan, por lo que la situación real ha obligado al legislador a introducir las correcciones pertinentes.

Si se analizan las disposiciones legislativas, encontramos que a partir de 1953 fué cuando evolucionó de una manera muy importante el impuesto sobre la renta, ya que en los últimos doce años se hicieron modificaciones de fondo para perfeccionar el impuesto cedular e iniciar la transformación de este último al global que se inicia con la ley vigente.

3.- Aunque hay que reconocer que la progresividad del impuesto fué establecida en Inglaterra en el año de 1842, y en los Estados Unidos de Norteamérica, en 1918, en México las tasas complementarias sobre utilidades excedentes se aplicaron en 1948 y en 1961 con la de ingresos acumulados. Esto nos lleva al conocimiento de que los principios teóricos y el establecimiento del sistema global del impuesto sobre la renta se ha venido implantando con retraso en México, cosa explicable por las características económicas, políticas y sociológicas que privan en el país.

4.- Es necesario establecer que las características del impuesto sobre la renta en vigor hacen que la repercusión de éste sea diversa. Si se analiza el impuesto al ingreso global de las -

empresas éste es repercutible, de acuerdo con la elasticidad de la demanda, además de que los causantes de este tipo lo incluyen en su costo total de producción que les sirve de base para la determinación del precio del producto.

Como el impuesto al ingreso global de las personas físicas afecta en forma directa a las percepciones monetarias del individuo, tanto en el trabajo como en el capital; en términos generales el impuesto no es repercutible, ya que no se considera como válida la repercusión oblicua o lateral.

5.- La naturaleza de la base del impuesto en los dos siste--mas no ha cambiado, aunque las deducciones para determinarla, en - algunos casos son nuevas y en otros diferentes.

El monto del impuesto cedular y global pagado por causantes mayores se ha visto modificado de acuerdo con la eliminación - de las tasas complementarias sobre utilidades excedentes y sobre - ingresos acumulados, así como también con el establecimiento del - impuesto global al ingreso de personas físicas.

El cambio radical, es el que se indica en la propia ley - al modificarse la estructura cedular por global. La de 1954 in- - cluía en sus últimas modificaciones nueve cédulas y dos tasas complementarias, mientras que la estructura global divide al impuesto en aquel que se aplica a empresas; en el que se refiere a ingresos

provenientes del trabajo y en el que grava los productos y rendimientos del capital, sin olvidar la innovación del impuesto global sobre el ingreso de las personas físicas que actúa como sobre-tasa.

Por tanto, el impuesto cedular está determinado por la voluntad del legislador que lo dividió en lo que expresamente llamó cédulas, sistematizándolo en esta forma y plasmándolo en la legislación. En cambio, en el sistema global vigente, su estructura es diferente ya que ésta abarca grandes divisiones reagrupando las llamadas cédulas. En el fondo, lo que se hizo fué considerar en ambas leyes agrupamientos diferentes de los mismos elementos.

6.- Una de las principales razones que tuvo el legislador para el establecimiento del sistema global, en contraposición con el cedular, es que éste carece de la capacidad técnica suficiente, sin unidad ni armonía, ya que cada cédula se inspiraba en conceptos diferentes; a tal punto, que bajo un solo rubro y un solo cuerpo legal se regulaban impuestos diferentes.

7.- Los objetivos del sistema global buscan principalmente rendimientos, productividad y ofrecen un freno a la evasión y al mantenimiento de saldos ociosos.

La nueva ley del impuesto global sobre la renta a través de su progresividad, disminuye las diferencias económicas, protegiendo los ingresos bajos de las personas físicas y proporcionando al Estado la oportunidad de retornar a la sociedad, en forma de servicios y actividades, el monto del impuesto para elevar el nivel de vida de la población.



Para lograr este fin con mayor efectividad se debe reglamentar cuidadosamente las deducciones que la ley permite a las empresas, para evitar que accionistas y empresarios evadan el pago del impuesto por beneficios que reciban de éstas y que de otra suerte formarían parte de su ingreso gravable como personas físicas.

8.- Se podría aconsejar que se transfiera el peso de la carga fiscal de las empresas a las personas físicas, dándole flexibilidad a la determinación del ingreso global de las primeras y tratando de personalizar el impuesto de las segundas.

9.- Se considera equitativa la forma progresiva en que el gobierno tasa el impuesto global a las empresas y a los causantes anteriormente sujetos en las cédulas I y II (comercio e industria).

10.- Por lo que respecta a la cédula III (agricultura, ganadería y pesca) también incluida en el impuesto global a las empresas, cuando no se adopte el sistema de coeficientes, las modificaciones efectuadas resultan no del todo justas, en vista de que afectan actividades agropecuarias cuya participación en la población económicamente activa es alta dado que la zona gravada por el mismo tipo de actividades está formada por causantes con pocos recursos.

11.- Aunque no se conocían todos los detalles acerca de las medidas anunciadas por las autoridades fiscales durante el mes de

octubre de 1966, con el fin de que los causantes obtengan resoluciones para pagar a cuota fija el impuesto al ingreso global de las empresas y el correspondiente sobre productos del trabajo; en caso de que fueren retenedores, tratándose de los causantes menores de \$150,000.00, así como los que tengan ingresos anuales declarados hasta \$500,000.00, para el año de 1965, se sugieren los siguientes comentarios en tanto no se complete el sistema que se pretende establecer y a la vez se dicten las medidas que lo reglamenten:

- a) desde luego al ampliar el sistema de coeficientes a los causantes con ingresos de \$150,000.00 a \$500,000.00 con cuota fija, implica una modificación a las disposiciones vigentes y sólo se podrá hacer mediante reformas a la ley.
- b) el sistema de cuota fija técnicamente es inferior al de coeficientes, ya que en éste son necesarias investigaciones económicas, o de cualquiera otra clase, por medios indirectos, concentraciones estadísticas por giros para determinar la utilidad promedio de éstos en relación con los ingresos, así como concretar el coeficiente correspondiente, cumpliéndose relativamente con los postulados teóricos fundamentales de este impuesto, situación que no se contempla en el sistema de cuotas, ya que en este caso la determinación se hace sobre la base de una calificación de la empresa, estimando sus ingresos sobre cálculos obtenidos -

- de los cuestionarios y sobre inspecciones, intervenciones en la caja, etc., que prácticamente es sabido pueden fácilmente degenerar en un regateo en el monto del impuesto originando un sistema fuera de los principios fundamentales del mismo, propiciando la evasión.
- c) al aceptar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los causantes no tendrán que llevar libros, ni los registros simplificados a que se refiere la fracción I del artículo 47, quedando el sujeto del impuesto con una gran desventaja y sin elementos para su defensa ante las autoridades, no pudiendo recurrir fundadamente a inconformidades, ni defender sus derechos en el caso de que estos fueren lesionados.
- d) el sistema de cuota fija que se pretende establecer, debe ser meditado con mucho cuidado, porque en realidad se está desnaturalizando el impuesto que debe estar regido fundamentalmente por la determinación de la utilidad gravable, ya que en la actualidad en el impuesto al ingreso global de las empresas hay aproximadamente 1.050,000 causantes de los cuales solamente 100,000 son mayores con ingresos superiores a \$150,000.00. Si se ampliara el margen de ingresos para calificación a cuota fija hasta \$500,000.00 probablemente en el impuesto a las empresas no quedarían ni el 5% de causantes sujetos realmente a un sistema efectivo de impuesto sobre la renta, debiendo recor-

dar que la recaudación del impuesto de este grupo de causantes representó en el año de 1965 el 44% del ingreso total.

- e) Las facilidades que se ofrecen con este sistema, aparentemente son muy ventajosas. Sin embargo, mientras no exista una reglamentación específica no será posible comentarlas con fundamentación legal.

12.- La nueva ley no descuidó las medidas de fomento fiscal al desarrollo industrial del país, ya que implantó un nuevo procedimiento de "depreciación acelerada", que permite al industrial distribuir en el tiempo el monto de sus obligaciones fiscales y pagar menos impuestos en la época inmediata a la nueva inversión, que es cuando requiere mayor financiamiento.

13.- En cuanto a la forma en que se gravarán los ingresos provenientes del trabajo, se puede decir que en general se obró con justicia, sobre todo cuando se desgrava este renglón.

14.- Si en el transcurso de este trabajo se expresó que el principio de generalidad consiste en que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar los impuestos, las exenciones a los mínimos de existencia no quebrantan este principio, pues la obligación de pagar la carga fiscal no debe afectar a quien no tiene capacidad contributiva, ya que propiamente no se otorga una exención sino se reconoce un límite a partir del cual principia la obliga--

ción de pagar impuestos. En la nueva ley este mínimo de existencia es muy reducido, recomendándose su ampliación.

15.- El espíritu de la ley del impuesto global sobre la renta del 31 de diciembre de 1964, ha sido el de propiciar la formación interna de capital y el fomento de la inversión, según lo demuestran los tratamientos favorables a las ganancias de capital; la posibilidad de reinvertir libremente las utilidades no distribuidas; la de diferir el pago del impuesto, y la de depreciar aceleradamente el activo fijo de las empresas.

16.- Destaca sobremanera el tratamiento favorable para los ingresos provenientes de productos del capital y, en particular, la no acumulación del impuesto al ingreso global de las personas físicas, de aquellos ingresos provenientes de la enajenación de bienes muebles incluyendo valores; y la no acumulación para los mismos efectos de ingresos por concepto de dividendos y de intereses procedentes de valores y préstamos hechos a instituciones de crédito.

17.- Es fácil deducir que estas medidas llevan consigo un fortalecimiento del mercado de valores y un incremento de la tasa de ahorro y de inversión, pero desgraciadamente también propician la concentración del ingreso, que se considera como factor importante que limita el desarrollo del país, pues algunos sectores industriales operan desperdiciando su capacidad instalada y por otra parte,

las industrias que requieren mayor incentivo son las que usan más-trabajo y menos capital. Por lo que se duda de la bondad de la nueva ley que se inclina excesivamente a favor de quienes controlan el capital y los valores cuya formación se quiere fomentar, frente a una política de redistribución del ingreso.

18.- Si tomamos en cuenta que el impuesto debe gravar los ingresos del contribuyente según sea su origen, a efecto de aplicar cuotas y tarifas diferenciales de acuerdo con el mayor o menor sacrificio que implique la obtención de ellos, la nueva ley del impuesto global sobre la renta que se implantó en México contradice todos los cánones clásicos sobre materia de imposición, y desgrava los productos y rendimientos que provienen del capital.

19.- En los países en vías de desarrollo los incentivos fiscales del impuesto global sobre la renta, en la forma de desgravación de capitales no constituyen un factor ciento por ciento determinante de aliento para el inversionista, quien por el contrario busca fundamentalmente una situación económica estable, garantizada por obras de infraestructura que coadyuven al desarrollo, o ventajas fiscales en otros campos, como por ejemplo: tratamientos preferenciales en materia de importación de materias primas industriales y bienes de capital. Sin embargo, es innegable que el impuesto global sobre la renta juega un papel preponderante en el sistema tributario, y que los incentivos fiscales incorporados a éste determinan un factor digno de tomarse en consideración.

20.- Tomando en cuenta las tarifas de la ley de 1964, parece que en los próximos años no será prudente elevar la tasa máxima del 42% para las empresas, y 35%, en las personas físicas. Probablemente el fisco necesite ingresos crecientes para atender el desarrollo del país, pero será necesario que las autoridades fiscales los obtengan a través de la modernización y eficacia de la administración fiscal.

21.- El problema de la evasión indudablemente será detenidamente considerado. Para ello las autoridades fiscales han adoptado medidas en dos sentidos: el primero, relacionado con la educación del contribuyente; y el segundo, a través de las revisiones periódicas para obtener una mayor eficiencia y mejor coordinación en el manejo de la recaudación.

Lo primero se ha abordado por medio de publicaciones, conferencias, recordatorios, etc. Este aspecto educativo es básico para que el causante adopte la actitud de comprender sus obligaciones fiscales, teniendo conciencia clara de estas finalidades que persiguen el mantenimiento de la paz social y la promoción económica, dado que la acción gubernamental es complementaria a la empresa privada. En síntesis, formar una conciencia tributaria y un diálogo franco y constante entre fisco y causante para convencer a este último de que sólo con su cooperación leal el Estado podría cumplir mejor con sus obligaciones.

22.- Considerando que la inmoralidad administrativa y el fraude al fisco corrompen las bases mismas de la sociedad, la moralización administrativa en materia fiscal requiere por parte del Estado una actuación equitativa y limpia en sus decisiones y procedimientos, apegándose a las leyes y al fiel acatamiento de las resoluciones judiciales.

23.- Una crítica importante es la que se desprende del hecho de que la nueva ley carece de un reglamento, pues para efectos prácticos se utiliza aquel referente a la cédular del impuesto sobre la renta del 31 de diciembre de 1961, lo que es una limitación muy importante, ya que las estructuras de la ley del impuesto cédular y la del global son de naturaleza diferente.

24.- Dos críticas más se pueden hacer a la nueva ley, y son:

- a) Que existe tan sólo un impuesto acumulable, o sea el referente al impuesto global de las personas físicas - no habiendo tal para las empresas, aunque el impuesto con que se les grava lleve el nombre de global.
- b) Aunque se cuenta con la exención del impuesto al mínimo de existencia, en realidad no se le otorga tal tratamiento a las cargas familiares.

25.- Teóricamente sería deseable transferir el peso de la carga fiscal de las empresas a las personas físicas, formando un impuesto único. Este sistema no ha sido posible implantarlo en Méxi



co debido a la importancia que tiene la recaudación proveniente de las empresas.

Un impuesto único rebajaría extraordinariamente los gastos de exacción; daría facilidades al contribuyente y desplazaría aquellas molestias y perturbaciones propias del sistema impositivo.

26.- Desde un punto de vista real se debe optar por gravar - progresivamente al comercio y a la industria por medio del impuesto global a las empresas; reducir significativamente la carga fiscal para ingresos provenientes de actividades agropecuarias y que el gravamen a los ingresos de las personas físicas constituya la mayor parte de la recaudación. En esta forma se eliminan tratamientos favorables a ingresos que provengan de productos del capital, siempre y cuando se mejore la captación de ingresos personales, como son los rendimientos de acciones al portador y se respete el principio de acumulación hasta sus últimas consecuencias. Con esto se lograría una redistribución más equitativa del ingreso y se proporcionaría, también, una más adecuada capacidad de consumo del pueblo mexicano.

B I B L I O G R A F I A

- Ahumada, Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas. 1948-México.
- Andrade, Muñoz. La Tributación en México y la Función Social del Impuesto Sobre la Renta. Tesis. UNAM. 1950. México.
- Banco de México, S.A. Informe Anual. 1965. México.
- Banco Nacional de Comercio Exterior, S.A. "Algunas Consideraciones Sobre la Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta". Comercio Exterior. Febrero - 1965. México.
- "Apreciaciones Sobre las Reformas al Impuesto Global de las Empresas" Comercio Exterior. Enero 1966. México.
- "La Reforma Fiscal Debe Seguir Adelante". Comercio Exterior. Abril - 1966. México.
- "¿Puede abolirse el Impuesto a la Renta de las Empresas?" Comercio Exterior. Septiembre 1965. México.
- Beteta, Ramón. Tres Años de Política Hacendaria, Perspectivas y Acción. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1961 México.
- Brochier, H. y Tabatoni, P. Economía Financiera. Ariel 1960. Barcelona.
- Cervantes Delgado, Alejandro. Aspectos del Gasto Público y de la Tributación en México. 1958. México.
- Cohen S. Sheldon. "Conferencia dictada en la reunión de la Sección de Impuestos de la Asociación de la Barra Americana el 14 de febrero de 1966". Investigación Fiscal No. 3. Secretaría de Hacienda y C. P. Marzo 1966. México.
- Dalton, Hugh. Principios de Finanzas Públicas. George Routledge. 1939. Londres.
- De la Cruz Vazquez, Efren. El Impuesto Sobre la Renta en la Teoría de las Finanzas Públicas y en la Estructura Impositiva Mexicana. Tesis. UNAM. 1961. México.
- Dirección General del Impuesto Sobre la Renta. "Criterios Sostenidos". Investigación Fiscal No. 4. Secretaría de Hacienda y C. P. Abril 1966. México.

- Domínguez Gallegos, Leonel. Los Impuestos Sobre Dividendos y Sobre Utilidades no Distribuidas. Tesis. UNAM. 1947. México.
- Ediciones Andrade. Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta. Andrade, S.A. de hojas sustitibles. 1966. México.
- Einaudi, Luigi. Principios de Hacienda Pública. - - Aguilar. 1962. Madrid.
- Eheberg, Von K. Th. Compendio de Hacienda Pública. América. 1945. México.
- Flores Zavala, Ernesto. Hacienda Pública. Gustavo Gili. - 1924. Barcelona.
- Gerloff y Neuman. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa, S.A. 1959. México.
- Gómez León, Daniel. Tratado de Finanzas. 1961. México
- Groves, Harold. El Impuesto Sobre la Renta Global y Posibilidades de su establecimiento en Mexico. Tesis. UNAM. 1952. - - México.
- Heym Ledezma, Alicia. Finanzas Públicas. Trillas, S.A. - 1965. México.
- Hicks, Ursula. El Impuesto Sobre la Renta en México. Tesis. UNAM. 1946. México.
- Hoyo D'addona, Roberto. Hacienda Pública. Aguilar 1960. - - Madrid.
- Kaldor, Nicholas. "El Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas". Investigación Fiscal No. 3. Secretaría de Hacienda y C. P. Marzo 1966. México
- Margain, Hugo. Impuesto al Gasto. Fondo de Cultura Económica. 1963. México.
- Mill, John S. La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1954 y sus Reformas de 1956. Talleres de Impresión de Estampillas y Valores. 1956. México.
- Nacional Financiera. Principios de Economía Política. - Fondo de Cultura Económica. 1943 - México.
- "Exámen de la Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta". Mercado de Valores No. 16. 19 abril 1965. México

- Nacional Financiera. "Exposición de Motivos de la Nueva-Ley del Impuesto Sobre la Renta". - Mercado de Valores No. 5. 1º febrero 1965. México.
- "Fé de Erratos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de Diciembre de 1964". Mercado de Valores - No. 11. 15 de marzo de 1965. México
- "Reformas y Adiciones a Diversos Artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta". Mercado de Valores - No. 1. 6 de enero de 1964. México
- Nieto García, Genaro. "El Impuesto al Ingreso Global de - Las Personas Físicas". Investigación Fiscal No. 3. Secretaría de - Hacienda y C. P. Marzo 1966. México
- Ocadiz, Julio. "Apuntes de Clase." Instituto Tecnológico Autónomo de México. 1964 - México.
- Ortiz Mena, Antonio. "Conferencia en el Club de Periodistas de México. 15 de marzo de 1963" Criterio Fiscal del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. Abril - 1963. México.
- "Discurso en la Sesión Inaugural de la XXXI Convención Bancaria". Investigación Fiscal No. 4. Secretaría de Hacienda y C. P. Abril 1966 México.
- Pantaleoni, Maffeo. Doctrinas Sociales y Ciencias Económicas. 1929. París.
- Pigou, A. C. Teoría y Realidad Económica. Fondo de Cultura Económica. 1944. México
- Rosas Landa, Luis. La Hacienda Pública del Distrito Federal. Tesis. UNAM. 1965. México
- Santillán López, Roberto y Rosas Figueroa, Aniceto. Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México. UNAM. - 1962. México.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. "Ley de Ingresos de la Federación - para 1966" Sección Primera del Diario Oficial del 31 de diciembre de 1965. México.
- "Presupuesto de Egresos de la Federación para 1966" Sección Segunda del Diario Oficial del 31 de diciembre de 1965. México.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1921, 1925 y 1954. y su Reglamento. Dirección General del Impuesto Sobre la Renta. 1954. México.
- Modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1954 y su Reglamento. Dirección General del Impuesto Sobre la Renta. 1956. México.
- Modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1954 y su Reglamento. Dirección General del Impuesto Sobre la Renta. 1963. México.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964. Dirección General del Impuesto Sobre la Renta. 1964. México.
- Smith, Adam. La Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica. 1958. México.
- Somers, Harold. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Fondo de Cultura Económica. 1961. México.
- Viti, di Marco. Economía Financiera. Revista de Derecho Privado. 1934. Madrid.
- Wagner, Adolfo. Tratado de la Ciencia de las Finanzas Públicas. Giard y Briere. 1909. París.
- Wells, David. Theory of Practice of Taxation. - - 1911. New York.

