



955001316

Universidad Autónoma Metropolitana Iztapalapa

✓ División de Ciencias Sociales y Humanidades

✓ "POLITICA TRIBUTARIA EN EL SEXENIO
DE 1988-1994".

T E S I N A

✓ PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIATURA EN ADMINISTRACION

P R E S E N T A:

✓ Martha Fabián Fabián. No. de cuenta: 86341093.

Ivonne Villar Cazares. No. de cuenta: 89237232.

ASESORES:

Mrtro. Pedro Solis. Mrtra. ~~Rosa~~ María Magaña Alvarez



Diciembre 1992.



152833

**Universidad Autónoma
Metropolitana Iztapalapa**

**“POLITICA TRIBUTARIA EN EL SEXENIO
DE 1988-1994” //**

U. A. M. IZTAPALAPA

**TESINA
PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIATURA EN
ADMINISTRACION
PRESENTA:
Martha Fabián Fabián,
Ivonne Villar Cazares.**

Calzada Purisima, Av Michoacán Col. Vicentina
Diciembre 1992.

C O N C E P T O

Página

INDICE:

INTRODUCCION.- - - - -	(1)
I. LOS INGRESOS PUBLICOS. - - - - -	(3)
I.1. CONCEPTO DE INGRESOS PUBLICOS.- - - - -	(3)
I.2. ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS.- - - - -	(6)
II. LOS IMPUESTOS.- - - - -	(10)
II.1. CONCEPTO- - - - -	(10)
II.2. PRINCIPIOS DE LA POLITICA IMPOSITIVA.- - - - -	(11)
II.3. PARTES DE UN IMPUESTO.- - - - -	(13)
II.4. ORIGEN Y EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS - - - - -	(16)
II.4.1. Impuesto Sobre la Propiedad.- - - - -	(17)
II.4.2. Impuesto al Ingreso Personal y Sobre Sociedades.- - - - -	(21)
II.4.3. Impuesto a las Tansacciones de los Negocios - - - - -	(27)
II.4.4. Impuesto a Herencias, Legados y Donaciones.- - - - -	(34)
III. POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS EN MEXICO. - - - - -	(37)
III.1. MARCO JURIDICO E INSTITUCIONAL.- - - - -	(37)
III.2. DIAGNOSTICO DE LOS INGRESOS PUBLICOS DE 1982 A LA FECHA.- - - - -	(55)
III.3. POLITICA FISCAL 1988 - 1994.- - - - -	(62)

IV. PRINCIPALES IMPUESTOS Y SUS ACTUALES.	
MODIFICACIONES.- - - - -	(70)
IV.1. EL CASO DEL ISR.- - - - -	(70)
IV.2. EL CASO DEL IVA.- - - - -	(85)
IV.3. EL CASO DEL 2% AL ACTIVO.- - - - -	(96)
IV.4. OTROS IMPUESTOS.- - - - -	(112)
IV.4.1. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.- -	(112)
IV.4.2. Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.- - - - -	(117)
IV.4.3. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- - - - -	(121)
V. MECANICA DE OPERACION.- - - - -	(127)
V.1. EL CASO DEL 2% AL ACTIVO.- - - - -	(127)
V.2. EL CASO DEL IVA.- - - - -	(142)
CONCLUSIONES.- - - - -	(149)

BIBLIOGRAFIA.

ANEXO 1

ANEXO 2

INTRODUCCION.

El tema a desarrollar en el presente trabajo, es el referente a "la política tributaria" en el período de 1988-1994. Este es un tema muy discutido desde Adam Smith hasta la actualidad, no obstante su antigüedad y todos los aportes técnicos que sobre el mismo existen, siguen siendo un reto a todos los niveles de estudio. Particularmente, hoy existe un gran debate en torno a si los sistemas tributarios son equitativos o no, si permiten la redistribución del ingreso, de cual es su importancia para que el Estado pueda cumplir sus funciones básicas en una sociedad, etc.

Partiendo de la importancia que tienen los sistemas tributarios de la actualidad, de la temática así como del rechazo por parte de la sociedad para conocer y analizar los esquemas tributarios, por considerarlos de difícil comprensión, surge el estímulo para desarrollar este tema, el cual efectivamente no es fácil comprender pero es interesante desmenuzar cada uno de sus componentes para al final, tener como resultado una comprensión mayor del intrincado mundo de los impuestos.

Para adentrarnos en el tema, fue necesario es un primer capítulo, revisar el marco técnico de la tributación desde Smith y Ricardo, analizar sus premisas en las cuales con asombro, pudimos observar que principios como los que ellos promulgaron, siguen siendo vigentes hoy en día y son base de casi todos los sistemas tributarios del mundo.

El cuerpo técnico anterior, nos sirvió como base para desarrollar un modesto análisis del sistema tributario

mexicano, el cual se inicia en el capítulo II, en donde se realiza un desglose de la base legal de la tributación en México. Este sistema legal tiene como pilar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su artículo XX, plantea que es obligación de todo mexicano, contribuir a los gastos públicos, así se realiza una revisión desde los preceptos más generales como es la Constitución, hasta los más particulares o específicos.

En el capítulo IV, se realiza un análisis de los impuestos más representativos en México, también se hace un esfuerzo por plantear las principales modificaciones a los mismos.

Para finalizar, se desarrolla un capítulo que tiene como fin plantear la mecánica de operación de algunos de los impuestos con el objeto de ir estimulando al público en general para que revise estos temas que en apariencia resultan imposibles de comprender.

Así fue como se desarrollo este trabajo, el cual nos dejó muchas enseñanzas, así como interrogantes que necesitan de estudios más detallados y profundos. El esfuerzo aquí realizado, es modesto y esperamos haber sembrado inquietudes e interrogantes para nuevos interesados en este intrincado mundo de los impuestos que a nosotros nos ha resultado altamente interesante.

I. LOS INGRESOS PUBLICOS.

I.1. CONCEPTO DE INGRESOS PUBLICOS.

Es importante iniciar este trabajo, delimitando el concepto de Ingresos Públicos ya que es el punto de partida en la presente investigación, así pues, tenemos que ingreso público no es lo mismo que ingreso nacional o ingreso personal. Esto mismos conceptos han sido ampliamente tratados por la teoría económica.

Así, la Teoría económica define el Ingreso Nacional, como el pago en dinero y otros beneficios materiales que se obtienen del uso de los ingresos y del trabajo humano. El Ingreso Personal, lo define como la formación de sueldos y salarios, y suplementos, las mismas ganancias netas de las empresas individuales; rentas, intereses y dividendos. Si bien estas definiciones son amplias y no satisfacen a los objetivos de saber que es el ingreso público. Lo que intentamos es delimitar el concepto de Ingreso público y llegar al ingreso gravable, es decir, justificar las necesidades del ingreso y tratar de basarlas en una medida lo más justa; lo que delimita la capacidad impositiva de la sociedad de donde se extraen los recursos.

El gran esfuerzo de numerosos autores como Keynes, Marshall, Smith, E.R.A., Sekiligman, Fesher, Wonacot, Irving, etc., que han tratado de definir el Ingreso gravable en una sociedad, partiendo de la teoría económica, cabe destacar algunas aportaciones, como la de Fisher, quien plantea que la capacidad impositiva no está entre las entradas ordinarias y extraordinarios o en ganancias esperadas o inesperadas, sino entre ingresos genuinos o

el ahorro, escaparía al impuesto sobre la renta y esto afectaría al principio de equidad. Es de general aceptación que el ahorro implica incremento en el poder económico o en el dominio sobre bienes -de caoutak t de consumo- y servicios, y por lo tanto constituye un elemento primordial para la capacidad de pago.

Respecto al ingreso como "entradas recurrentes", ha sido definido por el profesor Carl Plehn, el cual señala tres características del ingreso, una es la posibilidad de percibirlo, la segunda recurrencia y gastabilidad siendo la tercera característica. Pero también hay que agregar sueldos y salarios, intereses y rentas, anualidades y pensiones, así como dividendos de acciones de empresas, considerando estos tipos de ingresos como formas que pueden crear un excedente y en este caso podría aceptarse que lo sobrante del consumo implica un grado de ahorro.

Para explicar un poco el ingreso, en términos de entradas recurrentes, es importante decir que las pérdidas o ganancias por transacciones de bienes de capital pueden ser recurrentes cuando existen personas cuya actividad usual es realizar esas transacciones de capital; también es el caso de intereses y dividendos que cuando es intermitente su recepción o inclusive una sola vez en la vida de quien los obtiene. En lo que respecta a los defectos de las entradas recurrentes, estas nos hacen llegar al tercer concepto de ingreso como el agregado neto al poder económico individual en un período específico de tiempo, lo que significa todo lo que viene a aumentar el poder de compra de un individuo entre dos períodos, se consideran como ingreso: entradas recurrentes, herencias, donaciones, apreciación o depre-

ciación de bienes de capital y el valor monetario proporcionados por la familia sin remuneración. Esta delimitación de ingreso como el incremento neto en el poder económico individual, constituye el concepto más adecuado para la definición de la base de cualquier impuesto y, con las necesarias modificaciones, es por sus aspectos económicos, políticos y sociales. Como ya mencionamos, durante el desarrollo de estos tres conceptos se trata de encontrar una definición de ingreso, la cual mida la capacidad gravable individual, y que de al Estado las bases para la implementación de un sistema tributario, que además de darle la parte sustancial de sus ingresos, sea lo más equitativo y adecuado para cumplir con sus fines de desarrollo económico y de incremento del nivel de vida de la población.

I.2. ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.

Una vez establecidas las limitaciones del Ingreso Nacional, Ingreso Personal e Ingreso Gravable, es necesario, señalar las diversas fuentes de recursos que en su conjunto constituyen el Ingreso Público del Estado.

A continuación, presentamos un esquema donde se señalan las diferentes fuentes de ingresos públicos.

	TRIBUTARIOS	IMPUESTOS
RECURSOS ORDINARIOS		- DERECHOS - APORTACIONES SEGURIDAD
	NO TRIBU- TARIOS	- CONT. DE MEJORAS - APROVECHAMIENTOS - PRODUCTOS - OTROS INGRESOS
RECURSOS DEL ESTADO		
RECURSOS EXTRA- ORDINARIOS	DEUDA EXTERNA DEUDA INTERNA	

Fuente: Elaboración propia

En realidad, la división de recursos ordinarios y extraordinarios, es cada vez menos explicativa ya que lo que se considera ingresos extraordinarios, en la actualidad se manejan de manera regular y ya no son tan esporádicos.

- Recursos Tributarios. Son los impuestos que por su importancia, representan el tema de investigación desarrollado en este trabajo.

-Recursos no Tributarios. Son:

.Derechos. Son contribuciones establecidas por la ley por el uso de aprovechamiento de los bienes del dominio

público de la nación, así como servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.

.Aportaciones de Seguridad. Son contribuciones de la ley, a cargo de personas que son substituidas por el Estado, en el cumplimiento de obligaciones fijadas por ley en materia de seguridad social y a las personas que se benefician en forma especial por servicios ya mencionados y proporcionados por el mismo Estado. Estas aportaciones, en el contexto mexicano, vienen a ser las cuotas de los trabajadores al INFONAVIT, las cuotas de los patrones y de los trabajadores al IMSS y las cuotas de los militares al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM).

.Contribuciones de Mejoras. Establecidas por la ley a cargo de persona físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

.Aprovechamientos. Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distinta a las contribuciones de los ingresos derivados del financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Estos aprovechamientos, son fundamentalmente las multas, las indemnizaciones y las aportaciones de los contratistas de obras públicas.

.Productos. Son contribuciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de bienes del dominio público.

.Otros Ingresos. Proviene de los organismos descentralizados de las empresas de participación estatal y del financiamiento de estas empresas y organismos al gobierno.

De la estructura anterior, partiremos hacia esclarecer la importancia que constituyen los impuestos dentro del contexto económico de México.

II. LOS IMPUESTOS.

II.1. CONCEPTO.

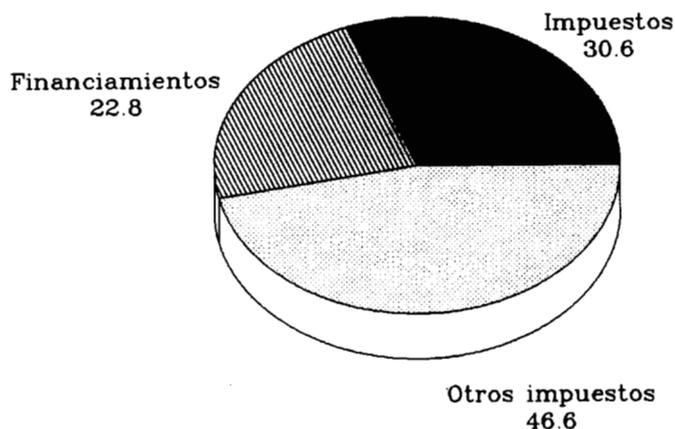
El concepto de los impuestos, es manejado por muchos autores y de muy variadas formas, sin embargo, y conforme a nuestras necesidades, elegiremos la siguiente, derivada del Código Fiscal de la Federación:

"Son impuestos, las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de crédito fiscal".

Saber que son los impuestos y lo que representan estos en la economía nacional, implica mucho más que conocer su definición, sin embargo, este es el primer paso para comprender su naturaleza. Como mencionamos arriba, son varios los autores que han tratado de definir este término, y en esencia, se puede decir que contienen elementos en común y que iremos esclareciendo a lo largo de este tratado.

Un análisis sistemático de los impuestos en México, cobra vital importancia ya que representan un porcentaje alto en relación a los recursos que capta el Estado. La siguiente gráfica, aportará una idea más clara de tal afirmación.

Impuestos en los Ingresos del Estado



Periodo: (1989-1990).

II.2. PRINCIPIOS DE LA POLITICA IMPOSITIVA

La política impositiva, necesariamente ha tenido que observar, medir, analizar y estudiar de manera cuidadosa las circunstancias y variables que intervienen en la captación de los impuestos; ya Adam Smith, se avocó a esta tarea planteando un conjunto de principios para el adecuado establecimiento de los impuestos en una nación. Tales principios no sólo han sufrido modificaciones, sino que en la actualidad siguen rigiendo los sistemas tributarios del mundo. Lo planteado intenta explicar que, cada nación establece su marco tributario particular diferente al de las otras naciones, pero siempre asentando en los principios que ya mencionamos y que a continuación trataremos de explicar.

4 Máximas que Comprenden a Todos los Tributos en General.

1a. Todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del Gobierno de cada nación, en particular y en proporción a los ingresos de los mismos. Esta aseveración, es fundamentada principalmente en la igualdad o desigualdad de las contribuciones y que manejaremos críticamente conforme avance nuestro estudio.

2a. "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario". Todo impuesto debe ser claro y preciso y no presentar incertidumbre sobre la forma, fecha de pago, cantidad, etc. Esto con el fin de evitar la corrupción que pudiera presentarse por parte del recaudador como contribuyente. Con base en esta máxima, se implementa en nuestra legislación (cap.1, primeros artículos del Código Fiscal de la Federación), la necesidad de que detrás de cada gravamen exista una ley base para fundamentar el mismo y con ello evitar malos manejos de funcionarios corruptos que traten de obtener un beneficio particular.

3a. Esta tercera máxima, enuncia la necesidad de que el cobro (tiempo y manera), deba realizarse en forma cómoda para el contribuyente. Con esta lo que se tratará es facilitar el trámite, ya que de cualquier forma el interés principal del Estado es que dichos impuestos sean pagados y si esto se logra a través de brindar estas elementales prioridades, no existirá mayor problema

4a. Toda contribución, debe otorgarse con la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo

-Sujeto pasivo. Persona física o moral mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

-Sujeto activo. Situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Wagner, considera al objeto como la circunstancia en razón de la cual, ha lugar al pago del tributo.

-Fuente. Es el monto de bienes (en su doble acepción de riqueza o ingreso), de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto.

-Base del impuesto. Cantidad sobre la que éste determina, o sobre la que recae el tributo. (Concepto jurídico que puede presentar diferencias desde el punto de vista económico).

-Tasa o cuota. Es el monto del impuesto -usualmente expresado en porcentaje- que es pagado por unidad de base. Estas tasas, pueden ser:

- . Regresiva. Es aquella que decrece mientras la base se incrementa.
- . Proporcional. Se refiere a la que permanece constante cuando la base se incrementa.
- . Progresiva. Incrementa cuando la base se incrementa.

. Degresiva. Se incrementa, pero en forma menos que proporcional cuando la base se incrementa, o en la aceleración del incremento de la tasa, tiende a disminuir.

-Impacto del gravamen. Es el punto donde la ley impone la exacción (exigencia de pago). De acuerdo con Somers, el único criterio para no cometer errores acerca de quién recibe el impacto, lo da la ley tributaria, pues es fácil equivocarse, ya que en muchas ocasiones, quien recibe el dinero y lo entrega físicamente al gobierno, no es el que sufre el impacto.

-Traslación de un gravamen. Se habla de trasladar un impuesto, la proceso por medio del cual se fuerza a otra persona a pagarlo, puede ser hacia adelante o protraslación, cuando los compradores de los bienes y servicios que la unidad productiva vende, pagan precios más altos por dichos bienes y servicios.

Cabe mencionar, la diferencia entre protraslación y retrotraslación, ésta se encuentra dada porque la primera se obtiene del vendedor (quien aumenta el precio del producto), mientras que la retrotraslación depende del comprador (el que adquiere los bienes).

-Incidencia. Se puede definir como el hecho económico que determina el pagador final de un gravamen (Somers, señala que es el último lugar donde descansa el tributo).

Posteriormente, en el estudio de cada impuesto, así como en los cambios que estos han sufrido, se examinarán estos elementos o alguno de ellos, con el fin de explicar de manera específica las características más importantes que contienen los distintos impuestos que han sido base de los sistemas tributarios.

II.4. ORIGEN Y EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS.

Es importante presentar en este estudio un análisis minucioso del origen y desarrollo de los impuestos que actualmente conocemos, con el fin de ver cual ha sido su evolución y determinar su importancia actual.

Con el estudio de cada impuesto, nos podremos dar cuenta de los parámetros utilizados para implementarlos, así como la base que gravan y sus diferentes aplicaciones en cada momento particular de su desarrollo. Con fines prácticos y en función de nuestro objetivo, se tomará como marco de referencia lo planteado por Retchkiman.

Por otro lado y como ya se pudo observar en la primera parte de esta investigación, los ingresos privados de los individuos, provienen invariablemente de tres fuentes que son: Rentas, Salarios y Beneficios, en consecuencia todo impuesto que se ha de pagar ha de ser con base en cualquiera de estas fuentes gravables.

Así, tenemos que:

LAS RENTAS -----> Gravarán toda propiedad.

LOS BENEFICIOS ----> Gravarán la utilidad.

LOS SALARIOS -----> Impondrán tributos sobre la
riqueza generada por el
trabajo.

Antes de iniciar con el desarrollo de los impuestos, es necesario mencionar que existe una gran variedad de términos que utilizan los diferentes autores que tratan este tema con respecto a los distintos tributos. Sin embargo, como se señaló oportunamente, respetaremos los términos empleados por el autor antes mencionado.

II.4.1. Impuesto Sobre la Propiedad.

Según lo expuesto por Retchkiman, el impuesto a la propiedad es un gravamen hecho por niveles medios y bajos gubernamentales, es decir, por provincias, Estados, jefaturas, municipios, etc. y no por el gobierno Federal (como pudiera pensarse).

Este impuesto, es el más antiguamente conocido, si consideramos que en las comunidades primitivas, la tierra era la única representación de riqueza de los individuos.

En un principio, sus características eran primarias, primitivas, no representando gran problema con respecto a su recaudación por la entonces autoridad fiscal. Sin embargo, a medida que fue aumentando la riqueza personal y que se vio reflejada en la propiedad de los individuos de las sociedades, el marco jurídico-económico-social, sufrió modificaciones y con ello el control sobre el gravamen en cuestión se hizo más difícil. Si a lo anterior le aunamos la dificultad de establecer marcos valorativos, sobre lo que era o no era propiedad, cuales eran los derechos y obligaciones que emanaban de este impuesto, entre otros, comprenderemos la razón por la cual se tuvo la necesidad de sufrir cambios a lo largo de la historia. Así lo que empezó

como un gravamen a la tierra, en la actualidad se ha convertido en un impuesto a la propiedad material (no tan sólo tierra), complicándose con ello la valuación de este tributo.

Llegó a tal grado la evolución del gravamen que la evasión impositiva no pudo ser controlada dando como resultado que se legalizara un sistema de exenciones sobre partes específicas de la propiedad que no podían ser alcanzadas por el brazo fiscal de las naciones. "Esta etapa, pues significó la eliminación absoluta del gravamen de toda propiedad que no fuera real; es decir, se volvió al principio de que el impuesto únicamente grava los bienes raíces".

Los efectos causados por esta resolución, se vieron reflejados también en la base económica de la sociedad ya que el Estado solicitaba más recursos y lejos de esto, los perdía. La solución, la ofreció la posibilidad de que aquellos rubros no gravados por este impuesto, lo fueran por otros impuestos (tributos a transacciones, operaciones crediticias, etc).

Con lo anterior, podemos ya definir el impuesto a la propiedad como aquel que grava bienes y derechos económicos del contribuyente, de los cuales emana un flujo periódico de productos y servicios, flujo del cual se paga dicho tributo, esperando que la base gravable sea la riqueza individual (considerada como un claro índice de capacidad de pago)..

Este impuesto entonces, gravará la propiedad real y personal del individuo; comprendiéndose como real las tierras y sus mejoras (potreros, bebederos, caminos, etc); y personal los muebles, mercancías, ganado, etc. (tangibles), así como hipotecas, bonos, acciones, etc. (intangibles).

Es menester señalar que por tratarse de un impuesto cobrado a nivel estatal o regional, existen tantas variantes sobre el mismo como entidades que lo aplican, comprendiéndose con esto que no hay un esquema único para su imposición. En muchas partes del orbe, este impuesto ha perdido fuerza a medida que otros impuesto crecen como es el tributo a la transferencia de riquezas, contribuciones sobre ganancias de capital (venta de propiedades), el impuesto al valor neto, entre otros, ya que estos últimos, se encontraban englobados (valga la expresión) por el impuesto a la propiedad. Otra cuestión importante de mostrar, es el hecho de que la proporcionalidad de cobro de las zonas urbanas es mayor con respecto a las rurales y se comprende desde la perspectiva de que en las grande urbes, es más difícil gobernar y por lo tanto, proporcionalmente más costoso que en las zonas rurales.

II.4.1.1. Problemas que presenta.

En nuestro medio se ha vuelto inadecuado, ya que se necesita gente capacitada las 24 horas para realizar dicha labor, cuestión muy complicada desde el punto de vista humano y costoso desde una visión económica (si se considera que deberían ser muchos especialistas para cubrir una zona).

El segundo punto, será determinar lo que debe pagar un causante, ya que aun a pesar de estar determinado por un valuador, este pago puede ser injusto comparado con otro individuo en iguales circunstancias. Con esto queremos decir que esta "valuación", no otorga la suficiente garantía de que el impuesto se aplicará en forma equitativa, ya que la misma valuación puede resultar inexacta.

Otro problema que enfrenta este gravamen es la dificultad de enmarcarlos sobre una propiedad cuya riqueza se encuentra en subsuelo (minas de oro, plata, yacimientos de petróleo) ya que ni el mejor valuador podría hacer un recuento de la capacidad productora de dicho terreno. A las anteriores dificultades, podríamos sumarle otras de menor importancia pero que acrecientan el caudal problemático. Por lo anteriormente expuesto, comprendemos el porqué la tributación a la propiedad ha sido mayormente criticado que cualquier otro impuesto y no sólo eso, sino que ha inspirado desconfianza y resentimientos sobre los individuos gravados por el mismo.

Para terminar, mencionaremos las principales circunstancias que dan lugar al más importante problema que presenta este tributo y que ya enunciamos arriba: "problemas de la valuación".

- 1o. Falta personal capacitado.
- 2o. Inexistencia de una técnica para valuar.
- 3o. Otros factores particulares de cada región a evaluar.

La solución a los problemas que plantea el impuesto a la propiedad, está determinada por dos aspectos: primero el cobro "único" sobre la tierra (real) y el

segundo, un impuesto general a la propiedad, un tributo al valor neto o riqueza neta. Lo que se busca con estos, es la equidad, estableciendo un impuesto uniforme con el cual además se logre un crecimiento en el ingreso nacional.

Sin embargo para estos también hay posiciones contrarias, siendo la más importante para el impuesto "único" el hecho de que se pierde alcance sobre las mejoras que se le hagan a la tierra y que pueden ser tan importantes o más que el mismo valor de ésta. Para el segundo "valor neto", se alega que el poseedor de una propiedad lejos de manifestar su riqueza real obtenida, adquiera deudas (para obtener maquinaria por ejemplo). Y aun a pesar de que por muchos autores este tiene sus ventajas, sigue arrastrando los problemas eternos de la valuación y el del control de los contribuyentes (al tratar de evitar la evasión).

Como cuestión aparte señalaremos que el impuesto al "valor neto", representa los principios del impuesto sobre la renta, los cuales enunciaremos más adelante.

Para finalizar con este punto, diremos que cada nación adapta las bases impositivas con respecto a este impuesto con base en sus necesidades y posibilidades.

II.4.2. Impuesto al Ingreso Personal y Sobre Sociedades

II.4.2.1. Ingreso personal.

Es necesario resaltar la importancia de este impuesto ya que es un tributo mundialmente conocido y difundido, pues por su proceso e importancia es aplicado a

muchos países; como un tributo que grava el ingreso neto de las corporaciones, llamada "espinas dorsal de los sistemas tributarios". Este impuesto es una forma apropiada para la obtención de ingresos para el Estado, toma más en cuenta las condiciones individuales del causante y se ajusta más estrictamente a la equidad y justicia impositivas; y como lo habíamos mencionado antes, el ingreso gravable era nuestro punto de partida, era el medio por el cual el estado podría imponer cargos impositivos de manera "justa y equitativa", y según lo mencionado el impuesto al ingreso personal presume al igual que el impuesto a la sociedad, de ser un impuesto o gravamen democrático, ya que es el que obedece más a la capacidad de pago de las personas.

Podríamos empezar por su historia para explicar el por qué se considera uno de los más importantes impuesto y el por qué de su cantidad mayor en comparación con los demás impuestos. El uso de este gravamen es mucho más antiguo de lo que comunmente se acepta, sus primeros indicios aparecen con los hebreos e hindues en forma de exacciones, más adelante y con más formalidad, se encuentra en el imperio Romano, en la edad media, algunos principados gravaban las entradas personales y poco a poco fue difundiéndose por casi todo el mundo. Es importante considerar, que el tributo a las entradas individuales fue usado en épocas de graves problemas financieros para los estados que lo necesitaron.

En México la historia de este impuesto es reciente, y fue el presidente Alvaro Obregón quien lo introdujo en 1921, denominándolo "gravamen del centenario de la independencia", hasta la fecha con sucesivas y constantes modificaciones, persiste el tributo.

Ahora al analizar la importancia que tiene el impuesto del ingreso personal y a las sociedades, debemos pues, analizar también su estructura; hablamos de la definición de la base y el sujeto del impuesto.

En el ingreso personal, el tributo se grava al obtener el ingreso neto, al cual se llega considerando las entradas brutas, a las que se restan los gastos realizados para obtener el ingreso ganado; cuando ya se tiene el ingreso bruto también se le restan las disminuciones aceptadas por la ley. En el grado que se aclare el concepto de ingreso bruto, se entenderá la base impositiva. El ingreso bruto se constituye por ganancias, utilidad y entradas resultantes de casi cualquier actividad, las ganancias de transacciones de capital, los ingresos provenientes de inversiones; hablamos de bonos, valores, acciones, etc. y las utilidades obtenidas por el ejercicio comercial o industrial. Retomando la forma en que se llega al ingreso bruto, se debe esclarecer que del ingreso ganado, se pueden deducir algunos gastos que se generan en la misma forma en que se ganan estos (por ejemplo, gastos de traslado, de representación, etc.).

En el proceso para obtener el ingreso neto, (el que se grava) se llega a un punto muy importante que es el de las deducciones que muchos autores denominan deducciones personales, porque son descontadas del ingreso bruto ajustado, para llegar a la base impositiva, se refieren a ciertos costos para obtener entradas; punto que se explicó en el párrafo anterior.

El cuidado con que el autor trata el tema de las deducciones, se debe a que éstas se realizan para respetar el principio de justicia, proporcionalidad y equidad. Asimismo, dicho autor justifica la existencia de las deducciones con los siguientes propósitos: 1) permitir el descuento de ciertos gastos que son costo para obtener entradas que no provienen de negocios o que es difícil diferenciar de ellos. 2) suavizar la dureza que aparecería con la aplicación estricta de un tributo sobre el ingreso económico. 3) implementar el sostenimiento voluntario de ciertas actividades, socialmente deseables. 4) Promover el entendimiento gubernamental dentro de un sistema federal. Dicho en nuestras palabras, las deducciones son justificación de las ganancias y la manera de pagar un impuesto menor al ingreso obtenido, aunque estos descuentos siempre favorecen más a las personas con altos y medianos ingresos que a las de entradas limitadas.

Volviendo a la importancia que tiene el impuesto al ingreso personal, debemos resaltar que para gravar un impuesto de esta categoría, hay que tomar en cuenta la capacidad de pago, la capacidad de recursos, la posibilidad de pagar sin lesionar gravemente al causante y tener en cuenta que siempre se podrá pagar un impuesto que se incremente más rápidamente que el ingreso que se recibe. Con estas características podemos deducir que todos los individuos se desarrollan en diferentes circunstancias y por ello es muy difícil estandarizar y lograr una equidad y proporcionalidad perfecta, como era el objetivo inicial de este gravamen; sin embargo podemos considerar un medio justo a las (exenciones) exclusiones, medios por los cuales las autoridades llegan al ingreso bruto ajustado y que consiste

en descuentos para llegar a la base del impuesto y al ingreso personal, tomando en cuenta la fuente de donde provienen las entradas del causante.

II.4.2.2. Impuesto al Ingreso de las Sociedades.

El impuesto a las sociedades es la pareja inseparable del impuesto al ingreso personal y juntas conforman un rubro relevante en la captación de ingresos públicos. Históricamente, se presenta la experiencia en Inglaterra, que considera la tributación al ingreso a los negocios primordialmente como un medio de cobrar parte del impuesto personal a la renta que recae sobre dividendos. Este sistema es usado también en México, primeramente como una cédula específica y ahora en la última legislación como la parte que grava la utilidad de las personas morales, grava a toda clase de organización empresarial formada por más de una persona.

En países como México, el problema esencial del control de los gravámenes, se encuentra específicamente en la gran cantidad de negocios pequeños y de prácticas contables heterogéneas, incompletas y viciadas. Es entonces cuando las leyes tratan de establecer un sistema tributario que contenga prácticas precisas y técnicas estandarizadas, con lo que el reforzamiento del tributo se reduce a exigir que se cumpla con los requerimientos dados en las leyes relativas, y que las contabilidades se mantengan al corriente. Con esto, viene el problema de la determinación de la tasa base, las deducciones y exenciones que influyen y en la repercusión que tienen en el ingreso público y en sus

causantes. Como todo un proceso, la determinación de ingreso a las sociedades, empezaremos analizando:

El primer paso es determinar lo que es deducible para el contribuyente, el cómo determinar cuales ingresos deben ser contabilizados como gastos y los que deben formar parte de la cuenta de capital de la empresa, así como las tasas de depresión permisibles para clases específicas de bienes o activos. Después de haber enumerado todos estos problemas, la solución es estricta, pues estos se resuelven por medio de decretos administrativos y regulaciones emitidas por la autoridad colectora, basándose en la experiencia de quienes administran este impuesto.

En la creación de reglas impositivas al ingreso de las sociedades, de manera positiva "las empresas prefieren pagar tributos sobre ganancias, realizadas, pues por definición no puede ser un fuente de pérdida para la empresa, ya que aquellas sociedades que no obtienen utilidades no están sujetas a ninguna prestación al gobierno, sino solamente las compañías que obtienen un ingreso neto". Sin embargo, aun así todos sabemos que en nuestro país es muy difícil que tanto las empresas y SHCP, estén en total y perfecta armonía.

La estructura del impuesto a las sociedades es muy similar al del ingreso personal, pero de un modo más general. En primer lugar, las sociedades gravadas están obligadas a hacer una declaración anual en la que se determina su ingreso gravable. Este ingreso gravable, base del impuesto, está formado por la suma de todos los tipos de ingresos que pueda obtener la empresa, por su objeto social

o por otras actividades; como por ejemplo los productos financieros.

Cuando ya se tiene un ingreso bruto las sociedades pueden deducir en un primer término gastos y pérdidas autorizadas por la ley, y posteriormente sueldo y salarios, planes para pensiones, reparto de utilidades al factor trabajo, rentas pagadas, intereses, etc.

Nos podemos dar cuenta, que dentro de lo que conforma la base gravable del ingreso a las sociedades, todas las actividades que logran formar o incrementar en ingreso bruto, también figuran la inclusión de intereses y dividendos, rentas recibidas, regalías, derechos, ganancias obtenidas en ventas (de maquinaria, activos, etc.). Todos los rubros mencionados con anterioridad, constituyen la base elevada sobre la cual se grava. Sin embargo, también existen atenuantes a esta base con la gran gama de deducciones que igualmente se han establecido, lo que sin embargo es muy relativo pues el impacto que tiene el impuesto al ingreso personal y al de las sociedades, es una proporción enorme, en comparación con los demás impuestos.

II.4.3. Impuesto a las Transacciones de los Negocios.

Este es un impuesto, que manejan los diferentes autores bajo varias connotaciones (tributación a bienes o mercancías, impuesto a las ventas y exacciones al consumo, generalmente). Sin embargo con base en Retchkiman, tomaremos la de impuesto a las transacciones de los negocios, ya que éste elimina ciertas confusiones en cuanto al tipo de

impuesto, su incidencia, su impacto o tipos de negocios a los que gravan. Además contiene implícita su definición, es decir, que grava cualquier transacción de negocios, y aunque ha sufrido algunas modificaciones, en nuestros días se sigue pagando en ese mismo sentido.

Este gravamen, es uno de los más antiguamente conocidos, pues se cobraba ya en Grecia, y en la antigua Atenas, además tuvo un gran impacto en la economía española. En ese tiempo, se conocía como "alcabala", éste era pagado por el vendedor, por el comprador o por ambos, por lo que se consideraba de etapas múltiples. En su inicio fue un tributo local que afectaba a tipos específicos de mercancías, sin embargo, luego se amplió hasta convertirse en un impuesto general y que gravaba prácticamente todos los artículos de consumo. Aunque la alcabala, tiene como base la materia prima o el artículo terminado, también puede influir en el proceso de producción.

La opresión y carga tributaria que ejercía este impuesto, se centró hacia el S. XVII en todos los países donde se utilizaba, sobre todo en Francia e Inglaterra donde prácticamente se eliminó la mercadería, libre de exacciones. Es evidente que estas formas opresivas, fueron en gran medida motivaciones de los grandes movimientos políticos de esa época. Como suele suceder, a esta etapa de excesiva opresión, siguió una de democratización y de derecho constitucional, la cual tomó como primer tarea el control de los gastos e ingresos del Estado. Esta labor, encontró otras fuentes aleatorias que ayudaron en la obtención de recursos, entre las que podemos mencionar a los primeros frutos de la revolución industrial, además de la propiedad,

el ingreso y la riqueza en si misma, hicieron que la exacción fuese perdiendo gradualmente su lugar privilegiado como base de los ingresos públicos.

Todavía en el S. XIX, y parte del XX, este tipo de impuestos, estuvieron generalmente ausente en las legislaciones de la mayoría de los países, sin embargo, en la primera guerra mundial, se restablecen dados los problemas financieros que dicha guerra acarrea.

Aquí, se puede usar la exacción en tres niveles: la fabricación, al mayorista o al detallista. En esta época, todavía sufren otra división, incluyendo así el impuesto suntuario que grava consumos de artículos no muy aceptados como el alcohol, el tabaco, etc., los impuestos a los artículos de lujo y los impuestos a los vehículos de motor, todos ellos encaminados hacia el principio de capacidad de pago.

Como ya hemos mencionado, el gravamen a los negocios es una terminología confusa, por lo que cabría aclarar que no entran en esta clasificación, los impuestos que pagan las empresas sobre sus ingresos netos, sobre sus propiedades y aun sobre sus acciones y activos (aunque estos, sí se ven afectados por otro tipo de impuesto). Otra observación que valdría la pena considerar, es que la diferencia entre exacción y tributo general a las ventas, depende únicamente del campo que cubren, con lo que se puede decir que una exacción, es el antecedente, lo primero, lo menos acabado, mientras que el impuesto general a las ventas, constituye el punto final de los impuestos a las transacciones de las empresas. Este impuesto, es pues un

tributo que pretende gravar el consumo en forma directa o trasladarlo a través del producto que se compra.

Otro aspecto importante de señalar, es la productividad de los impuestos generales a las ventas, aquí encontramos que en los S. XIX y principios del XX, tuvieron una declinación en las entradas del Estado, hecho que cambia radicalmente con la primera guerra mundial donde tiene una recuperación sorprendente.

Una de las clasificaciones más importantes de estos impuestos, se basa en las etapas donde se cobra el gravamen, así tenemos los tributos a las ventas de etapa única y los de varias etapas, las cuales pueden ser tres: ventas de fabricantes, mayoristas y ventas al menudeo. El de etapas múltiples, se aplica en forma indiscriminada a todos los bienes y servicios y a las etapas completas, e incluye una variedad de diferentes tasas en cada una de ellas.

El impuesto al gasto, es otro ejemplo de un gravamen a las ventas, el cual se define en forma simple como un cargo sobre el valor monetario de los gastos en consumo que realice un causante en un período dado, (un año) considerando que la capacidad de pago, está medida por los gastos en los que este incurra.

La viabilidad de este tributo, va muy ligada a una definición clara del ingreso gravable, esto, lo podemos entender con las claridad, citando a Fisher, quien dice que "el ingreso es idéntico al gasto en consumo". Por su parte 4, Kalder inicialmente propone que el impuesto al gasto, se utilice como un sustituto de los tributos a las rentas, o

como gravamen adicional con el fin de preservar el principio de capacidad de pago.

Cuando este impuesto se utiliza como tributo adicional y de manera permanente, (según algunos tratadistas), tiene el problema de detener el consumo por lo que se debe utilizar sólo cuando ese sea el propósito. En el tiempo y los países en que este impuesto se impuso, éste se pagaba igual que el impuesto al ingreso, su base gravable la constituían los gastos que realizaba el contribuyente.

Para poder evaluar la importancia fiscal de este gravamen, es necesarios considerarlo ya sea como un gravamen de emergencia y uso temporal o como uno permanente que se admita como sustituto o tributo adicional. Así pues, para el primer caso es conveniente, ya que reduce el consumo y penaliza el gasto arriba de lo aceptable con lo que contribuye en gran medida al control de la inflación. Sin embargo, el utilizarlo permanentemente, acarrea algunos problemas, entre los que podemos citar el hecho de que usar un impuesto al gasto como base de un sistema fiscal, hacía que la carga fiscal de las personas de altos ingresos se redujera y por lo tanto se tenían que implementar las tasas progresivas.

Lo anteriormente citado, es pues el marco de donde nace el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el cual viene a ser el impuesto que grava a todo el que realice un venta, pero considerando únicamente el valor que se le agrega al bien o producto al transmitirlo de un vendedor hacia un comprador. Este tributo, aparece en Francia y viene a determinas cuatro grandes ventajas: 1) elimina la

piramidación. 2) pueden excluirse del impuesto, los bienes de capital. 3) es fácil de determinar ya que parte del impuesto, puede cobrarse a la empresa en etapas más cercanas a la producción 4) los beneficios que se obtienen de gravámenes en una sola etapa, se aplican al valor agregado.

El desarrollo de este gravamen, se ha realizado de acuerdo con dos proyecciones: agregar valor a través del procesamiento de mercancías y luego, vender estas, sumando a su precio el monto del impuesto que le toca pagar, correspondiendo con ello el impacto y el pago. A este respecto, Sullivan describe dicho impuesto, como una tributación personal, compatible con la capacidad de pago y habla de la segunda proyección, basándola en el principio del beneficio y su relación con el consumidor y pagador del gravamen. Shoup, por su lado señala que este es tal vez la última etapa en el desarrollo de la tributación a las ventas al menudeo, sin embargo aclara que no existe en realidad parámetros para determinar cual de los dos es el más eficiente. Esta idea de valor agregado, tiene su origen en un grupo de economistas que aseguran éste, recae en el valor que se suma a los bienes o servicios que una empresa obtiene de otra, es decir, que se le agrega al producto lo utilizado en trabajo, bienes de capital, mano de obra (salarios), etc. Esto constituye en sí, la base del impuesto.

Un aspecto que ha preocupado con respecto a este tributo, es que su base no es lo alta que tendría que ser, ya que se proyectaba que tuviera la misma productividad tributaria que los impuestos a las ventas y no fue así.

El impuesto al valor agregado como tal, fue inicialmente utilizado en Francia (1920), también en Argentina, Grecia y Filipinas. Después de 1948, se dio otro paso para el establecimiento formal de este gravamen al eliminar la exención a materiales, lo que permitió a los fabricantes deducir los tributos pagados en dichos bienes.

La base de este gravamen, viene a ser la diferencia entre el precio de venta y el costo de producción.

El IVA, ha sido adoptado por diversos países y ha tomado diferentes enfoques, desde Francia, pasando por Alemania, Japón, Estados Unidos, llegando a México donde primeramente, se elaboró un anteproyecto de la ley con el fin de establecer el impuesto sobre los egresos, tomando como base este valor agregado, donde se establece como objeto del gravamen, toda clase de bienes con carácter traslático de dominio, y al sujeto quien recibe los bienes o servicios. Este impuesto, es muy parecido con el valor agregado implementado en Alemania, y tal vez diametralmente opuesto al tributo francés o Estadounidense, sin embargo, todos ellos constituyen el antecedente del Impuesto al Valor Agregado que hoy conocemos en México.

Considerando el efecto que tendría el tributo al valor agregado sobre los precios y la inflación, cabe mencionar que como ya existía el antecedente de Francia, las deducciones y exenciones ya habían sido puestas a prueba y depuradas. Otro caso especial, se da con los precios tope ya que en México existían algunos productos que por considerarse de primera necesidad, tenían precios controlados, lo que no ocurría en otros lugares.

Ya hemos señalado las ventajas que implica el establecimiento de este impuesto, sin embargo es necesario mencionar también algunas de sus más marcadas desventajas, entre éstas, podemos mencionar:

- No toma en cuenta la capacidad de pago.
- Es pesado para los negocios pequeños.
- Tiende a promover el desempleo tecnológico, ya que castiga a las listas de raya.
- No es equitativo ni adecuado, está lleno de deducciones, exenciones y complejidades.
- Su nombre "IVA", viene a ser sólo otro nombre del gravamen a las ventas.

II.4.4 Impuesto a Herencias, Legados y Donaciones.

Cubren los gravámenes hechos sobre la "transferencia de la propiedad a título gratuito".

El impuesto a la herencia es aquel gravamen realizado sobre el cambio de dueño de un patrimonio, por la muerte del dueño original. Este es una carga directa sobre la propiedad y no sobre quien cede o recibe la misma. Este tributo apareció a raíz de que era eludido el impuesto sucesorio al través de la donación, ya que este último puede realizarse entre personas vivas, lo que complicaba su recaudación (fácil evasión). Estos son considerados por varios autores como un impuesto a la propiedad, transferida ya que los mismos disminuyen el valor de la propiedad y no una tributación sobre el titular. También existe una segunda visión y es el hecho de que son considerados como un

impuesto al ingreso personal, ya que quien recibe una herencia, legado, etc., agrega un ingreso a su riqueza.

Este impuesto como muchos otros de orden jurídico-fiscal, surge en la antigua Roma, donde gravaban el 5% del total de la sucesión patrimonial de un individuo a otro (s).

Se fundamentan jurídicamente en el hecho y capacidad de pago, ya que de hecho, existe un ingreso sobre el cual gravar dicho impuesto. Por lo anterior se le considera como perfecto desde el punto de vista jurídico, sin embargo, económicamente no tiene gran importancia, comparándosele con el impuesto sobre la renta (por ejemplo).

Es también uno de los tributos más fáciles de cobrar, ya que son pocos los contribuyentes y por tal motivo mayor oportunidad de controlar a los mismos.

Otras bases hacen fácil y aceptable su manejo y es el hecho de que los individuos que reciben este ingreso "no ganado", no ofrecen resistencia o tienen resentimientos hacia el mismo puesto que es un incremento a su riqueza y con el cual no contaban. Con base en esto último, se puede concluir que son estos beneficiarios quien en última instancia absorben el impuesto a través de la disminución del patrimonio recibido.

En un principio se pensaría que este impuesto produciría efectos negativos en la población ya que no existiría el deseo de ahorrar, invertir, etc., en función de lograr una riqueza si con ello conlleva la posibilidad de que a la hora de ceder su patrimonio, este se verá reducido.

Sin embargo, se ha demostrado que esta hipótesis es nula si se considera que las grandes riquezas siguen en aumento.

Otra cuestión importante a manejar, es el cuestionamiento de que si el tributo sobre el ingreso "no ganado", debe ser mayor sobre los ganados "con esfuerzo". En respuesta, muchas naciones han marcado una diferencia mayor impositiva sobre los primeros, considerando lo ya expuesto.

Sin embargo, lo importante a señalar es que aun a pesar de todo lo que de él se exponga, éste no dejará de ser un gravamen de menor importancia para el ingreso tributario general del estado.

A continuación analizaremos como está conformada la estructura tributaria en nuestro país.

del crecimiento y progreso de dicha Nación. Para el caso de México, tenemos que la Política Fiscal actual, tiene su punto de partida en nuestra "Carta Magna", Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en este documento podemos encontrar los principales artículos que refieren disposiciones fiscales, así tenemos:

Artículo 31. Fracción IV. Aquí se expresa que "son obligaciones de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes".

De este párrafo del artículo 31, se desprenden algunas consideraciones que vale la pena comentar. En principio, cabe aclarar que la obligación de contribuir para los Gastos Públicos, no sólo afectan a los mexicanos sino también a los extranjeros que aún sin vivir en este país tengan negocios y obtengan ganancias de estos.

Otro punto interesante de comentar es lo que se refiere a la proporcionalidad y equidad de la contribución dichos conceptos se expresaron ya ampliamente en los capítulos I y II de esta investigación por eso en el presente párrafo crea controversia entre los pensadores y estudiosos de las leyes ya que se reduce a concepciones e interpretaciones hasta cierto punto parciales, sin embargo podemos en general entender que esta parte del artículo se refiere a que cada individuo deberá contribuir proporcionalmente a su capacidad económica, logrando esto al aplicar las tarifas de los impuestos de manera progresiva.

En el artículo 65 Frac. II, se menciona lo relativo a la aprobación del presupuesto público de cada año al mencionar que: "El Congreso se reunirá a partir del día 10. de noviembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias, en las cuales se ocupará del estudio, discusión y votación de las iniciativas de ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le corresponden conforme a esta Constitución: Fracción II.- Examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo.

En el artículo 73. Frac. VII, se establece que: "El Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

El artículo 74. Frac. IV, también menciona que: "Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

Otros artículos que afectan y regulan la intervención de la Política Fiscal son: 27, 73 y 117.

El artículo 27, nos habla ampliamente de la propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro del territorio Nacional así como los derechos que en ellos ejerce la Nación. En el artículo 73 se habla sobre las facultades del Congreso y se mencionan además disposiciones sobre hidrocarburos, minería, sorteos, comercios, instituciones de

crédito y energía eléctrica entre otros así como establecer el banco único de emisión. En su fracción XIX, habla de las deudas a que se deberá sujetar para poder realizar la ocupación o enajenación de terrenos baldíos así como el precio de estos.

Como podemos observar las fracciones anteriores se refieren más a reglamentos sobre aportaciones, aprovechamientos, y productos que a los impuestos como tales, sin embargo también es importante mencionarlos ya que también constituyen una importante proporción de los Ingresos Totales de la Federación.

Las cuestiones relacionadas con el comercio exterior, se encuentran reguladas primeramente por el artículo 131 donde se menciona: "Es facultad privativa de la Federación, gravar las mercancías que se importen y exporten o que pasen de tránsito por el territorio Nacional...".

Por último como indicaciones específicas para la legislación de los Estados, la Constitución dice que: "Los Estados adoptarán para su régimen interior la forma de Gobierno Republicano, representativo y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes: Los municipios administrarán libremente su Hacienda la cual se formará de las contribuciones que señalen las Legislaturas de los Estados y en todo caso, serán suficientes para atender las necesidades Municipales" (Art. 115).

Derivados de estos preceptos constitucionales, tiene lugar la normatividad más específica, como lo son: El Código Fiscal de la Federación, la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación, entre otros. El Código Fiscal de la Federación, contiene de manera directa, todas las disposiciones específicas en materia fiscal, quien en su primer capítulo nos señala que: "Los Impuestos, derechos y aprovechamientos se regulan por las Leyes Fiscales respectivas, en su defecto por este Código y suplementariamente por el derecho común". En este primer artículo, es importante destacar que aquí se fijan las primeras disposiciones en materia fiscal y las básicas sin ahondar demasiado en cada uno de los impuestos ya que se han creado leyes específicas para el tratamiento y control de cada uno de los impuestos, entre las que podemos mencionar las siguientes: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, entre otros.

El Código Fiscal, y sus artículos 2o., 3o, 4o, y 5o, establecen lo que entiende por impuestos, derechos, aprovechamientos, etc., conceptos que ya en su oportunidad abordamos y explicamos en los primeros capítulos de esta investigación, incluyendo lo que dicho código menciona en su artículo número 13 con respecto al sujeto pasivo.

El artículo 16, especifica la exenciones de pago de impuestos entre los que podemos mencionar a:

- I. Los Estados y Distrito Federal y los municipios, a menos que su actividad no corresponda a sus funciones de derecho público, en caso de reciprocidad.

- II. Las instituciones y asociaciones de beneficencia.
- III. Las naciones extranjeras en caso de reciprocidad.
- IV. Los representantes y agentes diplomáticos extranjeros.
- V. Las sociedades cooperativas de acuerdo con las Leyes respectivas.

En el artículo 30, se establecen aspectos importantes de mencionar, ya últimamente el gobierno de México ha tomado medidas drásticas para ejercer su cumplimiento, con ello tenemos que: en el artículo 30 se expresa: "El ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá conceder plazos para el pago de créditos fiscales, con reducción o eliminación de recargos; o bien, condonar o eximir parcial o totalmente, del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando se haya afectado o trate de impedirse que se afecte la situación de alguna región de la República o de alguna rama de las actividades económicas... Asimismo, el Ejecutivo Federal podrá, mediante disposiciones de carácter general, conceder subsidios o estímulos con cargo a impuestos federales"

Aquí como podemos ver, el gobierno intenta además de conceder excepciones en el pago de impuestos, estimular de alguna forma las actividades económicas primordiales del país.

Por último, analizando los artículos 29-A, 76-II, 104 y 108, tenemos que el Código fiscal señala los delitos

de evasión fiscal, así como los tipos y montos y las sanciones a que los contribuyentes pueden llegar a hacerse acreedores en caso de no cumplir con sus obligaciones con el fisco.

Principales Aspectos de las Reformas del CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

1.-Concepto de Derechos.

Doctrinariamente, los derechos, son contribuciones que se pagan en contraprestación de servicios públicos que proporciona el Gobierno. En su carácter de contribuciones esta implícita su obligatoriedad. Cuando se recibe un servicio que proporciona el Gobierno, pero que no es obligatorio para el particular no hay razón Jurídica para considerar que el pago por el mismo es una contribución y más bien se trata de un precio por el servicio.

Nuestra legislación abandonó desde 1983 el concepto doctrinario sobre derechos, contenido en los anteriores Códigos Fiscales, para considerar que el pago por servicios que el Estado presta constituye la contribución llamada derechos, si dichos servicios son prestados en funciones de derecho público. Lo anterior, independientemente de que sea o no obligatorio recibir el servicio. Si los servicios no son prestados por el Estado en funciones de derecho público, el pago recibe el nombre de producto. La palabra Estado está incorrectamente empleada en el sentido de Gobierno, que es, junto con la población y territorio uno de los elementos del Estado.

Al ser catalogados como contribuciones, los pagos por servicios que el Gobierno presta en funciones de derecho público, por disposición Constitucional deben estar previstos por la ley.

También, a partir de la vigencia del actual Código Fiscal de la Federación se considera derechos a los pagos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación. Doctrinariamente los ingresos que percibe el Gobierno por consecionar bienes de propiedad originaria se consideran regalías que no son contribuciones. Al catalogarlas nuestra legislación como contribuciones, la consecuencia fue que deben reunir los requisitos constitucionales de las contribuciones y, por lo tanto, han de estar previstas en la ley y ser proporcionales y equitativas.

El requisito constitucional de previsión en la ley impedía a las autoridades administrativas modificar las cuotas durante el curso de año, lo que ocasionó déficit en algunos organismos descentralizados, como el correo y los ferrocarriles. Por ello, en 1988, se modificó el Código Fiscal para prever que cuando los servicios en funciones de derecho público los presten organismos descentralizados, las cuotas que paga el público por los mismos no son derechos. Esto permite al gobierno elevar dichas cuotas sin intervención del poder legislativo, es decir, sin que el aumento esté previsto en el ley.

Par controlar presupuestalmente a los organismos descentralizados y evitar dispendios con el exceso de recursos que pudiera derivar del aumento de cuotas, se estableció

que los organismos descentralizados que presten servicios exclusivos del gobierno deben pagar derechos a éste.

Por lo tanto, la noción de derechos contenida en nuestro Código Fiscal es simplemente pragmática y no corresponde a la elaboración doctrinaria de los derechos.

A partir de 1992, se modifica nuevamente el concepto de derechos para prever que cuando los servicios en funciones de derecho público sean prestados por órganos desconcentrados, las contraprestaciones por los mismos serán derechos, cuando estén previstos en la Ley Federal de Derechos.

En otras palabras, las cuotas por servicios en funciones de derecho público que se prestan por órganos desconcentrados serán contribuciones, y deberán estar previstas en la ley, cuando se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. Si no están previstas en dicha ley, las contribuciones respectivas podrán ser libremente fijadas por las autoridades administrativas. Puede observarse que lo anterior es una petición de principio cuyo propósito es permitir que la autoridad administrativa por sí y ante sí, fije las cuotas por cualquier servicio que el Gobierno presta a través de órganos desconcentrados, cuando no esté previsto en la ley Federal de Derechos, lo cual viola el principio de legalidad de las contribuciones, tanto más que los órganos desconcentrados carecen de personalidad jurídica y de patrimonio, pues son unidades de la administración pública centralizada, igual que cualquier Dirección o departamento, con la salvedad de que, administrativamente se le otorga mayor libertad de gestión.

Los servicios en funciones de Derecho Público provenientes de órganos desconcentrados, son servicios que el Gobierno presta directamente y las contraprestaciones por los mismos deben estar previstas en la ley, por ser contribuciones, sin que resulte válido sostener que, por no preverlas la ley, dejan de ser tales y puedan ser fijadas por la autoridad administrativa.

2.- Fecha de Pago.

Se establece que, en los casos de retención o de recaudación por terceros, los retenedores y obligados a recaudarlas las deberán enterar a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período.

Con ellos se uniforma la fecha de terminación del plazo de pago para personas morales que era el día 11, con la prevista para las personas físicas, que ya era el día 17.

La redacción del artículo 6o. fracción I, que contiene lo anterior, es notoriamente defectuosa, pues se trata de tres casos distintos: a) Contribución propia que se calcula por períodos; b) Retención de contribuciones a cargo de otro, que no necesariamente se refiere a un período; c) Recaudación de la contribución por un tercero a quien la ley le impone tal obligación y que tampoco se refiere a un período. Sin embargo, el artículo habla sólo del día 17 del mes de calendario inmediato posterior "...al de terminación del período de la retención o de la recaudación respectivamente".

pesar de haber declarado toda la verdad, opina distinto que las autoridades fiscales.

Determinación de la Pena de los Delitos Fiscales: (Art. 104 y 108). Para determinar la pena por delito fiscal, se considerará exclusivamente el importe del impuesto omitido. La pena varía cuando el importe del impuesto omitido exceda de treinta millones de pesos.

"La reforma fiscal anterior consideraba para la determinación de la pena, el importe del impuesto omitido más actualización por inflación y recargos, lo que podía ocasionar fijación de penas mayores para delitos de menos cuantía.

Emissiones de Comprobantes sin Reunir Requisitos Fiscales: (Art. 29-A y Tercero Transitorio). La modificación al encabezado de este artículo pretende correlacionar la multa que existe por no expedir comprobantes en establecimientos autorizados.

"La reforma de enero de 1992 respecto de la impresión de comprobantes fiscales en establecimientos autorizados, no previó la imposición de una multa específica en caso de incumplir con esta obligación, salvo la referida en el artículo 90 del Código Fiscal de la Federación que se aplica para infracciones determinadas y que resulta muy pequeña".

La multa a partir de 1993, aplicará por no imprimir los comprobantes en establecimientos autorizados, será la referida en el artículo 83-VII del C.F.F. y que consiste en una cantidad igual o cinco veces el importe

total que debió consignarse en el comprobante y si existiere reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.

Multa por Omisión de Contribuyentes: (Art. 76-II). Del 70% de la contribución omitida actualizada será la multa que determinará la Autoridad cuando descubra la ausencia del pago parcial o total de una contribución y el contribuyente pague dicha contribución después de recibir la notificación del cobro. Anteriormente, la multa era del 100%.

Cabe mencionar que también en el artículo 73, se mencionan las sanciones que provoca la defraudación fiscal, la cual puede ir desde multas económicas, hasta la prisión del contribuyente.

Libertad Condicional para el Caso de Delitos Fiscales (Art. 92 Penúltimo párrafo). Ya es permisible al contribuyente, defenderse gozando de libertades cuando la Secretaría de Hacienda hubiere formulado querrela en contra de éste.

Al efecto, el contribuyente deberá otorgar la caución (fianza) que fije la Autoridad Judicial. La fijación de la caución no sustituye a la garantía del interés fiscal. Esta medida, le permite al contribuyente que el desahogo de un juicio penal por la posible existencia de un delito fiscal, se realice sin que exista privación de la libertad. Debe entenderse que si al concluir el citado juicio, resulta culpable el contribuyente, deberá purgar la pena correspondiente.

Ley de Ingresos de la Federación. En esta ley, se establecen los recursos financieros de que dispone anualmente la Federación, ésta se presenta al Congreso, acompañada de una exposición de motivos, además de una estimación de los ingresos que se piensa obtener por cada uno de los rubros que menciona el Artículo 10. de la Ley (Impuestos, Derechos, Aprovechamientos, etc). Esta estimación se realiza por la Dirección de Estudios Hacendarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Institución encargada de administrar la política fiscal en México, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), cuyas funciones se especifican en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En el Artículo 31, se plantea lo siguiente: "A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de ingreso federal y del Departamento del Distrito Federal.

- II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

- III Cobrar derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en términos de la ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes.

- IV. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales; estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la federación y evaluar sus resultados conforme a sus objetivos, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes; administrar su aplicación en los casos que no compete a otra Secretaría, así como comprobar el cumplimiento de las obligaciones de beneficios, a fin de ejercer las facultades fiscales que le confieren las leyes cuando los particulares se beneficien sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

- V. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la política fiscal de la federación.

- VI. Proyectar y calcular los ingresos de la federación del Departamento del Distrito Federal y de las entidades de la Administración Pública Federal, considerando las necesidades del gasto público federal que prevea la misma Secretaría de Hacienda, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal.

- VII. Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y de las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de banca y crédito.

- VIII. Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

De acuerdo a lo analizado en este apartado, apuntar los objetivos generales de la política tributaria en México en los siguientes puestos:

- Obtener los recursos correspondientes a la administración federal, con un criterio de equidad y estímulo a las actividades económicas y sociales, que permitan el crecimiento de inversiones y del empleo sin causar desequilibrios monetarios o de precios.

- Otorgar estímulos fiscales a las actividades económicas que se consideren prioritarios para el desarrollo del país.

- Regular, coordinar y controlar los servicios de la Tesorería de la Federación.

- Administrar y controlar el endeudamiento público interno y externo.

- Establecer, revisar, controlar y en su caso modificar los precios y tarifas de bienes y servicios, del sector público.

Y por último, cabe mencionar los cambios actuales que se están realizando en la presente administración en relación con las contribuciones en general, mismas que analizaremos detenidamente en los siguientes capítulos.

III.2. DIAGNOSTICO DE LOS INGRESOS PUBLICOS.

Como se ha venido mencionando, los ingresos públicos permiten financiar parte del Gasto Público, decimos parte porque sabemos que estos nunca han sido suficientes para financiar las crecientes necesidades de los países capitalistas teniendo que recurrir a recursos externos y en los últimos años al ahorro interno. También se ha venido repitiendo que en los países desarrollados, la aparición del Estado benefactor, el sector público requería ingresos para lograr la estabilidad económica así como una mayor protección y bienestar de la población mediante una redistribución más equitativa del ingreso nacional, en los países menos desarrollados, los ingresos públicos son indispensables para procurar un desarrollo o por lo menos crecimiento de la economía. En los años pasados el ingreso público permitió financiar estructura, servicios públicos hoy día pareciera que la escasez de recursos del Estado se manifiesta en una retirada de algunas de las funciones que en otras épocas realizaba.

Aunque a la fecha no se ha dado una reforma tributaria profunda, los distintos gobiernos han buscado fórmulas para lograr una mejor captación de recursos. En el caso de México ha sido la de obtener los mayores recursos ordinarios para que así se pueda seguir financiando el Estado por la vía de los ingresos propios y no vía el endeudamiento. El manejo de los impuestos constituye un elemento de señalada importancia en una política fiscal, ya que esta se va modificando en razón de los distintos estadios de dicho proceso de desarrollo, en los últimos la preocupación ha sido incrementar la captación vía una ampliación de los sujetos y un mayor control de la evasión a través de fórmulas intimidatorias y de un mejor estructurado patrón de causantes.

Como puede observarse en el cuadro siguiente los Ingresos Tributarios representan el mayor porcentaje de captación respecto de los ingresos totales, no obstante que en los últimos tres años de 1989 a 1991 se muestra una disminución y un aumento en el porcentaje de ingresos no tributarios, esto pudo haberse dado por la venta de empresas públicas en la recuperación de ingresos por esa vía.

COMPOSICION PORCENTUAL DE LOS INGRESOS PUBLICOS.

1 9 8 2 - 1 9 9 1

AÑO	82'	83'	84'	85'	86'	87'	88'	89'	90'	91
Ingreso Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Ingreso Por PEMEX	29.88	36.79	34.30	34.30	23.50	30.80	20.50	31.76	29.51	23.71
Ingreso Sin PEMEX	70.12	63.20	65.70	65.70	76.50	69.20	79.50	68.24	70.49	76.29
Ingresos Tributarios	63.13	57.40	61.03	60.50	70.40	62.90	72.26	55.67	59.86	51.19
Ingresos No Tributarios	6.90	5.76	4.64	5.16	6.06	6.32	7.24	12.56	10.62	25.09

FUENTE: Informe de ejecución; Informe sobre la situación Económica y las Finanzas Públicas

Al revisar la composición de los ingresos tributarios es fácil observar en el cuadro siguiente que los impuestos al producto del trabajo son muy importantes en la captación, así como el IVA, que en promedio representa más del 32% del PIB para el período 83-87 y que en el Impuesto al Comercio Exterior se ha venido incrementando la captación por este concepto.

**INGRESOS CORRIENTES DEL GOBIERNO
FEDERAL E IMPUESTO INFLACIONARIO.
(PORCENTAJES DEL PIB)**

AÑO	83'	84'	85'	86'	87'	83'/87'
Ingresos Tri- butarios	10.7	10.6	10.6	11.5	10.5	10.7
Renta Sociedades	4.2	4.2	4.2	4.3	3.7	4.1
Mercantiles	1.6	1.7	1.7	1.8	1.6	1.7
Personas Físicas	2.0	2.0	2.0	2.0	1.7	1.9
Otros Impuestos Especiales	0.6	0.6	0.6	0.6	0.4	0.6
Iva	5.7	5.6	5.5	6.0	5.1	5.6
IEPS	3.2	3.3	3.2	3.2	2.8	3.1
Erogaciones Al comercio Exterior	2.5	2.3	2.2	2.8	2.3	2.4
Otros Ingresos	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
	0.5	0.5	0.7	0.9	0.9	0.7
	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1

FUENTE: Revista "Consultorio Fiscal" Vol. 25, 1989.

Según los criterios generales de política económica para 1989, el ejecutivo estableció; crear las bases para la recuperación gradual y firme de la actividad económica, y para lograr la consecución de estos objetivos se delinearon acciones generales como: un estricto control de las finanzas públicas, ingresos públicos compatibles con las metas fiscales, la promoción de la eficiencia productiva, la competitividad en el exterior y una mejor distribución del ingreso; gasto público moderado y congruente con la modernización económica; ejecución prioritaria de los programas de gasto social.

La nueva estrategia tributaria para el período de 1988 a 1994 empezó con la muerte del Pacto de Solidaridad Económica (PSE) y el nacimiento del Nuevo Pacto de Estabilidad y Crecimiento Económico (PECE), las reformas fiscales obligadas para 1989; fueron, aumentar los ingresos en un 13% en términos reales, tomando en cuenta la evolución del crecimiento de años anteriores según se observó en los cuadros anteriores.

En el cuadro siguiente, podemos observar ahora que en lo anterior mencionado no se ha podido lograr, en el nivel de efectividad que se proponía ya que no presenta disminuciones considerables; el ingresos público de la Federación, por su parte no aumenta en proporción al gasto aunque claro hay mejoras notables. Tal es el caso del año de 1991 donde el déficit baja en un 50% con respecto al año de 1992.

**DEFICIT PRESUPUESTAL
DEL GOBIERNO FEDERAL 1982-1991.**

AÑOS	Ingresos Públicos de la Federación	Gastos Totales de la Federación	Déficit Presupuestario
1982	1,532.312	4,271.200	- 2,738.888
1983	3,181.177	7,254.200	- 4,073.023
1984	4,974.711	11,503.500	- 6,528.789
1985	7,990.470	17,719.100	- 9,728.630
1986	12,670.271	33,014.900	-20,344.629
1987	32,973.600	84,459.100	-51,485.500
1988	65,505.900	157,835.100	-92,329.200
1989	96,273.000	173,148.700	-33,019.400
1990	117,710.200	203,238.800	-85,528.600
1991	177,616.700	222,541.200	-44,924.500

FUENTE: Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática; Indicadores Económicos INEGI

Un aspecto, también importante a considerar es la siguiente: "Una política de ingresos públicos que permita el financiamiento equilibrado de las actividades del sector público".

La política tributaria y de precio y tarifas de los bienes y servicios que ofrece el sector público tienen como finalidad inmediata y fundamental proveer de recursos al propio sector para financiar sus actividades. La importancia de los ingresos tributarios en la captación total es muy importante ya que en promedio se está representando en los diez últimos años el 50% de la captación de los ingresos públicos.

III.3. POLITICA FISCAL 1988 - 1994

Para comprender de manera clara la estrategia fiscal que se ha seguido en estos últimos cuatro años, es necesario analizar el período anterior de 1982-1988, ya que en estos años, México atraviesa una fuerte crisis económica que se manifiesta en la baja de la producción, baja del poder adquisitivo, problemas económicos para el financiamiento del gasto, etc., por lo que en estos años se tienen que tomar algunas medidas para solucionar parte de la crisis.

En el período de 1983-1988, el entonces Presidente Miguel de la Madrid, propuso en la "Plan Nacional de Desarrollo", los objetivos siguientes:

La política de financiamiento del desarrollo deberá instrumentarse de forma tal que se alcance la máxima creación de empleos con los recursos disponibles, sin excesiva creación monetaria, y con el menor acceso al crédito externo. Para ello será necesario estimular la inversión dando congruencia a la política fiscal, de precios y tarifas, de estímulos y subsidios, cambiaria y crediticia y de gasto público, con los requerimientos de financiamiento para el desarrollo. En consecuencia, se requerirá recobrar y fortalecer la capacidad de ahorro interno; asegurar la canalización eficiente del crédito a las prioridades sectoriales y regionales del desarrollo y reorientar las relaciones financieras con el exterior.

El fortalecimiento del ahorro interno abarcará conjuntamente los sectores público y privado.

El ahorro público, deberá acompañarse de una mayor racionalidad en el gasto y de una política tributaria orientada a reducir la evasión y lograr mayor equidad de la carga fiscal entre personal, sectores y regiones. En el sector para-estatal se corregirán las distorsiones en los precios relativos, se harán transparentes los subsidios y se aumentará la eficiencia y la equidad económica y social" ¹

Es notable que en lo que se refiere a la política fiscal, siempre se plantea evitar la evasión fiscal y el incumplimiento de las leyes tributarias, pero es también claro que este período se caracterizó como un período de crisis y de inestabilidad económica por lo que el objetivo principal ya mencionado no se logró como se planteó. Ello, se debió a que durante todo el sexenio, disminuyó la participación de los ingresos públicos en el PIB (Producto Interno Bruto), que representan el 31.6%, con una tendencia hacia la baja.

Aun cuando los impuestos aumentaron su participación en el PIB, y de 16.8 en promedio anual, aumentó al 53.0%, lo que a fin de cuentas proyecta las reformas que el régimen actual ha tomado en cuanto a la base de los impuestos, así como las medidas de control para los contribuyentes, con lo que se logrará una mayor captación de recursos.

En cuanto a la trascendencia de los impuestos, los tres más importantes son: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el de la producción.

¹ Plan Nacional de Desarrollo, perspectivas macroeconómicas para el período 1983-1988, México.

Se sigue recurriendo al endeudamiento interno y externo y se procura incrementar los recursos por otros medios, como la venta de empresas estatales, el retiro de subsidios, la racionalización de actividades públicas, el recorte de personal, etc.

Hablando del ritmo anual de crecimiento de los impuestos ha sido de cerca del 100%, el más alto del período estudiado. Ahora algunos impuestos se han incrementado exageradamente, como el predial que subió cerca del 2000%, y el de tenencia y uso de automóviles, que en todos los años tuvieron incrementos importantes.

El sistema fiscal ha descansado fundamentalmente en los impuestos que pagan los trabajadores, los consumidores y los pequeños y medianos empresarios. A pesar de todos los controles que han aplicado, la evasión fiscal es muy alta, sobre todo entre los grandes capitalistas y las empresas transnacionales. Sin embargo, cabe denotar que en los años de Miguel de la Madrid y de Carlos Salinas de Gortari, los precios y las tarifas de los bienes y servicios que produce el Estado siguen siendo muy "bajos", con el fin de favorecer a las actividades empresariales privadas.

De acuerdo con lo anterior, podemos darnos cuenta que a pesar de que ya en el período de Miguel de la Madrid se iniciaron algunos movimientos para regular las estrictamente la política tributaria en el país, estas no constituyeron cambios relevantes en los ingresos del estado.

En este contexto, el período sexenal siguiente se plantea en la Plan Nacional de Desarrollo que comprende los años de 1988-1994, donde se plante lo siguiente:

"Las políticas tributarias y de precios y tarifas de los bienes y servicios que ofrece el sector público tienen como finalidad inmediata y fundamental proveer los recursos al propio sector para financiar sus actividades. Al mismo tiempo, estas políticas apoyarán la estabilidad de precios en el marco de la concentración social" ²

La determinación de las tasas impositivas y los precios y tarifas públicas será compatible con la evolución de los salarios, el nivel general de precios y el tipo de cambio, en el contexto de la estrategia para consolidar el abatimiento de la inflación.

Además la política de ingresos promovería una mejor distribución del ingreso y del bienestar, así como la eficiencia económica mediante una adecuada determinación renovables y no renovables, que administra el sector público. Los impuestos y los precios públicos deben permitir que los productores nacionales compitan adecuadamente con los extranjeros. Las tasas impositivas y los precios internacionales de los bienes que comercia el sector público serán un punto de referencia básico para el diseño de la política de ingresos.

Esta política tiene como uno de sus propósitos fundamentales combinar la ampliación de las bases tributarias de los distintos impuestos y del número de contri-

² Plan Nacional de Desarrollo, estabilización continua de la economía, política de ingresos públicos. Período 1989-1994, México.

buyentes con menores tasas impositivas. Para ello se hará un proceso de racionalización de las bases especiales de tributación, con el fin de adecuar el sistema tributario a la realidad de cada sector y ligar el impuesto sobre la renta de cada empresa con su capacidad de pago. Además de los diversos impuestos continuará la eliminación de tratamientos preferenciales no justificados, con el propósito de disminuir las distorsiones que se propician en el proceso de asignación de recursos.

También se propuso avanzar, paulatina y concertadamente, la desgravación del impuesto sobre la renta a personas físicas para restablecer la equidad del sistema tributario. Disminuirán las tasas marginales que hasta ahora no lo han hecho, con el objeto de alentar el esfuerzo productivo. Con este propósito se ampliará la base de contribuyentes y se revisará el tratamiento de diversos conceptos que hasta ahora han servido como fuentes de evasión de ciertos grupos.

El impuesto sobre la renta de las empresas seguiría estimulando la reinversión de las utilidades. Asimismo, la aplicación de la base de este impuesto, con la introducción de conceptos que permiten un mejor control del mismo, ayudaría a que la tasa alcance un nivel comparable al de las economías con que se efectúa la mayor parte del comercio exterior del país.

Ahora en este plan también se menciona, que para lograr la reducción de las tasas impositivas y de las distorsiones por la elusión y evasión será necesario realizar un combate a fondo contra estas prácticas

indeseables. Se ampliarán y mejorarían los procesos de auditoría y vigilancia del pago de impuestos se avanzará en la simplificación de disposiciones y trámites, y se asesorará al contribuyente en el pago de sus contribuciones, para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. La prioridad será la prevención, no el castigo; pero se impondrá el interés público sobre la práctica de acciones delictivas que dañan al erario y a la sociedad.

En el proceso de erradicación de la elusión fiscal eliminará imprecisiones, vacíos y tratamientos diferenciales injustificados en los ordenamientos fiscales que proporcionan y propician comportamientos no deseados de los contribuyentes, con el fin exclusivo de reducir su carga impositiva. La elusión tiene efectos casi tan nocivos como la evasión y surge de los defectos en las normas y procedimientos fiscales, que deberían ser corregidos.

Otras de las metas del plan de administración tributaria sería el combate a la evasión, con el apoyo de la sociedad, que demanda la erradicación de estas prácticas. La información cruzada de los contribuyentes servirá para detectar omisiones de ingreso y se promoverá y facilitará el registro voluntario de causantes.

La política de coordinación fiscal buscará fortalecer el sistema impositivo federal, estatal y municipal, con el propósito de alcanzar una mayor solidez de las finanzas públicas en los tres niveles de gobierno. Esta política estimulará el esfuerzo recaudatorio de cada entidad federativa. Debe fortalecerse la recaudación de los impues-

tos estatales y municipales, en la medida en que una inadecuada administración ha propiciado la pérdida de fuentes sanas de financiamiento del gasto de los respectivos niveles de gobierno. En este caso del impuesto predial. Una situación así mina la autosuficiencia de recursos que demanda la descentralización de decisiones y fortalecimiento del Pacto Federal.

Esta política también favorecerá la colaboración con los gobiernos locales para que consoliden su hacienda, mediante la concentración, buscando siempre la compatibilidad del aumento de la recaudación, buscando siempre la compatibilidad del aumento de la recaudación con el mejoramiento de la distribución del ingreso y la eficiencia en el uso de los recursos. Asimismo, se estimulará la colaboración entre las entidades federativas, con el objeto de establecer mecanismos que promuevan la modernización y simplificación de las administraciones tributarias.

Como medida a corto plazo, la política de ingresos del sector paraestatal tiene como objetivo fundamental contribuir a consolidar el abatimiento de la inflación con el fortalecimiento de las finanzas públicas. Esto se hará mediante el ajuste concertado de aquellos precios y tarifas que tengan rezagos significativos, para eliminar subsidios de escasa justificación económica y social, reduciendo al mínimo posible el efecto sobre el poder adquisitivo de las mayorías.

A mediano plazo, el diseño de la política de precios de los bienes y servicios del sector paraestatal, buscará además de contribuir a la estabilidad, vincular su

evolución con la cotización que tengan en los mercados internacionales. En las empresas públicas que producen bienes asegurará una relación adecuada entre precio y costo de producción en condiciones de operación eficiente, para no trasladar, en su caso, ineficiencias del aparato productivo estatal al resto de la economía.

Haciendo una descripción un poco más específica, la política fiscal de Salinas de Gortari pretende seguir una política de ingresos públicos que permita financiar las actividades del sector público sin que exista déficit. Se amplía la base tributaria de los diversos impuestos y el número de contribuyentes, aunque se disminuyen las tasas impositivas. Algo nuevo es la creación al impuesto al activo de las empresas que se grava con un 2%.

Se desgrava el impuesto sobre la renta a personas físicas para que el sistema tributario sea más equitativo, aunque esto no se ha logrado porque la inflación sigue siendo alta.

Para ser un poco más específicos, en los dos primeros años del sexenio (1989 y 1990), los impuestos representaron en promedio el 30.6% de todos los ingresos públicos; los financiamientos 22.8% y de otros ingresos 46.3%.

El porcentaje del Producto Interno Bruto en el que los ingresos totales representan alrededor del 46.6%; los financiamientos 20% y los impuestos el 12.5%.

IV. PRINCIPALES IMPUESTOS Y SUS ACTUALES MODIFICACIONES

IV.1. EL CASO DEL ISR.

Antecedentes Generales.

El impuesto Sobre la Renta, así como todos los impuestos que analizaremos en la presente investigación, tiene sus orígenes en nuestra Carta Magna, donde como recordaremos, se indica que:

Es obligación de los mexicanos, de acuerdo al artículo 31. Fracción IV de la Constitución, contribuir de manera proporcional y equitativa para sufragar el gasto público según lo dispongan las leyes. Es por ello, que la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), formula y ratifica anualmente sus posibles fuentes de ingresos como las contribuciones por impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, así como los ingresos por concepto de empréstitos y productos.

A través del Código Fiscal de la Federación se regula las diferentes leyes que consideran las contribuciones de los obligados a éstas, así como los procesos de auditoría y los medios de defensa fiscales.

El ISR, es uno de los impuestos más antiguos que se han establecido en México. El ISR, constituye un ingreso importante del gobierno dentro del Sistema impositivo mexicano. Son contribuyentes, las personas físicas y las morales, que preponderantemente realicen actividades empresariales.

De acuerdo con la Ley de Impuesto Sobre la Renta, vigente para el año de 1988 "El Impuesto Sobre la Renta,

grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley, se determina el ingreso gravable en cada caso".

Para el año de 1990, la reforma a los reglamentos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de mayo, trajo una nueva modalidad respecto al régimen opcional. El artículo 119-A de la LISR nos habla de aquellos contribuyentes con actividades empresariales y con ingresos hasta de \$500,000,000.00 que pueden optar por el régimen opcional en vez del régimen general de ley. Sin embargo el artículo 32-B del R.C.F.F. nos habla de los contribuyentes pequeños sujetos a régimen simplificado para los contribuyentes con ingresos hasta \$ 500,000,000.00, pero según el R.C.F.F. dentro del régimen simplificado podremos distinguir dos clases de contribuyentes: aquellos con ingresos hasta \$ 200,000,000.00 y aquellos con ingresos de \$ 200,000,000.00 y hasta \$ 500,000,000.00.

Los contribuyentes con ingresos hasta de 200'000,000.00 y que opten por el régimen opcional estarán obligados a:

1. Llevar un cuaderno de entradas y salidas que debe estar foliado y empastado, en el que sólo se registrarán las entradas y las salidas.

2. Hacer el registro de las operaciones propias de la actividad diariamente en forma global, separando el monto del IVA a cargo o a favor del contribuyente.

3. El registro de las demás entradas o salidas se podrá realizar globalmente una vez al mes.

4. Levantar inventario en el mes de diciembre de cada año.

5. Formular una relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año. Las reglas para la valuación de los bienes y deudas se establecen en el artículo 32-C del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (R.C.F.F.)

6. Los aumentos en el saldo del mes en relación con el saldo del mes anterior, de la cuentas bancarias o de inversiones, se considerarán entradas y las disminuciones se considerarán salidas, realizando el registro una vez al mes sin ajuste alguno. Los intereses que abonen las instituciones de crédito se registrarán como entradas.

El 7 de junio de 1990, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la regla 77-A, en donde se adiciona la lista de los conceptos que se consideran entradas, además de los especificados en el artículo 119-C de la LISR, así como otros conceptos que se consideran salidas además de los señalados en el artículo de la mencionada Ley.

También se señala en esta ley los sujetos y las tasas aplicables, sin embargo dados los cambios que ha sufrido a estos respecto la LISR, analizaremos la forma en que actualmente se encuentra estructurada esta ley.

Sujeto. El sujeto de ISR, se encuentra especificado en el artículo 10. de la LISR para 1992, donde se señala que:

"Las personas físicas y morales obligadas al pago del los impuestos sobre la renta en los siguientes casos:

I. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea su ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento o base fija.

III. Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riquezas situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniendolos, dichos ingresos no sean atribuibles a estos."

Base. De lo anterior podemos deducir que la base del ISR, sería:

- Todos los ingresos de los ciudadanos mexicanos.
- Todos los ingresos de los extranjeros, que obtengan atribuibles a una base o establecimiento en territorio mexicano.
- Los ingresos que se generen en el país aunque sus poseedores se encuentren en el extranjero.

Tasa. La tasa que se paga por este impuesto para personas morales, deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%.

El resultado del ejercicio fiscal, se obtendrá de la siguiente forma:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio, se le disminuirán en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar en otros ejercicios.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal. La tasa aplicable a las personas que distribuyan dividendos o utilidades, también aplicarán la tasa del 35% (art. 10-A).

Con respecto a la tasa aplicable a las actividades de ganadería, pesca, agricultura, etc. el artículo 10-B, señala que: Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que no excedan en el ejercicio de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados. La

exención referida, en ningún caso excederá en su totalidad de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica de la persona moral elevado al año.

Por último, con referencia a la tasa del ISR, el artículo 13, establece lo siguiente: " Las personas morales podrán reducir el impuesto determinado en los términos del artículo 10 de esta ley, como sigue:

I. 50% si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

II. 25% si los contribuyentes a que se refiere la fracción anterior, industrializan sus productos.

III. 25% si los contribuyentes a que se refiere la fracción I. de este artículo, realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

IV. 50% si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcularán la reducción del 50% sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros, en los términos del reglamento de esta ley.

Para los efectos de este título, se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades antes mencionadas, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales. (VER ANEXO 2

Impuesto Sobre la Renta a los Residentes en el Extranjero

El ISR, para los residentes extranjeros, se crea con la intención de tener una renta global mundial, y en México pretende gravar la parte proporcional que de dicha renta mundial le corresponde.

Tendremos que acostumbrarnos más cada día a hablar de conceptos multinacionales, y determinar bases gravables en forma distinta a como venían haciéndose. Ahora se permite, inclusive el tomar deducciones a prorrata con residentes en el extranjero, lo que tradicionalmente siempre estuvo expresamente prohibido. También se permite la determinación presuntiva de la renta gravable de establecimientos o bases fijas en el país.

Es de esperarse que en el futuro siga habiendo adaptaciones a sistemas fiscales internacionales.

El título 5o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se refiere específicamente a los residentes en el extranjero, quienes están gravados en México por el ISR, cuando obtienen ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en el país.

Deducciones.

Las deducciones que pueden aplicarse a los contribuyentes del ISR, están contenidas de manera general en los artículos 22 y 23, donde se señala que:

Art. 22. "Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

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

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

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

III Los gastos.

IV. Las inversiones.

V. La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial frente al mayor tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas.

VII. Las aportaciones para fondos de investigación y tecnología.

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

IX. Derogada.

X. Los intereses y la pérdida inflacionaria.

XI. Los anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción.

Art. 23. "Tratándose de personas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que corresponden a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, aún cuando se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos y alguno de ellos se encuentre en el extranjero, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por esta ley y su reglamento.

Con el fin de lograr una mejor comprensión de la mecánica que se incluye en el manejo de este impuesto a continuación analizaremos algunos de sus conceptos más relevantes.

Cálculo del impuesto.

A la totalidad de los ingresos acumulables se le restarán las deducciones según los artículos 22 a 31 de LISR para personas morales, artículo 108 de la LISR para personas físicas e inversiones autorizadas, según los artículos 41 al 51 de la LISR las personas físicas con actividad empresarial

adicionalmente tienen permitidas las deducciones personales para toda persona física según los artículos 140 a 152 de la LISR, resultando así la utilidad fiscal. A esta se les disminuirán en su caso las pérdidas fiscales pendiente de aplicar en otros ejercicios, determinándose el resultado fiscal al cual se aplicará la tasa anual del 36% en caso de las personas morales según el artículo 141, el resultado será el impuesto del ejercicio.

Persona Moral: Las sociedades mercantiles o personas morales efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 11 del mes inmediato (artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Con el propósito de que los pagos provisionales mantengan relación con el impuesto definitivo en el primer mes y de la segunda mitad del ejercicio y en el último mes del mismo, se harán ajustes a los citados pagos (artículo 12-A de la LISR). La declaración anual se hará hasta el mes de marzo del siguiente año en que realizo sus actividades.

Persona Física. A diferencia de la persona moral, las físicas con actividades empresariales presentarán declaraciones de pagos provisionales a más tardar el día 17 del mes inmediato (artículo 111) y los ajustes en el séptimo mes del ejercicio y en el último mes del mismo.

La declaración anual se hará el mes de abril siguiente al año en que realizó sus actividades. (VER ANEXO 1)

MODIFICACIONES MAS ACTUALES Y COMENTARIOS DEL ISR.

De la Ley que armoniza diversas disposiciones con el acuerdo general de aranceles y comercio, los tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal. La modificación que incluye este artículo (artículo 9o.), el cual menciona que se elimina el plural, en el sentido de que antes de la publicación de esta disposición existía la obligación de efectuar dos ajustes y ahora sólo será un ajuste.

Artículo 12 Fracción III.

Se adiciona un párrafo que dice lo siguiente:

"Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de dos mil millones de pesos, efectuarán pagos provisionales en forma trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente, a excepción de aquellos que puedan ser considerados como una sola persona moral para efectos del segundo párrafo de la fracción primera del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación. Cuando los contribuyentes antes señalados hubieran efectuado pagos provisionales trimestrales en los términos de este párrafo y obtengan en el ejercicio ingresos acumulables que excedan del monto antes indicado, podrán estar a lo previsto en este párrafo en el ejercicio siguiente a aquel en que excedan de dicha cantidad.

También se adiciona otro párrafo con respecto a las empresas escindidas, que dice en el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión, las sociedades escindidas,

realizarán pagos provisionales en forma trimestral, únicamente si la escidente los efectuaba de dicha manera con anterioridad a la escisión.

Artículo 12-A Fracción III.

También acorde con el decreto publicado en la fecha de referencia, únicamente menciona la obligación de tener que efectuar el primer ajuste en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, y ya no dice, que también deberá ser en el último mes del ejercicio. (VER ANEXO 1)

Por lo tanto la conclusión es simple: todos los contribuyentes, solamente presentarán el primer ajuste.

Dentro de este mismo artículo se establece que los contribuyentes que efectúen sus pagos provisionales en forma trimestral enterarán dicha diferencia conjuntamente con el pago provisional que realicen con posterioridad a dichos ajustes.

Por lo tanto si el primer ajuste se debe de efectuar en el mes de julio, éste deberá enterarse conjuntamente con el tercer pago provisional, y el tercer pago provisional contempla los meses de julio, agosto y septiembre, por lo tanto, el entero de dicho ajuste será hasta el mes de octubre, antes del día 17, condicionando tan sólo haber tenido menos de \$ 2,000 000 000.00 de ingresos al año anterior.

Finalmente habrá que destacar en la fracción IV, de este mismo artículo se pretende que los pagos provisio-

nales que se vayan a efectuar mantengan una relación con el impuesto definitivo.

Se establece también que estos pagos provisionales se podrán disminuir cumpliendo los requisitos que señale el reglamento de esta ley, pero sí adiciona lo siguiente: "En ningún caso se dejará de causar recargos por las diferencias que en su caso resulten contra el monto que efectivamente se entere, con el que se debió de haber enterado de no tomar el beneficio que establece esta fracción.

Se reestructuran las disposiciones relativas a la fracción I, relativas al otorgamiento de donativos, a que únicamente se aceptarán donativos a los que están contemplados en el artículo 70, fracción 6a., como son instituciones de enseñanza con autorización de acuerdo con la Ley Federal de Educación y finalmente a la fracción 10a. Asociaciones o Sociedades Civiles organizadas con fines lucrativos, científicos o tecnológicos. Y establece en esta misma disposición otra serie de limitación para poder otorgar donativos.

Modificaciones del Régimen Simplificado de Las Personas Morales.

Artículo 67. Se establece también la posibilidad de poder efectuar pagos provisionales a los contribuyentes de este título que en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 2,000'000,000.00.

De las Personas Morales no Contribuyentes.

En el Artículo 70 fracción XIa. se eliminan de este concepto las actividades religiosas y deportivas.

Al mismo tiempo se abre una nueva fracción que se refiere a las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

Artículo 70-B. Esta disposición es nueva, y se establece en las condiciones que deberán cumplir para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos, en los términos de esta ley.

El artículo 72. En esta disposición, se hace referencia a las obligaciones de las personas morales no contribuyentes e incorpora la fracción XVI. a cumplir con todas las demás obligaciones que establece este tipo.

De las Personas Físicas.

Artículo 77. Tanto en la fracción III y la X, con el artículo 77-A, (NUEVO), se están incorporando todas las excensiones relativas a los retiros que hagan los trabajadores provenientes de las cuentas individuales de ahorro constituidas en los términos de la ley del IMSS. Es decir, todo lo relativo al SAR (Sistema de Ahorro para el Retiro).

Artículo 80. Se establece en esta disposición que quienes hagan pagos provisionales en forma trimestral, harán también la retención y entero de este impuesto en forma trimestral.

Artículo 81. Con respecto al cálculo del impuesto anual, la fracción III, se deroga, donde se establecía la obligación de presentar declaraciones a quienes obtuvieron más de 5 salarios mínimos anuales.

Artículo 82. De la obligación de los sujetos, la fracción III en su inciso B, se modifica con una obligación para el retenedor cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual, es decir, esto es la excepción.

Personas Físicas que Realizan Actividades Empresariales.

El cambio es congruente con el de las personas morales y tan sólo establece que en el séptimo mes del ejercicio, los contribuyentes ajustarán sus pagos provisionales, conforme a lo siguiente.

El cambio es que tan sólo la obligación se concentra a un solo ajuste y el último párrafo de esta misma disposición establece que los contribuyentes cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 2,000,000,000. efectuarán pagos provisionales a que se refiere este artículo en forma trimestral, es decir que hay congruencia entre personas morales y personas físicas.

Artículo 140. Son las mismas limitaciones en cuanto a la deducción con respecto a donativos.

Dentro de esta misma disposición la fracción V incorpora sin duda algo muy novedoso, que son las aportaciones voluntarias al SAR, claro está con una

limitación, que no exceda del 2% de su salario base de cotización sin que esta última pueda ser superior a 10 veces su salario mínimo general que rige en el D.F.

IV.2. EL CASO DEL I.V.A.

Antecedente Generales.

El Impuesto al Valor Agregado, surgió en el año de 1919 y fue creado como una premisa de pago por Frederick Von Siemens, este impuesto, tenía la facultad de fraccionarse en tantas partes y en función de cada una de las etapas por las que tenía que pasar el bien, hasta llegar al consumidor final.

Con el transcurso del tiempo, su desarrollo ha sido paulatino en los diferentes países que lo han aplicado con lo que tenemos que en países como: Alemania, Francia, Bélgica e Italia; el renglón más importante en lo que se refiere a recaudación de impuestos, se concentra en el IVA a diferencia de otros países como Suiza, Noruega e Inglaterra para que se tribute en función de quien percibe mayores ingresos.

El Impuesto al Valor Agregado Para México

Hace más de 30 años, en 1948, se implantó en México el Impuesto General sobre Ingresos Mercantiles, con el propósito de sustituir la parte relativa al Impuesto General del Timbre, que resultaba obsoleto para gravar el comercio y la industria, así como suprimir los gravámenes sobre patente o sobre giros comerciales que existían en las diversas entidades federativas del país, cuyas tasas y

tratamientos diferentes hacían difícil para el causante cumplir con sus obligaciones fiscales. El Gobierno Federal, llegó a la conclusión que debido a la etapa por la que pasaba México, no permitía la implantación de un sistema con las características del IVA, por lo que surge el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. Desde entonces, se fueron superando circunstancias adversas que presentaba dicho impuesto.

Con el Impuesto Federal sobre Ingreso Mercantiles, se trató de establecer un impuesto sencillo y fácil de administrar, con una sola tasa que afectara todas y cada una de las etapas de industrialización o de comercialización de bienes o servicios, siempre que tales operaciones fueran de carácter mercantil.

A partir de aquel año, la ley ha sufrido innumerables reformas, entre las cuales destaca la de 1971 en que se estableció la tasa especial del 10%, con el propósito de igualar la carga fiscal de productos de consumo necesario con la de ciertos productos suntuarios, que por sus pocas etapas de comercialización resultaban menos gravados que aquellos que tienen un proceso de comercialización más largo. Conviene resaltar que en aquel entonces, 1971, la tasa general del 3% en varias etapas, se consideró al especial del 10%.

Por fin, con el propósito de hacer una verdadera reforma impositiva y mejorar cada vez más su estructura tributaria, además de las ventajas que este impuesto representa, México decide adoptar el Impuesto al Valor Agregado, mediante la promulgación publicadas en el Diario

Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, para venir éste a substituir el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles.

El gobierno en realidad, publica este impuesto un año antes de que entrara en vigor, debido a las radicales diferencias que existían entre los dos impuestos, además de permitir la familiarización con la nueva ley. Posteriormente en el Diario Oficial de la Federación, se publicaron las reformas de ley con fecha 31 de diciembre de 1979 ya que éste entraría en vigor a partir del 1o. de enero de 1980.

**CARACTERISTICAS COMPARATIVAS DEL IVA CON RESPECTO
AL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.**

**IMPUESTO FEDERAL SOBRE
INGRESOS MERCANTILES**

- Impuesto a las ventas
- Indirecto
- De carácter general
- Grava todas las etapas
- Acumulativo
- No neutral
- Impreciso en su monto en casos de exportación. (CEDI)
- Discrimina productos nacionales en relación con los importados.
- Posibilita la evasión
- Difícil de administrar
- Múltiples exenciones
- Varias tasas: Una general y cinco espec.

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
(IVA)**

- Impuesto a las ventas
- Indirecto
- De carácter general
- Grava todas las etapas
- No acumulativo
- Neutral
- Preciso en el Monto de los impuestos indirectos a devolver en exportación
- Iguala la carga fiscal de productos importados en relación con los nacionales
- Desalienta y dificulta la evasión
- Relativamente fácil de administrar.

Concepto. Podemos definir el IVA, como el gravamen que corresponde al valor que se le agrega a los bienes y servicios al pasar por las diferentes etapas de producción o de comercialización, ésto sin incluir el propio impuesto ya que por manifestación expresa de la ley, no se puede considerar que forma parte del precio. Desde un punto de vista económico, el Impuesto al Valor Agregado es el

gravamen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizado por una persona en cada etapa de la actividad económica.

De las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, este gravamen es el saldo a cargo o a favor del contribuyente que resulta de restar del impuesto causado en el ejercicio fiscal, el que le fue trasladado por sus proveedores de bienes o prestadores de servicios y el pagado por el propio contribuyente en sus importaciones en ese mismo ejercicio.

Disposiciones Generales de la LEY. De acuerdo al artículo 10. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligadas al pago del este impuesto, las personas físicas y morales que en territorio nacional, realicen actos o actividades como las siguiente:

- I. Enajenación de Bienes
- II. Prestación de servicios independientes
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- IV. Importen bienes o servicios

Objeto. Grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independiente, la concesión del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, sin exigir el requisito de la mercantilidad ni la característica de la habitualidad. Concretamente, podemos mencionar como objetos de este gravamen a las siguientes actividades:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- La concesión del uso o goce temporal de bienes.
- La importación de bienes y servicios.

Sujeto. La persona física o moral o la unidad económica que realice el acto o actividad gravados incluyendo a las entidades gubernamentales cuando los efectúen y no correspondan a sus funciones de derecho público, así como los organismos descentralizados y las demás personas exentas de otros gravámenes. Para ser sujeto no se requiere de que la persona sea comerciante, que el acto sea de naturaleza mercantil o que actúe en forma habitual. Los sujetos de este impuesto por lo tanto, son las personas y unidades económicas que:

- Enajenen bienes.
- Presten servicios independientes.
- Concedan el uso o goce temporal de bienes.
- Importen bienes o servicios.

Base. El impuesto se causa sobre el valor total de los actos o actividades gravados, incluyendo cualquier cantidad que lo adiciones. Del monto del impuesto que se genera, debe deducir el que le fue trasladado al contribuyente y el que éste pagó en la importación, para enterar al fisco sólo la diferencia. Así, del gravamen que el causante cobra a sus clientes, obtiene la suma necesaria para recuperar el que al él le cobraron sus proveedores y el

que pagó en la importación, quedándole, en su caso, la cantidad necesaria para pagarle al fisco cuando el saldo es en su contra.

Tasa. De acuerdo a las ultimas disposiciones de la ley, se reduce la tasa del este impuesto del 15% o del 20% al 10%, ello de acuerdo al "Decreto por que se exime parcialmente del pago del impuesto al Valor agregado", donde en su Artículo Unico, se especifica que: Se exime en una tercera parte del impuesto al valor agregado para quedar en 10%, el gravamen sobre los actos o actividades a los que les es aplicable la tasa a que se refiere el segundo párrafo del artículo 10. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo a las reformas, publicadas en el Diario Oficial del 21 de noviembre de 1991, "El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 10%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

Es importante aclarar que lo dispuesto en el párrafo anterior, no se aplicará a los actos o actividades que se realicen en las franjas fronterizas o zonas libres del país, donde la tasa es del 6% cuando los actos o actividades gravados son realizados por residente en ellas dentro de esa región.

A continuación, analizaremos algunos conceptos relacionados con este impuesto, con el fin de comprender mejor su mecánica de funcionamiento.

Traslación. Es el cobro o cago que hace el contribuyente al adquirente o usuario del bien o al receptor del servicio, de un monto equivalente al impuesto que se causa por el acto o actividad gravados.

La traslación del impuesto es obligatoria en forma expresa y por separado del valor de la operación y por ello todos los adquirentes de bienes o servicios están obligados a aceptarla, inclusive las entidades gubernamentales, organismos descentralizados y demás personas aun cuando se encuentren exentas de otros impuestos.

Este fenómeno de la traslación obligatoria es fundamental para que opere el mecanismo de aplicación del impuesto, pues de la existencia del documento en que conste expresamente y por separado el monto del gravamen, depende la posibilidad del acreditamiento para el adquirente cuando sea causante del Impuesto al Valor Agregado.

Acreditamiento. Esta es la operación consistente en restar del impuesto que se causa, el impuesto trasladado al contribuyente y el pagado por él en la importación. Para el acreditamiento, deben reunirse los requisitos siguientes:

- a) Ser sujeto del Impuesto.
- b) Realizar los actos o actividades por los que
- c) Que los bienes o servicios adquiridos sean estrictamente indispensables para la realización de los actos o actividades gravados. Cuando se trate de automóviles, aeronaves, embarcaciones, obsequios,

atenciones, etc., será acreditable el impuesto si el gasto efectuado o las erogaciones son deducibles para fines del Impuesto sobre la Renta.

- d) Demostrar con la documentación que satisfaga requisitos fiscales, que el impuesto le fue trasladado en forma expresa y por separado del precio.

Es importante destacar que no se tiene derecho al acreditamiento, cuando el contribuyente destina o utiliza los bienes o servicios para la realización de actos o actividades exentos. Esta regla no se aplica a las exportaciones ni en la primera enajenación de maquinaria y equipo que únicamente sea susceptible de ser utilizado en la agricultura o ganadería, así como de fertilizantes, a pesar de que por ellas no se paga el impuesto.

Prorrateso en el Acreditamiento. Cuando un mismo contribuyente realice actividades gravadas y exentas, sólo puede acreditar el impuesto que le fue trasladado o que pagó en la importación, respecto de los bienes o servicios utilizados en la consecución de la actividad gravada, siempre que sea perfectamente identificable el destino de aquéllos.

Cuando esa identificación no sea posible de hacer, el acreditamiento procede únicamente en el porcentaje que represente el valor de los actos gravados en el valor total de las actividades realizadas por el contribuyente en el ejercicio fiscal.

Como se indicó en el punto anterior, las exportaciones y la enajenación de primera mano de maquinaria

y equipo agropecuario y de fertilizante, permiten el acreditamiento aun cuando están exentas.

Periodo de Acreditamiento. el acreditamiento opera mensualmente contra el impuesto causado en el mismo periodo.

Momento de Causación. En términos generales, el impuesto se causa cuando se observa la primera manifestación objetiva de la realización del acto o actividad gravados o cuando son exigibles las contraprestaciones.

MODIFICACIONES.

Para el año de 1992, el IVA, ha sufrido algunas modificaciones importantes, mismas que a continuación señalamos:

No podemos olvidar, que con la publicación del Diario Oficial del 21 de noviembre de 1991, se dieron en forma anticipada cambios a esta ley, originados por el PACTO.

Se modifica la tasa del impuesto, ya que se establece como tasa general la del 10% eliminandose la tasa del 6% vigente en las franjas fronterizas y la del 20% señalada para artículos suntuarios.

Agua no Gaseosa ni Compuesto. Queda gravada a partir del 22 de noviembre de 1991, con la tasa del 10% cuando su presentación sea en envases menores de diez litros.

Alimentos Preparados. Quedan gravados con la tasa del 10%, cuando sean preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en el que se enajenen, aunque el establecimiento en cuestión, no tenga instalaciones para ser consumidos ahí.

Exención por Realizar Operaciones con el Público en General. Se establece que únicamente será aplicable esta exención para los contribuyentes que realicen actividades empresariales y únicamente por enajenación de bienes o por prestación de servicios. Adicionalmente se establece que también podrán gozar de la exención las personas físicas que se dediquen a las actividades agrícolas o pesqueras aunque no realicen todas sus operaciones con público en general.

IVA en Enajenación. Se elimina la exclusión que estaba vigente para la escisión y para la fusión, lo que implica la causación del mismo sobre los bienes que se traspasen con el motivo de estos procesos jurídicos, sin cumplir limitaciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación a partir del 1o. de enero de 1992.

Exención en Enajenación. Se incorpora dentro de este tratamiento el oro, la joyería, la orfebrería, piezas de ornamento o artísticas, cuando dicha enajenación no se realice al menudeo ni en público en general.

Tiendas Sindicales. Estas, quedan gravadas con el IVA.

IVA en Intereses. Se causará sobre los intereses bancarios que se den para fines distintos a la adquisición de bienes de inversión en actividades empresariales,

otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y prestación de servicios independientes. Quedan excluidos los provenientes de créditos hipotecarios. También quedan comprendidos dentro del gravamen citado los intereses que provengan de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito, a partir de que se inicie su causación.

IVA en Boletos de Teatro, Cine y Circo. Se exceptúan de la exención cuando exista un convenio entre la entidad federativa o del Distrito Federal y la Federación.

IV.3. EL CASO DEL 2% AL ACTIVO.

El impuesto del 2% al Activo de las empresas, ha causado controversias: se ha vertido mucha tinta y se han dado muchas opiniones en pro y en contra, a continuación se exponen los antecedentes y estructura de este impuesto.

Antecedentes.

El 30 de marzo de 1989 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el esperado reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, la cual desde el 10. de enero de ese año causó mucha inquietud entre los sujetos implicados y también entre las que en ese momento no se veían afectados directamente.

En la exposición de motivos de la ley de Ingresos de la Federación para 1989, se propone este nuevo gravamen, que se supone tiende a mejorar la equidad y la eficiencia del sistema fiscal. Se argumenta que la mayoría de las empresas, el 71%, según el dictamen de la Cámara de

Diputados, presenta la declaración del Impuesto Sobre la Renta sin pago, situación que este impuesto tiende a aliviar. Esta primera argumentación conlleva entre líneas la afirmación de que ello obedece a tácticas de elusión o evasión fiscal, ya que se desconocen hechos tales como los efectos de la crisis en algunos sectores de la economía; las desviaciones originadas por la reciente inflación casi galopante y la lentitud en la reacción de los órganos encargados de adecuar a tal realidad la legislación fiscal; el crecimiento de la economía subterránea, en la cual no se presentan declaraciones ni siquiera "en cero". Pero antes de dar algún punto de vista en particular, primero hay que analizar y conocer que es el Impuesto al 2% al Activo de la Empresas.

Los objetivos fundamentales de las Reformas fiscales desde 1989, buscan recaudar más impuestos para poder financiar el gasto público, y por otro lado también se afirma en la exposición de motivos de la miscelánea fiscal, que trata de promover la inversión. Para fundamentar el fortalecimiento de los ingresos públicos sin afectar la estabilidad de precios. Así, se crea el impuesto a los activos netos de las empresas con la idea de generar ingresos adicionales importantes y regularizar el cumplimiento de obligaciones fiscales de la empresa.

Sujeto y Objeto de este Impuesto.

Según el artículo 10. de la Ley del Impuesto al Activo (LIA)³.

Son sujetos de este impuesto, las sociedades mercantiles y personas físicas, residentes en México que realizan actividades empresariales, por su activo, cualquiera que sea su ubicación así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes para la actividad empresarial de otro contribuyente y las asociaciones y sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles.

El Valor del Activo.⁴

Se clasifica de la siguiente manera:

Base: La base se detrermina de acuerdo con el artículo 20. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el cual lo plantea de la siguiente forma:

a) Activos financieros:

Efectivo en caja, inversiones en títulos de crédito (excepto acciones), cuentas y documentos por cobrar, excepto pagos provisionales y saldos a favor de contribuciones, y estímulos por aplicar.

-Intereses devengados a favor y no cobrados. Estos activos se valuarán en su caso al tipo de cambio del

³ Disposición Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988. Incluye reformas hasta las publicadas el 28 de diciembre de 1988.

⁴ Artículos que lo apoyan; 2, 3 y 4 LIAC.

primer día de cada mes y cuando no sea aplicable al tipo de cambio controlado, al bancario con el que inicien operaciones las instituciones de crédito. El valor de estos activos se determinará sumando los promedios mensuales del ejercicio.

b) Activos fijos, gastos y cargos diferidos:⁵

Se actualiza el saldo por deducir al iniciar el ejercicio, conforme al ISR, art. 41 y 47, y se le resta la mitad de la deducción procedente según dicha ley. El resultado se divide entre el número de meses del ejercicio y el coeficiente se multiplica por el número de meses que se utilizó el bien en el ejercicio.

En el caso de deducción inmediata, la parte no deducible actualizada, sigue el mismo procedimiento anterior y solamente por los años en que se habrían afectado los resultados con la deducción de estas inversiones en los términos normales de la ley del ISR, tasas máximas fiscales.

La actualización efectuada es por lo tanto desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio.

c) Terrenos.

En este caso a diferencia de los activos fijos, solamente se actualizan los valores al iniciar el ejercicio desde el primer mes hasta el último de la primera mitad del ejercicio; el resultado también se divide entre los meses

⁵ La explicación de cómo se efectúa el procedimiento de los incisos, se explicará con ejemplos en la parte mecánica de los impuestos.

del ejercicio y el coeficiente se multiplica por número de meses en que se tuvo el terreno.

d) Inventarios.

El promedio del inventario de materias primas, productos semiterminados y terminados se determinan sumando los saldos iniciales y finales y se divide entre dos. Deberán estar valuados conforme al método implantado.

e) Deducción Opcional.

De la suma de los activos ya señalados se podrá deducir el valor promedio de las deudas en moneda nacional con empresas residentes en México, excepto las controladas con el sistema financiero o su intermediación. Aquí es notorio que existe inequidad de estas dos opciones, pues notese que sólo se deducen las deudas con empresas, no personas físicas sin esta actividad ni accionistas.

El promedio anterior se calcula sumando los promedios mensuales del ejercicio y dividiendo el resultado entre el mismo número de meses. Al no establecer los promedios mensuales se recomienda utilizar el saldo inicial más saldo final entre dos, ya que expresamente están dejando fuera a las deudas contratadas con el sistema financiero.

Al hablar de valor promedio de las deudas, es necesario considerar la suma de los promedios mensuales. Esta aclaración deberá hacerse en circular miscelánea o bien solicitar una resolución al respecto ya que su inequidad es más notoria.

La diferencia anterior será el valor del activo del ejercicio sobre el cual se aplicará la tasa del 2%.

La Tasa. La tasa de este impuesto, es precisamente el 2%. Las tasas fijas no toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto lo cual las hace también anticonstitucionales.

Declaración Anual y Pagos Provisionales.⁶

a) Conjuntamente con la declaración del ISR y ante las oficinas autorizadas, los contribuyentes deberán presentar su declaración del ejercicio, dentro de los tres meses siguientes a la terminación de éste.

b) Podrá acreditarse una cantidad equivalente a la efectivamente pagada contra las cantidades a cargo en el ISR del ejercicio, inclusive pagos provisionales del ejercicio y de los tres siguientes. Lo anterior solamente por actividades empresariales, por lo que los arrendadores no tendrán esta opción, lo cual algunos consideran anticonstitucional.

Es muy importante señalar que en el ISR, no se considera que sea acreditable el impuesto del 2% al activo de las empresas.

El excedente acreditable podrá actualizarse, no dará lugar a devolución y no podrá efectuarse acreditamiento contra impuestos retenidos a cargo del contribuyente.

⁶ Basado en los artículos 7, 8, y 9 de la Ley del Impuesto al Activo, 1989.

c) Los pagos provisionales serán: un primer pago trimestral y nueve mensuales a más tardar el día 17 del 4o. mes y de cada uno de los meses siguientes del ejercicio. Si el contribuyente tiene ejercicio montado efectuará estos pagos a partir del mes de abril de 1989, pero si su ejercicio terminara en marzo, únicamente efectuará el pago del ejercicio, que será en proporción al número de meses que corresponda a 1989 y en adelante.

Esto último también es aplicable para todos los ejercicios montados que terminen de abril en adelante y que para este efecto se consideran iniciados el 1o. de enero de 1989.

d) Es necesario determinar el impuesto correspondiente al ejercicio inmediato anterior, en este caso 1988 si coincidió con el año natural, actualizado con el factor del último mes de la primera mitad al último mes de dicho ejercicio y dividir entre 12 para así conocer el pago provisional mensual.

El primer pago trimestral es el equivalente al mensual multiplicando por tres y para poder acreditar tiene que haberse pagado efectivamente. Este comentario es aplicable a todos los demás pagos provisionales que tendrán que efectuarse previamente a los del ISR.

e) Los pagos provisionales se podrán disminuir cumpliendo los requisitos que señale el reglamento de esta ley, el cual deberá ser publicado con la debida anticipación y previamente al primer pago trimestral.

Oficial del 31 de diciembre de 1988) nos encontramos que se habían agregado unos renglones adicionales al final del artículo 10, que a la letra dicen:

"...las personas, distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilizan en la actividad empresarial de otro contribuyente de los mencionados en dicho párrafo, están obligados al pago del impuesto únicamente por esos bienes".⁹

Modificaciones Para 1992.

Hubo otras modificaciones al texto original, entre las que destaca la de haber cambiado la naturaleza de este impuesto de complementario a suplementario del impuesto sobre la renta, pero esta adición en especial ha puesto en situación complicada a todos los arrendadores que rentan bienes a empresarios, pues si no tienen impuesto sobre la renta causado por actividades empresariales, que es lo más frecuente, el total del 2% del Impuesto al Activo de las Empresas causado será a su cargo.

Las reformas a la Ley del IA, aprobadas por el H. Congreso de la Unión en 1990 y 1991 hacen necesario adecuar el Reglamento de la ley citada; es conveniente actualizar las disposiciones del Reglamento de la ley citada, de manera congruente a las modificaciones que se realizan a otros reglamentos en materia fiscal, con el propósito de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones. Por ello resulta adecuado incorporar algunas disposiciones que aconseja la experiencia adquirida en su aplicación.

⁹ Revista "Consultorio Fiscal", No. 28, 1989.

miento financiero, en los términos de Código Fiscal de la Federación.

Artículo 6o. ...Tratándose de inmuebles declarados o catalogados como monumentos artísticos, históricos o patrimoniales por el Instituto Nacional de Bella Artes, que cuentan con certificado de restauración expedido por la autoridad competente, la pérdida de valor a que se refiere el párrafo anterior será del 10% del monto original de la inversión; por cada año transcurrido.

Artículo 6o.-A. Se deroga.

Artículo 10o. Las personas físicas que no realicen actividades empresariales, para determinar el impuesto a su cargo podrán aplicar en lugar del factor de actualización previsto en la fracción II del artículo 7o. de la Ley del ISR, el factor correspondiente al número de años comprendidos en el período a que se refiere la actualización, de conformidad con la tabla de factores de activos fijos, gastos y cargos diferidos y de terrenos que de a conocer la Secretaría mediante reglas de carácter general, en los términos de los dispuesto por la fracción II y el penúltimo párrafo del artículo 12 de la ley.

Artículo 15-A. Para los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 5o.-A de la ley, los contribuyentes actualizarán el impuesto que les hubiera correspondido de no haber ejercido la opción a que se refiere el citado artículo.

Artículo 16. Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 6o. de la ley, se considera ejercicio de inicio de actividades, aquel en que el contribuyente comience a

presentar, o deba comenzar a presentar, las declaraciones de pago provisional del impuesto sobre la renta incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto.

Artículo 17. Los contribuyentes que en los términos del artículo 6o.-A de la Ley opten por pagar por cuenta y orden de una empresa de comercio exterior el impuesto a que esta última le corresponda por créditos que le otorguen, podrán deducir de dichos créditos, la parte de los promedios mensuales de los pasivos deducibles por la empresa en los términos de la ley y este Reglamento, en la proporción en que el monto de los créditos concedidos al contribuyente representen respecto del total de créditos concedidos por la empresa a cualquier persona en el período por el cual el contribuyente que pague el impuesto tenga pasivo.

Cuando se ejerza la opción, el contribuyente que pagó el impuesto podrá acreditar, en los términos del artículo 9o. de la ley, contra el impuesto pagado por cuenta y orden de la empresa, una cantidad equivalente al Impuesto Sobre la Renta a su cargo. En este caso dicha empresa podrá acreditar contra el impuesto del ejercicio a su cargo el impuesto pagado por su cuenta y orden a que se refiere el párrafo anterior, ya sea que este último impuesto haya sido cubierto en efectivo o mediante el acreditamiento previsto en la ley. En ningún caso la empresa de comercio exterior podrá solicitar la devolución del impuesto al activo que se hubiera pagado por su cuenta y orden.

Artículo 18. Los contribuyentes que hayan hecho dictaminar sus estados financieros correspondiente al ejercicio inmediato anterior, podrán disminuir sus pagos provisionales

en los términos del presente artículo, siempre que dictaminen sus estados financieros relativos al ejercicio por el que se disminuyan los pagos provisionales y presenten aviso ante la autoridad competente en el que se haga constar dicha circunstancia. Lo establecido en este párrafo no es aplicable tratándose de contribuyentes que paguen el impuesto sobre la renta en los términos del capítulo 14 del título 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

También se podrán disminuir los pagos provisionales de las operaciones de asociación en participación y de fideicomisos con actividades empresariales, siempre que el sociante o fideicomitente, según sea el caso, dictaminen sus estados financieros, en los términos del párrafo anterior.

Artículo 19. En los casos en que las asociaciones o sociedades civiles posean exclusivamente un bien inmueble, el cual se destine para casa habitación de alguno de sus integrantes, estarán relevadas de efectuar el pago del impuesto al activo, en relación con dichos inmuebles.

Artículo 19-A. Los contribuyentes personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles a personas morales, quedan relevados de efectuar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 7o. de la ley, por lo que respecta a dichos inmuebles, siempre que éstas no hubieran ejercido la opción prevista en el artículo 25 de este reglamento, así como aquéllos que estén relevados de presentar declaraciones provisionales del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 92 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

En los supuestos a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes estarán obligados a pagar el total del impuesto del ejercicio en la declaración anual y podrán acreditar contra el mismo, el impuesto sobre la renta efectivamente pagado que corresponda a los ingresos provenientes por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

El Artículo 19-B (Se deroga)

Artículo 20. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 80.-A de la Ley, tratándose de una asociación en participación o de un fideicomiso a través del cual se realicen actividades empresariales, los asociados, así como los fideicomisarios, podrán acreditar el ISR a su cargo contra el impuesto al activo del ejercicio que por su cuenta haya sido efectivamente pagado por el sociante o el fiduciario, según sea el caso, en los términos de la Ley y este reglamento.

Artículo 21. Para los efectos del artículo 90. de la ley, los residentes en el extranjero que sean contribuyentes del impuesto podrán acreditar contra el mismo, el impuesto sobre la renta que les haya sido retenido en los términos de los artículos 148 y 149 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 23. II. Cuando en el ejercicio tengan una reducción del Impuesto Sobre la Renta en los términos de los artículos 13 y 143 de la Ley que establece dicho impuesto y lo paguen conforme al régimen simplificado contenido en el título II-A o en la Sección II del Capítulo VI del título IV de la Ley de la materia, en lugar de efectuar la reducción

en la forma señalada por el artículo 20.-A de la Ley, podrán efectuarla aplicando el por ciento que corresponda conforme a los artículos de la Ley ISR antes citados.

Artículo 23-A y 24 se derogan.

Artículo 25. Los contribuyentes del impuesto que usen o gocen temporalmente bienes propiedad de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o que transformen o hubieren transformado bienes de inventario que se mantengan en territorio nacional y sean propiedad de residentes en el extranjero, podrán optar por considerar dichos bienes como activo propio para efectos de determinar el impuesto a su cargo. En este caso, el propietario de los bienes quedará liberado respecto de los mismos de cumplir las obligaciones que establece la ley.

La opción prevista en este artículo se deberá ejercer a partir de la presentación del aviso correspondiente por los contribuyentes que opten por pagar el impuesto en los términos de este artículo. En el caso de terminación de uso o de goce temporal de bienes, la persona que hubiera ejercido la acción, deberá presentar aviso de terminación a más tardar el día último del mes siguiente a aquel en el que éste se realiza. Los avisos previstos en este párrafo, se deberá presentar ante la autoridad recaudadora del impuesto que corresponda al domicilio de la persona que ejerce la acción, utilizando para ello la forma oficial que para esos efectos apruebe la SHCP.

El presente Decreto entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación del día 10. de abril de 1992, hasta hoy.¹¹

Lo recopilado también de otras fuentes nos completa este capítulo.

Basándonos en comentarios de la revista "Consultorio Fiscal", menciona lo siguiente:

-Opción para computar el impuesto-

"Con motivo de la inclusión en la ley del artículo 5o A, vigente a partir del año de 1990, desaparece en el reglamento la opción que ahora considera la ley, que consiste en poder contar como valor del activo y de las deudas, los que se tenían en el penúltimo ejercicio en lugar de los que se tengan en el ejercicio por el que se paga el impuesto."

Bueno después de haber analizado toda esta información se puede decir que este impuesto que se considera por muchos como inconstitucional; por su falta de equidad, proporcionalidad, falta de competencia, falta de igualdad, falta de generalidad, inequitativa, etc., La ley del impuesto al activo de las empresas desestimula la inversión, tiene lagunas que hacen difícil o imposible el aplicar o no la ley en determinados casos como: periodo preoperativo.

Pensamos nosotros que si la finalidad de las autoridades es evitar la evasión fiscal, definitivamente éste no es el medio.

¹¹ Dictado en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, a los 30 días del mes de marzo de 1992. Carlos Salinas de Gortari. Rúbrica. El Secretario S.H.C.P. Pedro Aspe. Rúbrica.

IV.4. OTROS IMPUESTOS.

IV.4.1. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Este impuesto tiene como antecedente que entra en vigor a partir del 1o. de enero de 1980. Publicado por primera vez en:

" México D.F., a 22 de diciembre de 1979. En cumplimiento con lo dispuesto por la fracción I. del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para su debida publicación y observancia expedido el presente decreto en la residencia del poder ejecutivo federal, en la Ciudad de México, D.F, a los 22 días del mes de diciembre de 1979, José López Portillo. Rúbrica. El Secretario de Hacienda y Crédito Público, David Ibarra Muñoz. Rubrica. El Secretario de Gobernación. Enrique Olivares Santana. Rubrica".¹²

Según lo estipulado en la Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, tenemos que:

Sujeto. Basado en el artículo 1o., están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que realicen actos como:

Objeto. a) Enajenen automóviles nuevos de producción nacional. Se entiende por automóviles, los que se enajenan

¹² Comentarios basados en el prontuario fiscal de 1982 para efectos de obtener antecedentes.

por primera vez al consumidor por el fabricante o por distribuidor. b) Importen al país automóviles nuevos. Se entiende por automóviles nuevos, los que corresponden al año modelo en que se efectúe la importación, o los tres modelos inmediato anteriores.

Los automóviles a que se refiere este artículo serán los de transporte hasta de diez pasajeros. Para los efectos de esta Ley, son aplicables las definiciones relativos al año, modelo, factor, unidad austera, marca y tipo contenido en esta Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de Automóviles.

La Tasa (Según Artículo 2o.)

El impuesto se calculará aplicando las tasas, que se determinan como lo establece esta ley, al precio de fábrica de la unidad austera, excluyendo el equipo opcional común, o de lujo. Del precio no se disminuirá el monto de descuentos, rebajas ni bonificaciones.

Tratándose de importación, el impuesto se calculará sobre el valor que se considere para efectos del impuesto general de importación, adicionando con el monto de este último impuesto y de las demás de se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del IVA.

Las tasas del impuesto se determinarán de la siguiente manera (Art. 3o.)¹³:

¹³ La Mecánica Operativa, siguiente capítulo, mostrará un ejemplo de como se calcula actualmente este impuesto, para 1992.

a) Tratándose de automóviles de fabricación nacional, de automóviles importados cuyo modelo, factor, modelo, marca y tipo coincidan con los producidos en el país, aún cuando en el extranjero ostenten un nombre comercial distinto:

1. El precio de fabrica de la unidad austera se dividirá entre el monto diario del salario mínimo general de la zona económica correspondiente al D.F. multiplicado por 640.

2. El Resultado anterior, se multiplicará por el factor que corresponda al automóvil de que se trate. El producto será la tasa de impuesto que se debe aplicar.

b) Si el factor del auto es mayor de 6.669.

1. El precio de fabrica dividido entre el monto del salario mínimo general se multiplicará por 500.

2. El paso a seguir es el mismo del paso 2 del inciso a)

c) Cuando se enajenen en la franja fronteriza de 20 Km. paralela a la línea divisoria internacional del norte del país o en las zonas libres de Baja California, y parcial de Sonora y de Baja California Sur, y en la zona Fronteriza con el sur colindante con Belice Centroamérica, cualquiera que sea su factor:

1. El precio de fabrica de la unidad austera entre el monto diario del salario mínimo general de la zona económica correspondiente al D.F., se multiplica por 2,240.

2. El resultado de la operación se multiplicará por el factor que corresponda al automóvil. El producto será la tasa de impuesto que se debe aplicar.

Para una explicación más amplia, se definirán algunos conceptos, aquí aplicados.

1. Precio de fabrica de la unidad austera, es aquel en el que se enajene al distribuidor y que corresponda al año modelo de que se trate, en la fecha en que se inicie su venta al consumidor.

2. Salario Mínimo General de la zona correspondiente al D.F., el vigente al 31 de agosto del año anterior al año modelo de que se trate.

3. Enajenación en la franja fronteriza de 20 KM. paralelas a la línea divisoria en el Norte y Sur del país. Cuando en ellas se hace la entrega del automóvil y el enajenante y el adquirente residan en dichas franjas.

4. Enajenación. Toda transmisión de propiedad, la venta del automóvil; cuando el vendedor tiene la propiedad y se desliga de ella en el momento en que se termine de pagar el bien.

El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, dichos ejercicios coincidirán con los del impuesto sobre la renta, al ingreso global de las empresas. Los contribuyentes presentarán declaraciones ante la oficina autorizada correspondiente a su domicilio fiscal a más tardar el día 20 de cada mes o al siguiente día hábil, si aquél no lo fuera,

con las que efectuaron el pago del impuesto provisional correspondiente a las enajenaciones realizadas en el más inmediato anterior.

La declaración del ejercicio se presentará conjuntamente con la declaración definitiva del impuesto sobre la renta al ingreso global de las empresas. Los contribuyentes, deberán presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones mensuales y del ejercicio señaladas en esta ley.¹⁴

Modificaciones más actuales.

En cuanto al Sujeto (Art. 1. fracc. 1 y 13).

Se establece que también los distribuidores serán contribuyentes de este impuesto. Hasta 1988, lo fueron únicamente los fabricantes o ensambladores. Estos últimos, tendrán la responsabilidad de determinar la tasa y el monto de cada automóvil enajenado. Los distribuidores serán solidarios responsables de cualquier diferencia determinada.

Con respecto a la Base (Art. 2. Párrafos 1o. y último).

El precio que servirá de base para el cálculo de este impuesto es el que se dé del fabricante al distribuidor o al consumidor. Esta reforma es consecuencia de la anterior.

Tasa (Art. 3, Fracc. I Tarifa III y IV).

¹⁴ Basado en el artículo 4o. de la Ley del Impuesto a Automóviles Nuevos.

Con el propósito de reducir tasas, se modifica la tarifa, ampliando los rangos inferiores de tal manera que los precios de \$ 38.6 millones hasta de \$ 77.2 millones, ahora pagan el 15%. Anteriormente la tasa era del 25% de \$ 20.0 millones en adelante, los vehículos tipo panel pueden pagar ahora hasta el 5%, salvo que sean hasta de tres pasajeros y su precio sea menos a 19.3 millones en que se pagarán el 2%. También a la enajenación o importación de automóviles en franjas fronterizas y zonas libres se conceda la aplicación del 2% a los que no rebasen los \$ 19.3 millones.

Los pagos provisionales (Art. 5 y Vigésimo Primero transitorio).

Se deroga la opción para calcular por parte de fabricantes o ensambladores los pagos provisionales de este impuesto, únicamente por las ventas a consumidores, efectuadas por los distribuidores o por ellos mismos, en el mes inmediato anterior.

IV.4.2. Impuestos Sobre Adquisición De Inmuebles.

Según la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.¹⁵

El sujeto y objeto (art. 10.). Están obligados al pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles establecido en esta ley, las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él ubicadas en territorio

¹⁵ Prontuario Fiscal de 1982. ed. Porrúa.

nacional, así como los derechos relacionados con los mismos, a que esta ley se refiere.

La tasa. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% al valor del inmueble después de reducirlo en 10 veces al salario mínimo general elevado al año, de la zona económica a que corresponda en el D.F.

Cuando el inmueble se forme de departamentos habitacionales, la reducción se hará por cada uno de ellos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a hoteles.

La Base. En la adquisición de inmuebles que consista en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en territorio nacional. (NOTA)

Exenciones

Artículo 2o. No se pagará este impuesto en los siguientes casos.

I. En las adquisiciones por las instituciones de beneficencia y asistencia; instituciones públicas de enseñanza.

II. En las adquisiciones que se realicen al construir o disolver la sociedad conyugal.

III. En las adquisiciones por los Estados, en el D. F. y los Municipios en caso de reciprocidad.

IV. En las adquisiciones por los partidos de asociaciones políticas para su propio uso.

V. En las adquisiciones realizadas por los organismos descentralizados de la Federación, del D.F., de los Estados y de los Municipios que promuevan la vivienda de interés social.

Art. 3o. Se obtiene por adquisición a la que deriva de:

I. Todo acto por el que se transmite propiedad, incluyendo donaciones.

II. La compra-venta en la que el vendedor se reserva la propiedad, aún cuando la transferencia de éste opere con posterioridad.

III. La promesa de adquirir cuando se pacte.

IV. La sección de derechos del comprador o del futuro comprador.

V. Fusión de sociedades.

VI. La sección de derechos por herencia o legatario.

VII. Enajenación a través de fideicomisos, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Art. 5o. El pago del impuesto deberá hacerse dentro del mes siguiente a aquel en que se realice cualquiera de los supuestos que a continuación se señala.

I. Cuando se constituya o adquiera el usufructo o la nula propiedad.

II. La adjudicación de los bienes de la sucesión a los tres años de la muerte del autor de la misma si transcurrido dicho plazo no se hubiera llevado a cabo la adjudicación, así como al cederse los derechos hereditarios o al enajenarse bienes por la sucesión. En estos dos últimos casos, el impuesto correspondiente a la adquisición por causa de muerte, se causará en el momento en que se realice la sección o la enajenación, independiente del que se cause por el cesionario o por el adquirente.

III. Tratándose de adquisiciones efectuadas a través de fideicomisos.

En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública, los notarios jueces, corredores o demás feudatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en escritura o lo enterarán mediante declaración con la oficina autorizada que corresponda a su domicilio.¹⁶

El artículo 1o. de esta ley, entró en vigor el día 1o. de enero de 1980.

¹⁶ Basado en artículo 6o. de la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

El artículo 2o.- Se deroga la Ley General del Timbre del 24 de diciembre de 1975.

IV.4.3 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

La iniciativa que se presento fue una acción de congruencia necesaria para complementar la modernización que se ha venido imprimiendo en nuestro sistema fiscal. En el ordenamiento propuesto, para adecuar, simplificar y sistematizar los impuestos especiales, se agruparon los siguientes: compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamientos de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, tabacos labrados y en el renglón de servicios; los seguros de vida y teléfono.

Esta ley se proponía para ser aprobada en el año de 1981¹⁷, nota de pie la cual haría que, quedarán en vigor 10 impuestos indirectos, considerando las de valor agregado, adquisición de inmuebles y automóviles nuevos. En suma la estructura de impuestos internos quedaría integrada por once ordenamientos tomando en cuenta la ley de impuesto sobre la renta.

La propuesta trataba de dar un beneficio al contribuyente, permitiendo eliminar algunos controles físicos anacrónicos y fundar la tarea de fiscalización en la contabilidad del contribuyente y en los controles que requiere la elaboración de los productos.

¹⁷ Esta ley entró en vigor en toda la República el 1° de enero de 1981.

Esta ley del impuesto especial sobre producción y servicios nos dice:

SUJETO.- Esta obligadas al pago de este impuesto las personas físicas o morales que se dedican a la producción de artículos de consumo. Las cuales se ofrecen en el mercado. Y también los que ofrecen un servicio.

EL OBJETO.- Las ganancias percibidas por los productores, de la producción de los bienes y servicios.

LA BASE.- Es la compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamiento de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, tabacos labrados y como servicios, los seguros de vida y teléfonos.

LA TASA:¹⁸

- Aguas envasadas y refrescos, en envases cerrados 15.7%
- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos. 40.0%
- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, destinadas al consumidor final, que al dividirse permitan obtener refrescos 20.0%
- La cerveza 21.5%
- Vinos de mesa, sidras y rompopes, así como los vinos denominados aromatizados, quinados, generosos y vermutos 15%
- El agua ardiente y las bebidas alcohólicas no comprendidas en el inciso anterior, así como sus concentrados 40.0%
- Gas avión 50.0%
- Tabacos labrados:

¹⁸ Basado en el artículo 2° de la LIEPyS.

1. Cigarros sin filtro elaborados con tabacos oscuros en un tamaño máximo de 77mm. de longitud, cuyo precio máximo al público al 1o. de enero de cada año, no exceda de la cantidad que establezca el Congreso de la Unión, así como puros y otros tabacos labrados 20.9%

2. Cigarros 139.3%

-Gasolina:

1. La que contenga tetraetilo de plomo y su octanaje no exceda de 82 octanos 50.0%

2. La que no contenga tetraetilo de plomo o su octanaje exceda de 82 octanos 138.34%

La tasa aplicable se incrementará cuando la gasolina aumenta su precio a los consumidores, con los puntos porcentuales que resulten de multiplicar el incremento porcentual en el precio al consumidor por la tasa vigente expresable en factor y de sumar al resultado dicho incremento porcentual. Para los efectos de este inciso no se considerará que forma parte del precio al consumidor el impuesto al valor agregado, ni los sobrepuestos autorizados en la prestación de los siguientes servicios:

-Seguros individuales en operaciones de vida 3.0%

-De teléfonos:

a) Servicios locales.

1. Abonados residenciales y teléfono rural 49.1%

2. En casos distintos a los residenciales y de telefonía rural 60.0%

b) Servicios a larga distancia.

1. Abonados residenciales y telefonía rural 26.4%

2. En casos distintos a los residenciales y de telefonía rural 35.0%

El impuesto se calculará por ejercicios fiscales aplicando a los valores de los actos o actividades realizados en el ejercicio las tasas del impuesto, excepto en el caso de importaciones ocasionales de bienes en el que estará a lo dispuesto en el art. 16 de esta ley.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales a más tardar el día 20 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas. El pago provisional se calculará aplicando las tasas de impuesto a los valores de los actos o actividades realizadas en el mes de calendario anterior, a excepción de las importaciones.

Para las importaciones de bienes, el pago del impuesto establecido en esta ley, tendrá el carácter de provisional y será conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los Almacenes Generales de Depósito.

Cuando se trate de bienes por los que no se esté obligado el pago del impuesto especial sobre producción y servicios, mediante declaración que presentarán en la aduana correspondiente. (Artículo 15 de la LIEDS).

Ahora es importante mencionar que la federación, el Distrito Federal, los Estados, Los municipios, Los organismos descentralizados o cualquier otra persona,

deberán pagar el impuesto de acuerdo con los preceptos de esta ley, aun cuando conforme a otras leyes y decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Modificaciones.¹⁹

Exenciones Sobre Ventas al Público en General
(Art.8).

Fracción IV. Se modifica esta fracción exceptuando únicamente a los contribuyentes menores, quitando de ésta exención a las grandes cadenas comercializadoras y demás comerciantes; con el impuesto especial sobre producción y servicios, en enajenaciones al público en general, encareciendo con esta medida el costo del producto.

Ratificación del Subsidio a Distribuidores de Aguas Envasadas (Art. 15o.)

Fracción I. Se ratifican las disposiciones de vigencia anual que existan años anteriores sobre los productores o envasadores de agua mineral y como reforma a esta disposición marca los márgenes de comercialización sobre los que se efectuarán los pagos provisionales considerandos el 35% en los casos en que no se conozca el margen de comercialización.

Los pagos provisionales se realizarán a más tardar el día 7 del mes siguiente a aquél en que se efectúe la

¹⁹ Modificaciones registradas en la revista "Consultorio Fiscal", año 1992.

retención para sociedades mercantiles y el día 15 para personas físicas.

Cigarros populares Aumenta su precio.

Exención al sobreprecio de la gasolina.

Fracción III. Se adiciona esta fracción para establecer que si existe un sobreprecio no estará gravado sobre el impuesto especial sobre producción y servicios.

Tasas del Impuesto.

Art. IV. Modificación a las Tasas sobre los siguientes conceptos en la enajenación o importación de:

a) Vinos de mesas, sidras y rompopes, así como los vinos denominados aromatizados, quinados, generosos y vermutos de el 15% en 1981 al 25% en 1992.

b) Cigarros de 180% a 160%.

c) Prevalecen en los demás conceptos el mismo porcentaje.

V. MECANICA DE OPERACION DE LOS IMPUESTOS.

V.1. EL CASO DEL 2% al Activo de las empresas.

Desde el punto de vista técnico, juzgamos este nuevo impuesto como una muestra palmaria de una contradictoria política fiscal que en lugar de atacar el problema de raíz, que es a nuestro juicio la economía subterránea, crea nuevos gravámenes a los mismos sujetos. La verdad es que el impuesto al activo de las empresas viene a llenar el hueco que abrió en la recaudación la reciente reforma a la ley del Impuesto Sobre la Renta que, al reconocer los efectos de la inflación, dio a la recaudación un giro no esperado por el legislador redujo las utilidades de la mayoría de las empresas, lo que demuestra que una buena parte de las mismas era solo ficción. Esta contradicción de fondo hace que surjan una serie de condiciones particulares que en nuestra opinión hacen muy difícil una defensa honesta de este impuesto.

SUJETOS OBLIGADOS. (Art. 1o.)

Están obligados al pago de este impuesto, por su activo cualquiera que sea su ubicación:

- a) Sociedades mercantiles.
- b) Las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México.
- c) Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

d) Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente de los mencionados en los puntos a), b) y c), únicamente por esos bienes.

e) Asociaciones o Sociedades Civiles que llevan a cabo actividades mercantiles.

Cálculo de la Base del Impuesto:

1er. paso: determinar la base de activo sujeta al impuesto, de acuerdo en lo planteado por el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo (ver pag.)

El procedimiento siguiente, se realiza básicamente mediante cuatro fracciones:

Fracción I, Activos Financieros,

Fracción II, Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos,

Fracción III. Inversión en Terrenos

Fracción IV. Inventarios.

Se determina el impuesto por ejercicios fiscales en la siguiente forma.

VALOR DEL ACTIVO	\$
MULTIPLICADO POR:	
TASA DE IMPUESTO	X 2%
IMPUESTO A PAGAR	\$

El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos de acuerdo con el siguiente procedimiento.

FRACCION I. ACTIVOS FINANCIEROS.

SUMA PROMEDIOS MENSUALES:	
ENERO	\$ 120
FEBRERO	100
MARZO	150

DICIEMBRE	200
RESULTADO	\$3,000
DIVIDIDO ENTRE	
MISMO NUMERO DE MESES	/ 12
PROMEDIO ACTIVOS FINANCIEROS	\$ 250

* (PROMEDIO MENSUAL DE ACTIVOS SUMA
DE SALDOS AL INICIO Y FIN DE MES)

DOS

FRACCION II. ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

1er. PASO

ACTUALIZACION

SALDO POR DEDUCIR A INICIO DEL EJERCICIO	X	FACTOR DE ACTUALIZACION	=	ACTUALIZACION DEL SALDO POR DEDUCIR AL INICIO DEL EJERCICIO
---	---	----------------------------	---	--

INCP DEL ULTIMO MES
DE LA PRIMERA MITAD
DEL PERIODO EN QUE
EL BIEN HAYA SIDO
UTILIZADO INCP MES
DE ACTUALIZACION.

2o. PASO

ACTIVOS FIJOS, CON DEPRECIACION

SALDO ACTUALIZADO	\$	100,000
MENOS		
MITAD DE LA DEPRECIACION DEL EJERCICIO CONFORME LOS ARTS. 41 Y 47 (20,000/2)		- 10,000
RESULTADO	\$	90,000
DIVIDIDO ENTRE		
No. DE MESES QUE COMPRENDE EL EJERCICIO COCIENTE	\$	12 7,500
MULTIPLICADO POR No. DE MESES EN QUE EL BIEN SE UTILIZO EN EL EJERCICIO.	x	12
PROMEDIO DE CADA BIEN	\$	90,000

Como aclaración a esta fracción, la cual señala que se calculará el promedio de cada bien actualizado o su saldo por deducir en el ISR al inicio del ejercicio, nuestra interpretación del saldo por deducir al inicio del ejercicio es la siguiente.

a) el ejercicio es aquel en el que se efectúa el cálculo del impuesto.

b) El saldo por deducir al inicio del ejercicio sería el siguiente.

MONTO ORIGINAL DE LAS INVERSIONES ADQUIRIDAS ANTES DEL EJERCICIO DEL CALCULO	\$	
MENOS		
DEPRECIACION ACUMULADA (Sin tomar en cuenta la indexación que menciona el artículo 41) DESDE EL EJERCICIO DE ADQUISICION HASTA EL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR A AQUEL EN QUE SE DETERMINA EL IMPUESTO	\$	-
SALDO POR DEDUCIR AL INICIO DEL EJERCICIO	\$	

3er. PASO

ACTIVOS FIJOS CON DEDUCCION INMEDIATA

SALDO NO DEDUCIBLE ACTUALIZADO AL INICIO DEL EJERCICIO (Si hubiera optado por efectuar la deducción inmediata según artículo 51)		\$ 50,000
DIVIDIDO ENTRE		
No. DE MESES QUE COMPRENDE EL EJERCICIO	/	12
COCIENTE		4,168
MULTIPLICADO POR		
No. DE MESES QUE EL ACTIVO FIJO SE UTILIZO EN EL EJERCICIO	x	12
PROMEDIO DE CADA BIEN		\$ 50,000

ACTUALIZACION

SALDO NO DEDUCIBLE AL INICIO DEL EJERCICIO ²⁰	x	FACTOR DE ACTUALIZACION	=	SALDO NO DEDUCIBLE ACTUALIZADO
--	---	-------------------------	---	--------------------------------

INPC ULTIMO MES DE LA
1a. MITAD DEL EJERCICIO

INCP MES DE ADQUISICION

Si se toma deducción inmediata, se considerarán activos únicamente durante los años en que el monto original de la inversión se hubiera deducido en los términos del artículo 41 de la ley del ISR. Esta disposición es lógica ya que de no existir, el saldo no deducible al estar dentro del activo de la compañía siempre estaría sujeto a gravamen.

²⁰ Se refiere al ejercicio por el que se calcula el impuesto.

Por este activo se deberá llevar un control por deducirlo en los términos del artículo 41, y así saber hasta que año el monto original de la inversión quedará totalmente deducido con el objeto de no ser considerado para efectos del cálculo del 2%.

FRACCION III

INVERSION EN TERRENOS

MONTO ORIGINAL DE CADA TERRENO AL INICIO DEL EJERCICIO ACTUALIZADO		\$
DIVIDIDO ENTRE		
No. DE MESES QUE COMPRENDE EL EJERCICIO		/
MULTIPLICADO POR		
No. DE MESES EN QUE EL TERRENO SE TUVO EN DICHO EJERCICIO		x
PROMEDIO DE TERRENOS		\$

SE DEBE OBSERVAR QUE EL MONTO ORIGINAL ES EL ACTUALIZADO

ACTUALIZACION

MONTO ORIGINAL DE CADA TERRENO AL INICIO DEL EJERCICIO	x	FACTOR DE ACTUALIZACION	=	MONTO ORIGINAL ACTUALIZADO
---	---	----------------------------	---	-------------------------------

ULTIMO MES DE LA PRIMERA
MITAD DEL EJERCICIO

PRIMER MES DEL EJERCICIO

FRACCION IV.

INVENTARIOS

INVENTARIOS INICIALES DEL EJERCICIO DE MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS SEMITERMINADOS O TERMINACION VALUADOS SEGUN METODO IMPLANTADO	\$	
MAS		
INVENTARIOS FINALES DE ESE MISMO EJERCICIO	+	
RESULTADO	\$	
DIVIDIDO ENTRE		
DOS	/	2
PROMEDIO DE INVENTARIOS	\$	

Se precisa que si se cambia el método de valuación, se deberá cumplir con reglas que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ACTIVOS FINANCIEROS. (Art. 4o.)

Se consideran entre otros los siguientes:

- I. Caja
- II. Inversiones de títulos de crédito, a excepción de las acciones.
- III. Cuentas y documentos por cobrar con excepción de:
 - Pagos provisionales
 - Saldos a favor de contribuyentes
 - Estímulos fiscales por aplicar.
- IV. Intereses devengados a favor; no cobrados
- V. Activos financieros en M.E. se valuarán al tipo de cambio del 1er. día del mes.
 - a) Al tipo de cambio controlado y si no es aplicable.

- b) Al tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito.

DEDUCCIONES DE DEUDAS. (Art. 5o.)

Del valor del activo en el ejercicio se podrán deducir las deudas en la forma siguiente

VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO	\$
MENOS	
VALOR PROMEDIO DE DEUDAS EN MONEDA NACIONAL CON EMPRESAS RESIDENTES EN MEXICO EXCEPTO LAS DEUDAS CONTRATADAS CON EL SISTEMA FINANCIERO O CON SU INTERMEDIACION	-
VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO	\$

(PROMEDIO MENSUAL DE PASIVOS SUMA DE SALDOS AL INICIO Y FIN DE MES)

DOS

EXENCIONES. (Art. 6o.)

No pagarán el impuesto al activo de las empresas:

- 1.- Empresas que componen el Sistema Financiero
- 2.- Sociedades de inversión y cooperativas
- 3.- Contribuyentes menores
- 4.- Contribuyentes bases especiales de tributación
- 5.- Período preoperativo
- 6.- Ejercicio de inicio de actividades y el subsiguiente
- 7.- Ejercicio en liquidación.

No es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.

PAGOS PROVISIONALES. (Art. 7o.)

Se afectarán los siguientes pagos provisionales:

- a) Un primer pago provisional trimestral
- b) Nueve mensuales.

El impuesto se pagará a más tardar el día 17 del cuarto mes del ejercicio y de cada uno de los meses siguientes a aquel al que corresponda el pago. El impuesto deberá ser actualizado conforme a lo siguiente:

1er. PASO

IMPUESTO DEL EJERCICIO REGULAR INMEDIATO ANTERIOR X FACTOR DE ACTUALIZACION = IMPUESTO ACTUALIZADO

PARA PAGOS PROVISIONALES DE 1989 SE TOMARA COMO BASE DEL IMPUESTO QUE HUBIERA CORRESPONDIDO AL EJERCICIO DE 1988 ULTIMO MES DEL EJERCICIO ULTIMO MES DE LA PRIMERA MITAD DEL EJERCICIO

2o. PASO.

IMPUESTO ACTUALIZADO ----- = PAGO PROVISIONAL
12

3er. PASO

PAGO PROVISIONAL MENSUAL x 3 = PAGO PROVISIONAL TRIMESTRAL

V.1.1 CASO PRACTICO DEL IA

Determinación de los pagos provisionales del 2% de activos. (1992)

La empresa "X, S.A." proporciona los siguientes datos del ejercicio inmediato anterior, 1991, para la determinación de los pagos provisionales del 2% al activo de las empresas. Art. 2o. fracc.12.

ACTIVO CIRCULANTE

CAJA (en miles de pesos)

MES	SALDO INICIAL DEL MES (1)	SALDO FINAL DEL MES (2)	SUMA DE SALDOS (1)+(2)	PROMEDIO MENSUAL (3)/(2)
ENERO	\$ 500	\$ 750	\$ 1'250	\$ 625
FEBRERO	750	700	1'450	725
MARZO	700	700	1'400	700
ABRIL	700	600	1'300	650
MAYO	600	550	1'150	750
JUNIO	550	750	1'300	650
JULIO	750	750	1'500	750
AGOSTO	750	650	1'400	700
SEPTIEMBRE	650	500	1'150	575
OCTUBRE	500	300	800	400
NOVIEMBRE	300	300	600	300
DICIEMBRE	300	100	400	<u>200</u>

ESTADO DE SALDOS PROMEDIOS MENSUALES \$ 6'850

DETERMINACION DEL SALDO PROMEDIO ANUAL DE CAJA

$$\frac{\text{ESTADO DE SALDOS PROMEDIOS MENSUALES } 6'850}{12} = \frac{\text{-----}}{12} = \$ 570.83$$

CLIENTES
(en miles de pesos)

MES	(4) SALDO INICIAL DEL MES	(5) SALDO FINAL DEL MES	(6) SUMA DE SALDOS (4)+(5)	PROMEDIO MENSUAL
ENERO	\$1'000	\$1'500	\$2'500	\$1'250
FEBRERO	1'500	1'500	3'000	1'500
MARZO	1'500	2'500	4'000	2'000
ABRIL	2'500	4'000	6'500	3'250
MAYO	4'000	3'500	7'500	3'750
JUNIO	3'500	3'500	7'000	3'500
JULIO	3'500	3'000	6'500	3'250
AGOSTO	3'000	3'000	6'000	3'000
SEPTIEMBRE	3'000	2'500	5'500	2'750
OCTUBRE	2'500	2'000	4'500	2'250
NOVIEMBRE	2'000	1'000	3'000	1'500
DICIEMBRE	1'000	1'000	2'000	<u>1'000</u>

ESTADO DE SALDOS PROMEDIO MENSUAL \$29'000

DETERMINACION DEL PROMEDIO ANUAL DE CLIENTES

$$\frac{\$ 29'000}{12} = \$2'416.667 \text{ PROMEDIO ANUAL DE CLIENTES}$$

B) SISTEMA FINANCIERO

Para efecto de la determinación del promedio mensual de cuentas que integran el sistema financiero se efectúa la mecánica de un mes para ejemplificar y de los demás meses se da el dato ya como 500 promedio mensual.

BANCO
(en miles de pesos)

DIA DE MES ENERO/91	SALDO DIARIO EN LIBROS
1	\$4'500
2	4'500
3	4'500
4	3'000
5	2'500
6	4'000
7	6'000
8	5'500
9	5'500
10	5'500
11	4'000
12	2'500
13	1'000
14	3'500
15	4'000
16	4'000
17	4'000
18	3'000
19	2'000
20	2'000
21	2'300
22	3'200
23	3'200
24	3'200
25	2'600
26	4'500
27	3'500
28	3'000
29	2'500
30	2'500
31	2'500

\$108'500 / # DE DIAS
DEL MES

\$108'500 / 31 DIAS = \$3'500 SALDO PROMEDIO MENSUAL

Así tenemos que los saldos promedios mensuales son los siguientes:

(en miles de pesos)

ENERO	\$3'500
FEBRERO	3'000
MARZO	2'000
ABRIL	3'000
MAYO	2'500
JUNIO	3'000
JULIO	3'500
AGOSTO	3'500
SEPTIEMBRE	3'000
OCTUBRE	2'500
NOVIEMBRE	2'000
DICIEMBRE	2'500

	\$34'000

ESTADO DE SALDOS PROMEDIO MENSUALES

DETERMINACION DEL SALDO PROMEDIO ANUAL DE BANCOS

$$\begin{array}{r} \$ 34'000 \\ \hline 12 \\ \hline \end{array} = \$2'833.333$$

C) INVENTARIOS (en miles de pesos)

INVENT.	(7) Inv. inic. ejerc. '91	(8) Inv. final ejerc. '91	(9) Suma de inven. (7)+(8)	Saldo prom. anual (9)/2
Mat. prim.	\$ 6'000	\$ 4'000	\$ 10'000	\$5'000
Prod. Proc.	3'000	1'000	4'000	2'000
Prod. term.	1'000	4'000	14'000	<u>7'000</u>

ESTADO DE SALDOS PROM. ANUAL 14'000

ACTIVOS FIJOS

CONCEPTO	Fecha de adquisic.	(10) Monto Orig. inversión	(11) factor de actualiza.	(12) MOI actual del terreno
terreno	15/Nov/80	\$ 3'500	1.220	\$ 4'273.5

CONC.	Fecha adquis.	(13) MOI	Deduc. acum. 31/XII/90	(14) Monto deduc. I/I/88	(15) Fact.de actual Jun/86-88	(16) Monto por deducir 14/15
Auto.	1/03/86	\$5'000	\$2'000	\$3'000	\$6.3195	18'958.5

(17) Deducción del ejerc. A.V. H.O. (13)*20%	(18) Fact.de actual. Jun '88-Mar '86	(19) Deduc. del ejerc.act. (17)*(18)	(20) 50% de (19)
\$1'000	6.3195	6'319.5	\$ 3'159.75

Saldo Actualizado
De Activos Fijos
(16-20)

\$ 15'798,750

Artículo 5o. 2o. párrafo

PROMEDIO DE DEUDAS (en miles de pesos)

Concepto	Mes	(21) saldo inicial de mes	(22) saldo final de mes	(23) suma de saldos (R1)+(22)	promedio mensual (23)/2
Cuentas	E	\$ 500	\$ 400	\$ 900	\$ 450
por pagar	F	400	450	850	425
en moneda	M	450	300	750	375
nacional	A	300	500	800	400
con empre-	M	500	500	1'000	500
sas nacio-	J	500	350	850	425
nales	J	350	300	650	325
proveedores	A	300	250	550	275
	S	250	250	500	250
	O	250	150	400	200
	N	150	100	250	125
	D	100	100	200	<u>100</u>

Estado de saldos promedios mensuales \$ 3'850
 de proveedores. Determinación de saldo promedio anual de
 proveedores Estado de saldos promedios mensuales / 12.
 $\$ 3'850 / 12 = \$ 320.833$ Promedio anual de Proveedores.

Determinación de Pagos Provisionales del 2% al Activo de la
 Empresas (En Miles de Pesos)

A) Estado de Saldos Promedios de Otros Créditos Financieros

CAJA	\$	570.833	
CLIENTES		<u>2'416.667</u>	\$ 2'987.50

+B) Estado de saldos Promedio de Créditos Contratados con el
 Sistema Financiero.

BANCOS			\$ 2'833.333
--------	--	--	--------------

+C) Estado de Saldos Promedios de Inventarios

MATERIAS PRIMAS	\$	5'000	
PRODUCCION EN PROC.		2'000	
PRODUCCION TERMINADA		<u>7'000</u>	\$ 14'000

+D) Estado de Saldos de Activos Fijos

TERRENO	\$	4'273.5	
AUTOMOVIL		<u>15'798.75</u>	\$ <u>20'072.25</u>

SUMA TOTAL DE ACTIVOS PROMEDIOS			39'893.083
---------------------------------	--	--	------------

-Estado de Saldo de Saldos Promedios de Pasivos

PROVEEDORES			(320.833)
-------------	--	--	-----------

ACTIVO NETO	\$		39'572.25
-------------	----	--	-----------

ACTIVO NETO	\$		39'572.25
-------------	----	--	-----------

TASA DE IMPUESTO		<u>X</u>	2%
------------------	--	----------	----

FACTOR DE ACTUALIZACION	\$		791.445
-------------------------	----	--	---------

DE IMPUESTO		<u>x .0010756</u>
IMPUESTO ANUAL CAUSADO	\$	851.278/12
IMPUESTO A CARGO MENSUAL		70.940
		<u>x 3</u>

Monto a cubrir en el 1er. pago
provisional a enterar el 17 de abril
de 1989*

V.2. El Caso del IVA

Con el fin de entender de manera práctica, la funcionalidad y operatividad del el Impuesto al Valor Agregado, a continuación explicaremos como se aplica tanto para el público en general como para efectos contables.

Si se desea saber cuál es el nuevo precio que debe pagar el público por un producto servicio que estaba gravado al 15% y ahora lo estará al 10%, la operación que deberá realizarse, es la siguiente:

Precio al Público incluyendo		
I.V.A. al 15%	\$	1'000 000
Factor de descuento del precio	X	<u>0.956522</u>
Precio al público a partir del		
11 de noviembre de 1991.	\$	<u>956 522</u>

Lo anterior se comprueba de la siguiente forma:

	Hasta el 10/nov./91	A partir del 11/nov./91
Precio del producto o servicio	\$ 869 565	\$ 869,565
I.V.A. (15% y 10% respectivamente)	<u>130 435</u>	<u>86 957</u>
Precio al público	\$ <u>1'000 000</u>	\$ <u>956 522</u>

Reducción del 20% al 10%

El factor para calcular los precios que incluyen I.V.A. a 20% y que ahora incluirán sólo el 10%, es el siguiente:

1.10

----- = 0.91666 Factor de descuento del precio

1.20

Si se desea saber cuál es el nuevo precio que debe pagar el público por un producto o servicio que estaba gravado a 20% y ahora lo estará al 10%, la operación será la siguiente:

Precio al público	2'000 000
Factor de descuento del precio	X <u>0.91666</u>
Precio al público a partir del 11 de noviembre de 1991	\$ <u>1'833 332</u>

Lo anterior se comprueba de la siguiente forma:

	Hasta el 10/nov./91	A partir 11/nov./91
Precio del producto o servicio	\$ 1'666 666	1'666 666
I.V.A. (20% y 10% respectivamente).	<u>333,334</u>	<u>166,666</u>
Precio al público	\$ <u>2'000 000</u>	\$ <u>1'833 332</u>

Aclaración

Es muy importante tomar en cuenta que en el caso de productos o servicios en los cuales el I.V.A. no se incluirá en el precio, ya sea porque así lo acostumbra el comerciante o porque así lo requirió el cliente de éste, los factores calculados NO DEBEN APLICARSE; en este caso, sólo se cambiará la tasa al calcular el precio al público, como se muestra a continuación.

Lo anterior se comprueba de la siguiente forma:

Hasta el 10/nov./91	Tasa al 15%	Tasa al 20%
Precio del Producto o servicio	\$ 1'500 000	\$ 1'500 000
% de I.V.A. Traslado expresamente en la factura o documento de venta o servicio	\$ <u>15%</u>	\$ <u>20%</u>
I.V.A.	\$ <u>225 000</u>	\$ <u>300 000</u>
Suma de precio e I.V.A.	\$ <u>1'725 000</u>	\$ <u>1'800 000</u>

A partir del 11/nov/91	Tasa al 10%	Tasa al 10%
Precio del producto o servicio	\$ 1'500 000	\$ 1'500 000
% del I.V.A. trasladado expresamente en la factura o documento de venta o servicio	<u>10%</u>	<u>10%</u>
I.V.A.	<u>150 000</u>	<u>150 000</u>
Suma	\$ <u>1 650 000</u>	\$ <u>1 650 000</u>
Importe de la disminución de precio que implica la disminución de tasa.	\$ <u>75 000</u>	\$ <u>150 000</u>

Efectos de la reducción de tasas (bajo una mecánica de descuento)

Desde el punto de vista del comerciante que vende sus productos y servicios incluyendo el I.V.A. en el precio, pueden sugerirse los siguientes mecanismos para facilitar los cálculos los impuestos al valor agregado, mediante una mecánica de "descuento".

	Tasa 15%	Tasa 20%
Precio al Público incluyendo I.V.A. según precios vigentes hasta el 10 de noviembre de 1991	\$ 1'000 000	\$ 1'000 000

% Descuento para integrar la reducción de tasa del I.V.A.		
AL 10%	<u>4.348%</u>	<u>8.333%</u>
Importe de la disminución en el precio	\$ <u>43 480</u>	\$ <u>83 333</u>
Nuevo precio al público incluyendo I.V.A. ya con tasa disminuida	\$ <u>956 520</u>	\$ <u>916 667</u>

Los factores anteriores se obtuvieron al comparar la diferencia neta de tasas, entre el factor de precio incluido el I.V.A.

	Tasa 15%	Tasa 20%
Factor de precio incluido el I.V.A.	a) 1.15	1.20
% Diferencia de tasas	b) 5%	10%
% Diferencia de tasas entre factor de precio que incluye el I.V.A. b)/a)	4.348%	8.333%

Presentación en factura.

La presentación en una factura o nota de venta o servicio podría ser:

V.2.1. CASO PRACTICO DEL IVA

(Ejemplo con disminución de tasa de 15% a 10%)

Importe de las mercancías o servicios prestados	\$ 1'000 000
Descuento del I.V.A., P.E.C.E.	43 480
Precio P.E.C.E.	\$ 956 520

Contabilidad y Control del I.V.A.

Los comerciantes y prestadores de servicios que incluyan el I.V.A. en sus precios, deben mantener un control

de impuesto al valor agregado que se causa a las diferentes tasas para lo cual la entrada que tengan por cada operación debe dividirse entre el número integrado de la tasa del impuesto.

Ahora bien, dada que a partir del 11 de noviembre de 1991 y hasta el 31 de diciembre de este año; las tasas del impuesto al valor agregado se redujeron al 10%, en lugar de las de 15% y 20%, este fenómeno debe verse reflejado en los controles fiscales que lleve el contribuyente, tal como se muestra a continuación.

Cálculo del impuesto al valor agregado
causado por el mes de noviembre de 1991.

	A partir del 10/Nov./91 Grav. al 15%	Grav.20%	A part. 11/Nov/91 Gra. 10%
Importe de las ent. por vtas. o prest. de servicios	\$ 15'000 000	\$ 2'000 000	\$ 23'000 000
Entre número integ. del impuesto	<u>1.15</u>	<u>1.20</u>	<u>1.10</u>
Valor de los actos grav. por vtas y serv. I.V.A. que se causa en noviembre/91	\$ <u>13'043 478</u> \$ 1'956 522	\$ <u>1'666 667</u> \$ 333 333	\$ <u>20'909 091</u> \$ 2'090 909

Al impuesto determinado en la forma anterior, se le restará el impuesto acreditable del mes incluyendo el saldo a favor de meses o ejercicios anteriores, independientemente de que éste impuesto acreditable provenga de tasas mayores al 10%.

Cálculo del impuesto al valor agregado
anual causado por 1991

Acumulado hasta el 31/dic/91
Grav. 15% Grav. 20% Grav.10%

Importe de las entrad. por ventas o prest. de serv. por 1991, acum. por 12 meses	\$ 145'325 000	\$ 12'500 000	\$ 13'800 000
Entre número integ. del impuesto	<u>1.15</u>	<u>1.20</u>	<u>1.10</u>
Val. de los actos grav. por vtas. y serv.	\$ <u>126'369 565</u>	\$ <u>10'416 666</u>	\$ <u>34'363 636</u>
I.V.A. que se causa por el año de 1991	\$ 18'955 435	2'083 334	\$ 3'436 364

El impuesto acreditable y los pagos provisionales se restan del impuesto anual causado, calculado en los términos anotados.

Cuando el contribuyente traslade expresamente y por separado el I.V.A en las notas o facturas de venta, no debe efectuar las anteriores operaciones, sino calcular el impuesto aplicándoles la tasa de I.V.A que corresponda al valor de los actos o actividades gravadas.

No reducción de Tasa, Franjas Fronterizas y Zonas Libres del País.

Los contribuyentes que residan en:

a) 20 Kilómetros de franja fronteriza paralela a la línea divisoria internacional del norte del país y la colindante con Belice y Centroamérica.

b) Zonas libre de Baja California, parcial de Sonora, Baja California Sur.

Seguirán aplicando las tasas del 6%, 15% y 20% en los términos del artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

CONCLUSIONES.

Con la presente investigación, se ha podido observar que los instrumentos y mecanismos que comprenden el Sistema Impositivo de una nación, tienen una historia muy antigua, estos sistemas han venido evolucionando con el desarrollo de las sociedades humanas. Las políticas tributarias, simplemente han sido una serie de medidas progresivas y adaptativas que se han ido formulando y aplicando con el fin de obtener los recursos necesarios para el funcionamiento de los organismos gubernamentales.

Como se ha podido apreciar, han sido muchos los estudiosos encargados de revisar y analizar los fenómenos que los procesos impositivos desencadenan en una sociedad, y a pesar de que cada uno de ellos pudo haberse referido a un lugar y época diferente, se puede asegurar que en realidad la esencia de las políticas de los sistemas impositivos desde Adam Smith y tal vez antes, siguen siendo las mismas en nuestros días.

Los principios de la tributación de Smith, siguen vigentes hoy día en casi todos los sistemas tributarios del mundo, lo que va variando es la preponderancia de uno u otro según el contexto histórico social determinado.

Se puede observar que los impuestos a la propiedad y al ingreso, son de los más antiguos y que en la actualidad siguen siendo las fuentes más importantes, seguros y estables para obtener recursos por parte del Estado. En el caso de los impuestos al gasto (indirectos), se han desa-

rrollado conforme se fue dando el avance industrial en el mundo y que se produjo una mayor diversificación de la producción.

Los recursos tributarios son la fuente de ingresos más importante del Estado y es de donde el gobierno recauda una buena parte de su financiamiento para cubrir las necesidades que de sus funciones surgen.

Los ingresos que captan los gobiernos por vías anteriormente mencionadas, resultan insuficientes para solventar el gasto público, que realiza el gobierno por lo que tiene que recurrir a otras fuentes de financiamiento como el la deuda interna y externa.

No obstante, la escasez de recursos se pudo constatar que en ningún país capitalista se ha dado una reforma tributaria profunda para lograr una captación mayor de recursos, que la política tributaria ha descansado en la clase trabajadora más que en el capital.

Para lograr una mayor captación, más que recurrir a una reforma tributaria lo que se ha buscado es una mejor administración de ésta, que logre disminuir la evasión, ensanchar por el lado del sujeto, más que por el lado de las ganancias, introduciendo nuevos mecanismos de control fiscal, entre otras medidas.

Refiriéndonos específicamente al caso mexicano, se ha visto que la captación de ingresos públicos a través de los impuestos, hasta hace poco (1982), era deficiente, sobre todo por el alto nivel de evasión que se observaba en

nuestro país, con lo que la proporción de captación que representaban los impuestos era relativamente por debajo del actual. Como se mencionó en su oportunidad, los impuestos han ido variando y adaptándose a las necesidades de cada nación.

La actual administración gubernamental, ha promovido cambios relativamente importantes en cuanto a la política tributaria, los cuales habían tenido ya varios intentos en sexenios pasados y que parece ser hasta ahora comienzan a concretarse.

De acuerdo con lo desarrollado en la presente investigación, pudimos darnos cuenta de que la carga impositiva mayor se concentra primordialmente en tres impuestos como son: el ISR, EL IVA y el 2% al Activo de la Empresas.

Finalmente, es importante mencionar los puntos más importantes de la política del presente sexenio y cuyo objetivo general es lograr una mayor captación de recursos.

- Se pretende seguir una política de ingresos que permita financiar las actividades del sector público sin que exista déficit.

- Se amplía la base tributaria de los diferentes impuestos y el número de contribuyentes, aunque se disminuyen las tasas impositivas.

- Se crea el Impuesto al Activo de la Empresas que se grava con el 2%.

- Se desgrava el Impuesto Sobre la Renta a personas físicas, para que el sistema tributario sea más equitativo, aunque no se ha logrado porque la inflación continúa siendo alta.

- Se plantea una mayor fiscalización para disminuir la evasión e incrementar la captación.

BIBLIOGRAFIA.

- ANGUIANO, EQUIHUA, ROBERTO. "LAS FINANZAS DEL SECTOR PÚBLICO EN MEXICO". TEXTOS UNIVERSITARIOS, 1ª ED., MÉXICO, 1968, 525P.
- GROVES, HAROLD MARTIN. 1897 FINANZAS PÚBLICAS. MÉXICO, CRAT /1965.
- SMITH ADAM, 1723-1790, "INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES". MÉXICO: FCE, 1958, 917P.
- SOMERS, HAROLD MILTON, 1915, "FINANZAS PÚBLICAS E INGRESO NACIONAL". MÉXICO, FCE, /1970, C1952/ 601P.
- MENDEZ, MORALES JOSÉ, "PROBLEMAS ECONOMICOS DE MÉXICO", 1992, MÉXICO ED. MCGRAW HILL, 260P.

HEMEROGRAFÍA

- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. 31 DE DICIEMBRE DE 1988.
- OP. CIT. 28 DE DICIEMBRE DE 1988.
- OP. CIT. 30 DE MARZO DE 1989.
- OP. CIT. 20 DE DICIEMBRE DE 1991.
- OP. CIT. 20 DE ABRIL DE 1992.

- CONSULTORIO FISCAL, ENERO DE 1989. UNAM, FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACIÓN.
- OP. CIT. FEBRERO DE 1989.
- OP. CIT. MARZO DE 1989.
- OP. CIT. MAYO DE 1989.
- OP. CIT. DICIEMBRE DE 1989.
- OP. CIT. ENERO DE 1992.
- OP. CIT. FEBRERO DE 1992.
- OP. CIT. ABRIL DE 1992.
- OP. CIT. AGOSTO DE 1992.
- PRONTUARIO FISCAL CORRELACIONADO, 25ª ED., 1990, ED. CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, S.A., (ECASA). MÉXICO D.F.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, MÉXICO, 1991.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, MÉXICO, 1992.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, MÉXICO, 1992.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, MÉXICO, 1992.
- LEY DEL 2% AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS, MÉXICO, 1992.