

LA CEDULA V DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por HORACIO CASTELLANOS COUTIÑO
Profesor de la Facultad de Derecho de la
U.N.A.M.

Sumario: I. Antecedentes históricos: a) De la Constitución de 1857 a la "Ley del Centenario"; b) De la "Ley del Centenario" a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953.—II. Generalidades sobre la clasificación de los impuestos según su objeto y su tasa.—III. Comentarios y crítica a la Cédula V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, a partir del 1o. de enero de 1962.—IV. Comentario sobre el recurso de reconsideración, en relación con la Cédula V, y la Ley vigente.

No sin cierto temor se aborda un tema que aparentemente puede considerarse libre de escollos jurídicos y contables, en relación con otros aspectos y problemas de la ley de la materia que para su solución adecuada requieren de toda la experiencia y capacidad de juristas y contadores con los que afortunadamente cuenta en la actualidad la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Estos comentarios versarán sobre la contribución que conforme al sistema *cedular de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, grava las utilidades de los profesionistas, artesanos, técnicos, artistas, etc.

Dichos comentarios se harán en el siguiente orden: en primer término, una breve reseña histórica de los antecedentes más importantes del impuesto de que se trata, a partir de la Constitución Política de 1857 por estimar que es el ordenamiento jurídico que instituye con las Leyes de Reforma el *sustratum legal* del México presente, aclarando que se habla del aspecto jurídico únicamente, porque es indudable que en el campo de lo económico y de lo social, el país marcha por nuevos senderos más seguros para la consecución del bien común. Así, se señalarán los textos que fijaban las *contribuciones directas que gravaron los ingresos de los profesionistas y de las personas dedicadas al ejercicio de actividades que se estimaban libres y lucrativas*, hasta la llamada "Ley del Centenario", a partir de la cual se estructura el aspecto *cedular* de este impuesto y se sistematiza el procedimiento

para su cobro, para continuar con la exposición de las leyes que como la anterior tratan el impuesto de referencia en la misma forma.

En segundo lugar, y también sucintamente se hará un breve estudio sobre la naturaleza jurídica del impuesto en cuestión, procurando ubicarlo dentro del lugar que se considera le corresponde en la tradicional clasificación de los impuestos, al mismo tiempo que se precisan sus elementos distintivos.

Por último, se analizará el contenido del Título Sexto de la Ley de la materia y de los artículos aplicables del Reglamento en vigor, procurando resaltar aquellos aspectos que se estimen más importantes.

Por lo que hace al primer punto, bajo la vigencia de la Carta Magna de 1857, por decreto de 7 de febrero de 1859 se impone por una sola vez una contribución del 1% anual sobre todo capital, mueble o inmueble de un mil pesos o más, ya sea que estuviese empleado o que se pudiera emplear en alguna industria, comprendiendo en esta denominación, las profesiones, oficios y ejercicios lucrativos cuyas ganancias mensuales fuera el medio por ciento del capital anual afecto a este impuesto.

El 16 de febrero del mismo año, se amplía la contribución anterior a todos los salarios de los empleados, exceptuando el de los militares en campaña, domésticos, jornaleros, operarios de minas y de haciendas de beneficio de metales, y a todos los de ingresos exiguos que sólo les permitían adquirir el sustento cotidiano.

Por decreto de 30 de mayo de 1859, se derogan las contribuciones directas, entre ellas las que recaen sobre sueldos y salarios, profesiones lucrativas y criados de exceso.

En el mismo año se inicia en el suelo patrio una de las guerras intestinas más cruentas que registra la historia y que propicia entre otros hechos, la exaltación al poder del partido conservador encabezado por el general Miguel Miramón, quien toma posesión de la presidencia el 9 de julio de 1859. Este régimen pretende establecer un sistema hacendario totalmente distinto a los pocos lineamientos que existían de acuerdo con la Constitución de 1857, y es así como por Decreto de 23 de enero de 1860, se clasifican las contribuciones públicas en Generales, que son las destinadas al Gobierno Central; en Departamentales, para la administración de estas entidades y de los Territorios; y, en Municipales para su inversión en estas circunscripciones territoriales.

Los impuestos generales se dividieron en fijos y suplementarios, debiendo efectuarse el cobro de los primeros en forma invariable y periódica cada año económico, y los segundos se establecerían por las autoridades centrales cuando aquéllos no bastaran para llenar la finalidad propuesta durante el

período respectivo, aumentándose mediante estas contribuciones un tanto por ciento de las fijadas, bien que fueran directas o indirectas. Dentro de las contribuciones fijadas y directas se consignó la que recaía sobre las profesiones y los ejercicios lucrativos.

Trasladado el Gobierno Constitucional de don Benito Juárez al Puerto de Veracruz, al expedirse las Leyes de Reforma, el 7 de julio de 1859, se publicó un manifiesto a la Nación, suscrito por el señor licenciado don Miguel Lerdo de Tejada, Secretario de Hacienda, que por su importancia se ha creído pertinente transcribirlo en lo que se relaciona con esta exposición:

“Las diferentes Leyes que hasta ahora se han expedido sobre clasificación de rentas, para señalar las que pertenecen a los Estados y al Gobierno General, adolecen del defecto de no descansar en una base segura, que marque bien la separación de unas y otras partes, porque más que a la naturaleza de los impuestos, se ha atendido a sus productos, lo cual ha dado lugar por otra parte, a cuestiones y disgustos que deben evitarse entre las autoridades del centro y de los Estados. Por estas razones y para fijar sobre un principio de justicia y conveniencia notorias la perfecta separación de las rentas de los Estados y del Centro, el gobierno cree que debe adoptarse como base invariable, la de que todos los impuestos directos sobre las personas, las propiedades, . . . las profesiones y demás objetos imponibles pertenecen a los primeros y los indirectos al segundo. La razón fundamental de esta separación no puede ser más clara y perceptible, porque ella se apoya en el principio cierto de que sólo el gobierno supremo, que es quien tiene el derecho de recaudar impuestos que graven en general a todos sus habitantes, mientras que los de los Estados no lo tienen sino para gravar a los de sus respectivos territorios, supuesto que sólo atienden a los gastos de éstos. Además de esta razón, hay otras muchas de conveniencia general que sin duda comprenderá todo aquel que examine detenidamente la cuestión, es cómo los Estados se verán realmente libres del poder del centro en materia de recursos, que es la base de la libertad en todos los demás ramos de su administración interior. Adoptando este sistema, no habrá ya tampoco obligación, por parte de los Estados, de contribuir con un contingente de sus rentas para los gastos del Gobierno General.”

Un poco al margen, convendría meditar sobre lo propuesto por tan distinguido jurista, que aun cuando superado su pensamiento en la actualidad —concretamente en las Convenciones Nacionales Fiscales—, señala grosso modo, un camino para el logro de la independencia económica de las entidades federativas que indudablemente redundaría en un efectivo sistema de gobierno federalista en lo político, y por lo tanto, en lo social.

Debido a la situación tan precaria del Gobierno Constitucional, no es sino hasta el 4 de febrero de 1861 cuando se establece un impuesto sobre las profesiones, con una cuota fija mensual de uno a dos pesos, y una cuota proporcional del 10% del arrendamiento del local destinado al ejercicio de la profesión, siempre que fuera independiente de la casa-habitación, ya que de no ser así, la cuota se fijaba sobre el arrendamiento total de ésta.

El 6 de diciembre de 1861, se publica la Circular elevada al rango de ley, de la Secretaría de Hacienda sobre el establecimiento de contribuciones federales que incluye a la de los profesionistas. Circular que al decir del licenciado Manuel Yáñez marca el inicio de la integración de las rentas de la Federación, independizándola del contingente de los Estados.

A principios de enero de 1862, se inicia en Veracruz la etapa de la invasión de la República por los franceses, abandonando el Gobierno Constitucional la ciudad de México el 31 de mayo de 1863; suspendiéndose por razones obvias las disposiciones fiscales.

Durante el Imperio de Maximiliano, a pesar de haber sido numerosos los ordenamientos hacendarios emitidos, no se encuentra ninguno que se refiera en particular al impuesto en estudio.

Restaurada la República el 15 de julio de 1867 sobre las bases de la Ley de Leyes de 1857, el Gobierno procedió a su reorganización general, dedicándole especial atención al ramo de la hacienda pública.

En ese orden de ideas, el 30 de diciembre de 1871, la contribución sobre profesionistas se convierte en impuesto de carácter local al expedirse la Ley de Contribuciones directas que se causan en el Distrito Federal, incluyendo la predial y sobre patentes. La de profesiones se pagaba mensualmente, clasificándose a los causantes en tres categorías; clasificación que efectuaba una Junta integrada por el Regidor del Cuartel respectivo, por el Recaudador y por una persona que ejerciera la misma profesión del causante. Para proceder a la clasificación debería presentarse en el mes de junio de cada año una declaración expresando nombre, domicilio e ingresos del contribuyente.

Las resoluciones de la Junta Calificadora podían impugnarse ante el Director de Contribuciones, quien consultando con otro profesional, previa audiencia del Recaudador y del promovente, resolvía en definitiva. Este procedimiento, podría considerarse como el antecedente del recurso de reconsideración administrativa.

Se exceptuaban del pago de este impuesto, los incapacitados físicamente para el ejercicio de su profesión y los que ocupaban algún cargo o empleo público.

Durante la época del General Don Porfirio Díaz, el 15 de diciembre de

1832 se promulgó la Nueva Ley de Contribuciones para el Distrito Federal, consignándose en el capítulo V un gravamen sobre profesiones lucrativas, siendo causantes de este impuesto "...todos los que con título o sin él se dediquen a alguna de las profesiones de ejercicios lucrativos... y no estén comprendidas en las excepciones expresamente establecidas..." Las cuotas que eran mensuales comprendían un minimum de cincuenta centavos y un máximo de doce pesos para los profesionistas.

No causaban el impuesto los impedidos físicamente, los que no ejercían la profesión, los profesores de instrucción primaria, los miembros de los ayuntamientos, los que ejercieran el cargo de jurados, y los funcionarios públicos, así como por un año, los que acabaran de recibirse o reanudaran sus actividades.

Se estableció también como en el caso de la ley anterior, una Junta Calificadora que fijaba la cuota correspondiente a cada profesión. La Dirección de Contribuciones remitía al Ayuntamiento de la capital una lista de quince individuos en el ejercicio de su profesión respectiva, insaculándose tres por cada rama y uno por cada profesión, para integrar la Junta Revisora que se encargaba de conocer de los recursos interpuestos por los causantes.

El 9 de abril de 1885 se expide otra Ley de Contribuciones directas que se causarán en el Distrito Federal, encuadrando a las profesiones de ejercicios lucrativos. En el capítulo IV, se aumentan a diez y veinte pesos mensuales las cuotas de los causantes sobre profesiones y oficios. Asimismo, se modifica la integración de la Junta Calificadora que se compondrá de diez personas que elegirán dos miembros por profesión, presididos por el jefe de la Sección de Empadronamiento. En tanto que la Junta Revisora se constituye con el Director de Contribuciones, el Contador de la propia Dirección y dos miembros designados por la Secretaría de Hacienda, a propuesta del Director ya citado.

El 12 de mayo de 1896 entra en vigor, conjuntamente con una "larga y trascendental legislación", como la denominó el licenciado José Ives Limantour, la Nueva Ley de Contribuciones Directas en el Distrito Federal, que contiene el impuesto sobre profesiones y ejercicios lucrativos y que no aporta nada novedoso en esta contribución, pues las reformas fueron hechas en relación con el impuesto predial. Ley que continúa en vigor hasta 1910 en que se inicia la Revolución que culmina en 1917 con la promulgación de la vigente Constitución Política en la que como ya se expresó, sus leyes constitucionales marcan un derrotero firme y seguro en la evolución y progreso económico y social del país.

Conviene hacer notar que durante el lapso de 1910 a 1921 poca o ninguna importancia se le dio al impuesto en estudio, siendo hasta la aparición de la primera ley del Impuesto sobre la Renta de 20 de julio de 1921, publicada en el Diario Oficial de 3 de agosto del mismo año, y denominada "Ley del Centenario" por su coincidencia con los cien años de la consumación de la Independencia Nacional, cuando se estableció en la fracción II del artículo 6o. un impuesto de carácter federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares, que procedieran entre otras fuentes de las profesiones liberales, artísticas, de las participaciones o dividendos, etc.

El impuesto gravaba los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de ese año o los obtenidos proporcionalmente durante ese mes, estando obligados a su pago los mexicanos y extranjeros con domicilio en la República, por las ganancias percibidas en ella.

Es evidente que se convierte en federal un impuesto que desde el 30 de diciembre de 1871 había sido considerado por las distintas disposiciones legislativas como local, probablemente y aun cuando ello sea aventurado afirmarlo, siguiendo los lineamientos establecidos por el licenciado Lerdo de Tejada en el manifiesto a la Nación, a que se hizo referencia.

Dos aspectos muy importantes de la ley citada son los siguientes: el artículo 8o. que señala la aparición en México del sistema cédular al determinar que "Para los efectos de esta ley, se entenderá por Cédulas, cada una de las fracciones del artículo 1o."; y, la denominación de "Categorías" a las cuotas del gravamen, a los renglones que establecen el ingreso en cada caso.

El artículo 11o. de la Ley que se comenta, prescribe que son causantes en la Cédula II, las personas dedicadas a profesiones liberales tales como las de abogado, médico, arquitecto, ingeniero, etc., las personas dedicadas a una profesión artística, como los músicos, pintores, escultores, cantantes, actores y grabadores. Se estima que en este renglón hay cierta redundancia en la enunciación, pues bastaría el término "artistas" para involucrar a músicos, pintores, actores, etc.

Son también causantes los dedicados a una profesión literaria, como escritores y periodistas en general, así como los que obtengan un lucro o ganancia por su destreza, cultura o habilidad en cualquier ocupación, deporte, espectáculo o ejercicio.

Si bien es cierto que la vigencia de esta ley fue precaria por cuanto que constituyó un tímido intento de implantar el impuesto sobre la renta en el país, es indudable que señala el camino seguido por las leyes posteriores que

determinan en México, a uno de los impuestos considerado tradicionalmente como directo y cuyas características en relación con los profesionales se comentarán posteriormente.

Después de la efímera vida de la ley anterior, no es sino a partir del ordenamiento de 21 de febrero de 1924 y de su reglamento correspondiente, cuando el impuesto sobre la renta adquiere carta de naturalización en la República, siendo las disposiciones legislativas más importantes que hasta la fecha han estado en vigor, las siguientes:

Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, de 21 de febrero de 1924, en vigor a partir del 1o. de marzo de ese año. Texto que señala en la fracción III del artículo 1o., que están obligados al pago de este impuesto "las personas que perciban honorarios o emolumentos por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas", cuando sus emolumentos fuesen superiores en un momento dado, a mil doscientos pesos.

Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925, en vigor a partir del 1o. de abril de ese año, que como innovación a las anteriores disposiciones legislativas, señala genéricamente en el artículo 1o., quiénes son sujetos de este impuesto, y en el artículo 2o. qué debe entenderse por ingreso; estableciendo siete cédulas y correspondiéndole la VII, a las personas dedicadas al ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas, a las que ejerciten un arte u oficio y a las que por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u ocupación análoga, y a las que por concepto de funciones de beneficio obtengan un lucro.

Otro dato interesante de la Ley, que por cierto no ha vuelto a aparecer en las disposiciones subsiguientes, se refiere a las deducciones prescritas en las tres tarifas del artículo 32, de acuerdo con las cuales, los profesionales dedicados a actividades liberales, literarias, artísticas o innominadas y los que ejerciten un oficio, tenían derecho a deducir anualmente doscientos cincuenta pesos, trescientos cincuenta pesos, cuatrocientos pesos, y cuatrocientos cincuenta pesos, por una, dos, tres y cuatro o más personas respectivamente, que realmente sostuvieran.

El mismo tipo de causantes, que residieran en el Distrito Federal, en las Ciudades fronterizas con los Estados Unidos, en las de Tampico, Tuxpan, Veracruz, Progreso, Mérida, y en los lugares circunvecinos a dichas ciudades que fijara la Secretaría de Hacienda, así como proporcionalmente pagaban un impuesto menor que los de la tarifa "A", conforme a la tarifa "B" que se les aplicaba, podían deducir trescientos sesenta pesos. quinientos sesenta

pesos, seiscientos sesenta pesos y setecientos sesenta pesos. por una, dos, tres, cuatro o más personas respectivamente, que como en el caso anterior dependieran de ellas.

Ocurre pensar que esas diferencias en las tarifas "A" y "B", como en las deducciones correspondientes, tendieran a hacer más equitativo el impuesto tomando en consideración las desigualdades económicas existentes de acuerdo con el lugar en que se residiera.

Por último, los causantes no comprendidos en la enumeración anterior; pero que obtuvieran un lucro o ganancia en los deportes, espectáculos, o funciones benéficas, quedaban sujetos a la tarifa "C", que por lo elevado de las cuotas que establecía pudiera equipararse con la que actualmente se aplica a los eventuales. Esta consideración se hace porque da la impresión de que los mencionados causantes ejercían su actividad en forma accidental. A pesar de eso, estos sujetos del impuesto también podían hacer deducciones en relación con el número de personas que de ellos dependieran.

Se ha tratado con cierto detalle esta parte de la ley que se comenta, para hacer resaltar el hecho que conforme con la misma, el impuesto que se analiza tenía las características de un tributo personal, pues tomaba en cuenta para la imposición el lugar de residencia del contribuyente, el que seguía a la persona y, principalmente, que tomaba en consideración sus cargas familiares, último aspecto que como ya se dijo, no ha vuelto a establecerse en las leyes que le sucedieron.

Por último, el artículo 41 establece la calificación estimativa en los casos en que los causantes al ser requeridos por las Juntas Calificadoras o por la Revisora para aclarar sus declaraciones o comprobar los datos relacionados con su documentación y contabilidad, no cumplieran con dicho requerimiento, o bien no presentaran sus declaraciones oportunamente.

Además de los reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935, hubo una serie de decretos que reformaron y adicionaron a ambos tipos de disposiciones, hasta la promulgación de la Nueva Ley de 31 de diciembre de 1941 a partir de la cual, se consigna en la Cédula V el impuesto en cuestión, señalando el artículo 26 de dicho ordenamiento quiénes son sus causantes, no haciendo más que repetir los ya establecidos en la legislación anterior, y añadiendo enunciativamente en su último párrafo a los toreros, pelotaris, boxeadores y futbolistas. En esta ley, se determinó un impuesto anual exclusivamente a base de siete categorías; sistema que ocasionó la interposición de numerosos juicios de amparo y que sentó jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, declarando inconstitucional la tarifa referida.

Sin embargo, por decreto que en uso de facultades extraordinarias para legislar, se le confirieron al Presidente de la República, el 13 de julio de 1943 se aumentaron a ocho las categorías, a la vez que se establecía una tarifa progresiva para los causantes eventuales en esta Cédula.

En razón de lo anterior, por Decreto presidencial también expedido en uso de facultades extraordinarias para legislar, el 1o. de marzo de 1945, se reformó el artículo 27 de la ley en vigor estableciendo una tarifa de cuotas progresivas fijadas en tantos por ciento sobre los ingresos obtenidos, representando una evolución respecto a las cuotas graduales de las disposiciones anteriores.

En el mismo sentido, el 30 de diciembre de 1946, por reformas del Congreso de la Unión a la Ley, se aumenta el monto del impuesto, continuándose con el sistema de progresividad.

Posteriormente, por reformas de 1o. de enero de 1950 y por haber sido solicitado por los propios causantes, a pesar de la declaración de inconstitucional, se adiciona el artículo 27 de la ley con una tabla de clasificación similar a la impugnada, pero con dieciséis categorías, prescribiéndose en el mismo artículo que "Es optativa para los causantes de Cédula V comprendidos en las Fracciones I y II del Artículo 26, con ingresos anuales que no excedan de \$ 60,000.00, pagar el impuesto conforme a la anterior tarifa (la de cuotas progresivas), o aceptar la aplicación de la de clasificación".

Por decreto de 1o. de enero de 1951, se adiciona el artículo 26 con las fracciones IV y V, comprendiendo como causantes en Cédula V, a los Agentes de Seguros (Fr. IV) y a los "Agentes Aduanales, siempre que no se trate de sociedades constituidas para la explotación comercial de patentes aduanales. En este caso, serán las sociedades causantes de Cédula I" (Fr. V). En su oportunidad, es decir, en relación con la ley vigente, se comentará la situación de los agentes aduanales.

Igualmente, se aumentan en cantidad los porcentajes de la tarifa progresiva.

En el decreto de reformas y adiciones a la Ley de 31 de diciembre de 1951, en vigor a partir del 1o. de enero de 1952, se incluye en la fracción IV del artículo 26 a los agentes de fianzas, determinándose además que quedan exentos de este impuesto "...los extranjeros que residan fuera del País, y estén al servicio de compañías nacionales. Asimismo, la fracción V del mismo artículo queda simplemente redactada en los siguientes términos: son causantes de este impuesto: "Los Agentes Aduanales".

Lo que indudablemente constituye una evolución trascendental en este impuesto, es la reforma al primer párrafo del artículo 27, de acuerdo con

la cual, "Los causantes... que ejerzan sus actividades permanentemente en el Territorio Nacional, pagarán el impuesto... aplicable a la diferencia que resulte entre los ingresos percibidos y las deducciones que autorice el Reglamento". Es decir, con esta reforma, el impuesto que en alguna ocasión tuvo las características inherentes a la contribución personal y que posteriormente se le consideró por ley, eminentemente objetivo o real, se proyecta nuevamente y aun cuando no en forma definida a un impuesto con tendencias de subjetivo o personal, para el causante con ingresos mayores, según la reforma al párrafo tercero del propio artículo de \$ 60,000.00.

En la misma forma en este texto legal se procura precisar quiénes deben considerarse como causantes eventuales, al prescribir que son los que "ejercen" ...sus actividades esporádicamente en el Territorio Nacional..."

Nuevamente, por decreto de 29 de diciembre de 1952, vigente a partir del 1o. de enero de 1953, se reforma el artículo 26 referente a los agentes aduanales, estableciéndose que serán causantes en Cédula V, "...salvo los casos previstos por el inciso e) del artículo 5o. que considera como causantes del impuesto sobre la renta en Cédula I, "las sociedades o asociaciones que exploten una o más patentes aduanales. En tal caso los ingresos provenientes de la explotación de éstas, se acumularán a las que se obtengan por operaciones mercantiles".

Hasta este momento, solamente se ha hecho referencia a las disposiciones emanadas del Congreso de la Unión o las que en uso de facultades extraordinarias para legislar emitió el Presidente de la República, por considerarlas las más importantes en esta materia. Empero, dentro de las disposiciones reglamentarias se considera pertinente detenerse en la de 31 de diciembre de 1941, vigente a partir del 1o. de enero de 1942, que consigna la clasificación de los causantes en Cédula V, según el criterio de la Junta Calificadora en el Distrito Federal y de las Oficinas Receptoras en los Estados y Territorios, quienes determinarán la categoría que les corresponda partiendo de datos tan objetivos e imprecisos como son la apreciación del volumen de los negocios, de las erogaciones, del prestigio profesional o artístico y de las informaciones que se obtuvieran de casos similares. Es decir, quedaba a criterio de las autoridades hacendarias determinar la categoría de los causantes en esta Cédula; con la circunstancia de que una vez realizada la clasificación, no podía modificarse en el término de dos años, hasta que una vez extinguido y previa investigación, se efectuarían las investigaciones que fueren procedentes.

Sin la intención de profundizar en el problema y de situarse a favor del sujeto pasivo del impuesto, la disposición comentada facilitaba la extra-

limitación del ámbito de facultades discrecionales de las autoridades administrativas, propiciando el desvío de poder; en otras palabras, se favorecía el tránsito de la discrecionalidad al arbitraje por el ejercicio de funciones fundadas en motivos de apreciación.

Además, el reglamento establecía el procedimiento para el pago del impuesto, que debería verificarse en dos partes alicuotas en los meses de enero y julio de cada año. Y si el período era menor de seis meses, se cubría la parte proporcional de la cuota.

Otra innovación, consistió en que el artículo 105 se refiere por vez primera a las asociaciones profesionales, dentro de las cuales, "...cada uno de los asociados... cubrirá... separadamente el impuesto que le (correspondiera)... según su categoría".

Otra disposición reglamentario importante es la de 8 de abril de 1947, que reforma los artículos 104 y 105 del ordenamiento anterior, siendo lo más sobresaliente la determinación de quiénes se considerarán como ejerciendo sus actividades permanentemente en el Territorio Nacional, tomando en cuenta para ello el domicilio registrado para fines fiscales, comprobado por las autoridades hacendarias y que, excepción hecha del ejercicio fiscal de iniciación de actividades, haya permanecido abierto durante todo el año fiscal de que se trate. Los causantes que no comprobaban los requisitos señalados, se consideraban como eventuales para los efectos de la ley y enteraban el gravamen correspondiente por los ingresos obtenidos en el país, de acuerdo con la tarifa aplicable.

Lo mismo se estableció para los artistas, deportistas, y en general, los que actuaban en espectáculos públicos, pues se consideraba que ejercían permanentemente sus actividades en el país si acreditaban ante la Dirección del Impuesto sobre la Renta o en la Oficina Receptora de su jurisdicción, el lugar de su domicilio; que actuaban en dependencia o bajo la dirección de empresas o de instituciones permanentes, o bajo contrato celebrado con ellas, y en ambos casos, por lapsos mayores de 180 días al año, dentro de los cuales actuaran en público por lo menos una vez por semana o cinco al mes.

Los que no cumplieran con los requisitos anotados, serían considerados como causantes eventuales.

También aparece la asociación profesional, que manifestará sus ingresos colectivos con el derecho a efectuar las deducciones autorizadas.

En la fracción IV del artículo 104 relacionada con el 105, fracción III de este reglamento, se les otorga a los artistas cinematográficos un tratamiento distinto pues se les concede efectuar deducciones globales conforme a una tarifa proporcional regresiva.

Por decreto de 15 de enero de 1951 que reforma y adiciona el reglamento se prescribe en el último párrafo del artículo 102 que "Las personas que perciban gratificaciones o pagos extraordinarios por prestación de servicios, para los efectos del pago del impuesto a que se refiere el artículo 25 de la Ley, acumularán el importe de tales percepciones a los sueldos en el mes que reciben ese pago extraordinario".

Se ha transcrito íntegro el párrafo, por estimar que pudiera ser uno de los antecedentes que originaron la creación de la tasa complementaria de ingresos acumulados; pero principalmente con el propósito de sugerir que se piensa en la posibilidad de crear un sistema eficaz que permita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro de impuestos por la acumulación de ingresos —independiente de su cuantía—, que perciben los causantes gravados en las Cédulas IV y V, quienes muy frecuentemente y por razones muy explicables de índole económica, se constituyen simultáneamente en sujetos pasivos de ambos gravámenes, y así, como ya se ha establecido la acumulación por ingresos gravados en Cédula IV, pudiera realizarse la de los que estén gravados en las dos Cédulas mencionadas.

Por último, por Decreto de 31 de diciembre de 1951, se reforma el artículo 104 del Reglamento, en lo relacionado al procedimiento para la presentación de las declaraciones y de las deducciones de los causantes organizados en forma de asociación profesional.

Además, se precisa que se considerarán como socios, las personas cuya retribución total anual se calcule en relación con los ingresos netos de la asociación, y los que reciban ocasional o periódicamente gratificaciones o retribuciones calculadas o determinadas sobre los ingresos de la asociación o sobre el número o importe de los asuntos, negocios o trabajos en que intervengan.

Por otra parte, se autoriza a las asociaciones, si así lo prefieren, que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales lo efectúen mediante el mandatario o mandatarios que autoricen, debidamente autorizados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Fue costumbre muy arraigada durante una época reciente en el país, consignar en los reglamentos disposiciones que por su naturaleza no suponían un simple desarrollo del contenido de la ley para su mejor aplicación sino que modificaban el orden jurídico existente en materias reservadas exclusivamente a las disposiciones que emanan del Congreso de la Unión. Este fenómeno también se presentó en los múltiples reglamentos que se formularon en materia del impuesto sobre la renta. Ciertamente, y hay que convenir con ello que los reglamentos por su procedimiento más expedito para

su elaboración, facilitaron el desarrollo favorable de los principios y elementos más importantes en esta materia.

Afortunadamente con la Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953, en vigor a partir del 1.º de enero de 1954, se rectificó la práctica viciosa aludida y se encauzó correctamente la labor legislativa, reservándose para el reglamento las disposiciones propias de su contenido.

La ley referida, es la que con las últimas reformas de 28 de diciembre de 1961 publicadas en el Diario Oficial del 30 del mismo mes y año, está vigente a partir del 1.º de enero de 1962.

En el período comprendido entre la iniciación de la vigencia de esta ley y el 31 de diciembre de 1961, las modificaciones dignas de citarse, son las siguientes: la adición por decreto de 30 de diciembre de 1955, en vigor a partir del 1.º de enero de 1956, de la Fracción VI del Artículo 118, autorizando la deducción de "Los donativos y gastos autorizados por la Secretaría de Hacienda para fines benéficos o culturales"; la reforma a las tarifas de los artículos 120 y 121 por Decreto de 30 de diciembre de 1958, vigente a partir del 1.º de enero de 1959. Y, la reforma de 30 de diciembre de 1955, en vigor a partir del 1.º de enero de 1956, del encabezado del artículo 124, respecto a la situación de terceros como responsables solidarios de los causantes, cuando hicieran pagos por cualquiera de los conceptos gravados en la Cédula V.

Con lo anterior, se estima haber agotado los antecedentes históricos del impuesto en cuestión, siendo la finalidad perseguida al reseñarlos, dar a conocer aun cuando fuera a *grandes rasgos la evolución, el desarrollo y los distintos criterios que lo han orientado hasta la vigencia de la presente ley.*

A partir de este momento y previa la introducción ya anunciada respecto a la clasificación de los impuestos, la exposición se proyectará hacia un análisis en primer término, de la ley de 31 de diciembre de 1961, relacionándolo en lo que se considere necesario con el texto anterior, precisamente por las adiciones y reformas experimentadas y, en segundo lugar, de los preceptos reglamentarios aplicables en lo conducente.

En este orden de ideas, en relación con la naturaleza jurídica del tributo de que se trata, se hará referencia exclusivamente a dos de las clasificaciones más importantes de los impuestos, atendiendo a su objeto y a la tasa.

Tradicionalmente los impuestos se clasifican de acuerdo con el objeto, en directos e indirectos. Empero, como Giannini expresa, existe cierta discrepancia de opiniones para determinar qué debe entenderse por una y otra clase de contribuciones. Así, Hugh Dalton entre otros autores, considera que los impuestos directos son los que conforme a la intención del legislador

deben recaer directa y definitivamente sobre la persona obligada a satisfacerlos, en tanto que los indirectos, pueden ser transferidos a otras personas por el obligado.

En otros términos, la distinción se basa en el fenómeno de la repercusión, pues en los impuestos directos se suprime todo intermediario entre el pagador y el fisco, confundiéndose aquél con el sujeto pasivo del impuesto. Fenómeno contrario al que se opera en los impuestos indirectos en los que no se grava al verdadero contribuyente sino por repercusión, de manera que el sujeto pasivo del impuesto y el pagador no se confunden.

Otra tesis sostiene conforme a un criterio más objetivo calificado de administrativo, que los impuestos directos gravan cosas o situaciones estables o duraderas, o los dos aspectos a la vez, originando una obligación periódica que permite el establecimiento de un registro de causantes; mientras que los impuestos indirectos se relacionan a acontecimientos pasajeros que originan obligaciones tributarias aisladas.

Y un tercer concepto, expresa que los impuestos directos gravan una manifestación inmediata de capacidad contributiva, al contrario de los indirectos que gravan una manifestación mediata.

Se piensa que de las tres tesis citadas, la más acertada es la segunda, pues si bien es cierto que respecto a la primera, efectivamente el legislador pretende gravar directamente al sujeto pasivo del impuesto, es bien sabido que en este tipo de impuestos puede verificarse la repercusión; y por otra parte, la tercera opinión no precisa en qué consiste la inmediatez o mediatez de la capacidad contributiva. Sin embargo, ello no supone que los elementos consignados en dichas tesis, no sean de utilidad para tratar de caracterizar a un impuesto determinado.

Asimismo, los impuestos directos se subdividen en personales o subjetivos y en reales u objetivos, habiendo como en el caso de la clasificación anterior varios criterios de distinción, estimando que el más acertado es el que propone Giannini, quien considera impuestos subjetivos o personales, los que gravan la totalidad o parte de las rentas o de los bienes, en cuanto corresponden a una persona determinada, tomando en cuenta en mayor o menor grado sus condiciones particulares; mientras que considera como impuestos objetivos o reales, los que se aplican a bienes o rentas sin relacionarlos con las condiciones personales del sujeto pasivo del tributo.

A la clasificación anterior podría agregarse un tercer grupo que se refiere a los impuestos semipersonales, en los que se combinan también en mayor o menor grado los elementos de los dos anteriores, es decir, el impuesto se aplica en principio a bienes o a rentas sin considerar la situación

personal del sujeto pasivo para que, en un momento dado se relacione con la condición peculiar de dicho sujeto.

En otra parte de la exposición se hizo alusión a las características del impuesto personal, mismas que se repiten siguiendo el pensamiento de Luigi Einaudi, por considerarlo pertinente para su aplicación posteriormente.

Según el autor citado los signos distintivos del impuesto personal son los siguientes: recae sobre la renta global, es decir, la renta que en conjunto corresponde a una persona; se toma en cuenta la persona del contribuyente, Juan o Pedro que debe pagar los impuestos por los servicios que recibe del Estado, siendo indispensable el establecimiento de un mínimo de ingresos exento del pago del tributo en relación a su situación económica, pues se estima que con ese mínimo apenas si podrá subsistir decorosamente; por la misma razón, el impuesto se establece mediante la aplicación de una tarifa progresiva y, por último, se toman en cuenta las condiciones familiares del causante.

La otra clasificación es la que atañe a la moralidad en la aplicación de las cuotas de las contribuciones, que pueden ser fijas o variables, y dentro de las segundas, proporcionales, graduales y progresivas.

La cuota fija es una determinada cantidad de dinero que se establece por cada unidad de la base imponible, por ejemplo, el impuesto sobre la tenencia de perros y ventanas que se estableció en una época nefasta de la vida política del país.

Dentro del sistema de cuota variable, existe la que se establece entre un mínimo y un máximo, quedando a la discrecionalidad de las autoridades hacendarias la determinación concreta del crédito a imponer, v. gr.: el impuesto sobre la tenencia y uso de automóviles, actualmente en vigor.

El otro método de tasa variable es el que se aplica apreciando el quantum de la base del impuesto, expresándose entonces en un porcentaje de su valor. Siguiendo este procedimiento pueden aplicarse como ya se dijo, tres tipos de impuestos: proporcionales, graduales y progresivos. En el primero, el tanto por ciento que se fija no se modifica cualquiera que sea la base imponible de que se parta, variando el crédito a cobrar en relación con el aumento de la base.

En el segundo, la tasa se relaciona también con la base del impuesto; pero no en proporción constante, sino con un criterio distinto como lo es el de establecer varias tasas fijas, con arreglo a la magnitud variable de la base.

Y el impuesto progresivo, consiste en que la cuota para un mismo impuesto no es uniforme, sino que se modifica al variar el quantum de la base por lo que, ésta aparece dividida en escalones a los que se aplica

conforme son más altos, un gravamen más elevado, hasta llegar a un límite máximo a partir del cual, el impuesto se convierte en proporcional. Giannini expresa que este impuesto se aplica sobre todo en los gravámenes que más directamente atienden a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del mismo.

Un concepto más que se quiere precisar aun cuando sea superficialmente, es el de renta, y más que su concepto, las clases de renta que existen. Renta según el licenciado Guillermo López Velarde, es "...el conjunto de bienes muebles o inmuebles... que ingresan al patrimonio de una persona, o que a él afluyen y sin que al disponerse de aquéllos disminuya la fuente que los genera". Y, tres, son las clases de renta: renta bruta, que es el total de ingresos o bienes que percibe una persona en un determinado período de tiempo. Renta neta, que es el total de los ingresos o bienes percibidos por el sujeto, menos los gastos necesarios para mantener la fuente de riqueza en explotación y sin que disminuya. Y renta legal, que es el conjunto de los ingresos obtenidos en un determinado lapso, menos las deducciones que autorice la ley que establezca el gravamen respectivo.

La renta, tiene como fuentes el capital y el trabajo, o la combinación de ambos elementos, y por razones obvias, generalmente se grava más alta la que proviene de la primera, que la que tiene su origen en la segunda fuente.

Con los elementos anteriores, se juzga que se puede iniciar el estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en lo conducente a la Cédula V.

El artículo 1o., señala que el impuesto grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo, o de la combinación de ambos. Refiriéndose como ya se indicó a las fuentes de la renta.

El artículo 4o. clasifica los ingresos en nueve cédulas, correspondiéndole a los honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, la Cédula V.

Dos son los sistemas aplicables para el establecimiento del impuesto sobre la Renta: el global o sintético y el cedular o analítico. El primero, grava la renta sin distinguir la fuente de que proceda; y el segundo, como en el caso de la ley que se comenta, procura diferenciar los orígenes de la renta con el propósito de que gravándolos separadamente, se aplique un impuesto más equitativo.

Como la fuente del ingreso se liga con su lugar de origen y en los casos en estudio, con su titular, el artículo 7o. prescribe que si el domicilio del causante reside en territorio nacional los ingresos que obtenga por contratos

que celebre con empresas o particulares residentes en el extranjero, estarán sujetos al gravamen respectivo que la ley consigne.

El artículo 80, precisa que el domicilio de las personas físicas será el lugar donde esté ubicado el principal asiento de sus negocios, y el de las asociaciones, el local donde se establezca la administración del negocio.

El artículo 112, determina que son sujetos del Impuesto sobre la Renta en Cédula V, con el carácter de ordinarios y con el de eventuales, las personas físicas que habitual o accidentalmente, perciban respectivamente ingresos provenientes del libre ejercicio de una profesión o de un arte (Fr. I); del libre ejercicio de un oficio (Fr. III); de una actividad técnica que requiera habilidad (Fr. II); de la actuación de actividades deportivas, de una actividad cultural, técnica (innecesariamente se repite parte de la fracción II), artística o de otra naturaleza, desarrollada frente al público o en cualquier clase de espectáculos (Fr. V).

Deliberadamente se ha alterado el orden de las fracciones transcritas con la finalidad de hacer notar que sería conveniente para evitar confusiones o interpretaciones erróneas, precisar que en los casos de las fracciones II, IV y V, como en el de las fracciones restantes, la renta que se obtiene es en razón de una actividad libre, para evitar que se piense en la precedente de una relación de dirección y dependencia de un tercero.

También son sujetos de este impuesto los agentes de instituciones de capitalización, ahorro y préstamo para la vivienda familiar, seguros y fianzas, excepto los extranjeros que dedicándose a cualquiera de las actividades señaladas residan fuera del país y estén al servicio de compañías nacionales (Fr. VI).

He aquí casos en que los causantes de esta Cédula, también lo son generalmente de la Cédula IV, por lo que se insiste en la conveniencia ya apuntada de buscar una fórmula adecuada que controle la acumulación para efectos del pago que real y efectivamente deben verificar los sujetos pasivos de ambas cédulas.

Por otra parte, como la ley establece que el gravamen se cause en el domicilio del sujeto, se estima justificada la última cláusula de la fracción comentada.

Igualmente, son sujetos de este impuesto los que reciban un ingreso por la explotación de patentes aduanales (Fr. VII), y por cualquier otra actividad de naturaleza análoga a las mencionadas (Fr. VIII).

Elemental resulta apreciar, que de acuerdo con lo hasta aquí transcrito de la ley, el tributo se aplica en razón de la persona física y de su domicilio por lo que, de acuerdo con la clasificación que se expuso de los im-

puestos, el que se trata, se identifica con dos de los elementos señalados por la doctrina como característicos de los directos y personales o subjetivos.

Sin embargo, el artículo 113 en su párrafo primero, dispone que "...cuando las personas físicas... se organicen en empresa o sociedad mercantil pagarán el impuesto en Cédula I, II o III, según corresponda.

Es de presumirse que en este aspecto la ley se remite al Código de Comercio, por cuanto que este ordenamiento en la fracción II del artículo III, reputa como comerciantes a "Las sociedades constituidas conforme a las leyes mercantiles".

En la práctica, el problema se plantea en relación de quienes explotan patentes aduanales en asociación, pues el artículo 23 de la Ley, considera que deben contribuir en la Cédula I "Las sociedades que exploten una o más patentes aduanales...".

Se considera pertinente hacer notar en primer término, que el último artículo transcrito en lo conducente, hace alusión a las sociedades y no concretamente a las mercantiles; y en segundo lugar que la patente se expide de conformidad con el artículo 691, Fracción IV del Código Aduanero, a las personas físicas que demuestren "...sus conocimientos y aplicación del Código Aduanero...".

Por otra parte, el artículo 693 del Código citado, expresa que "Los agentes aduanales podrán formar para la explotación de sus patentes, sociedades de cualquier naturaleza..."; pero "...los componentes de las sociedades, excepto los mismos agentes no disfrutarán de los derechos que a éstos confiere este Código".

Y el artículo 694 del multicitado ordenamiento jurídico aduanero, determina que "La Secretaría de Hacienda, por conducto de la Dirección General de Aduanas, expedirá una tarifa de honorarios por la prestación de los agentes aduanales...".

En relación con lo anterior, y si se quiere ser congruente con lo establecido por el Código Aduanero que específicamente se refiere a la calidad y situación jurídicas de los agentes aduanales, es incuestionable que hay que convenir que se trata de verdaderos profesionales en materia aduanera y que por lo tanto, deben quedar regulados única y exclusivamente por los presupuestos del párrafo segundo del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerándoseles como personas físicas que en razón de sus intereses integran asociaciones por lo que, convendría suprimir del artículo 23 como causantes en Cédula I a las sociedades que "...exploten una o más patentes aduanales..."., pues como ya quedó expresado los derechos y

obligaciones que en materia impositiva se establecen, se relacionan en forma directa e inmediata con el titular de la patente.

A mayor abundamiento, es indudable que los agentes aduanales realizan actividades meramente personales, y no de inversiones de capital.

El mismo artículo 113 en el párrafo segundo, alude a que son causantes de este impuesto, "Las asociaciones que agrupen a profesionistas..." Siendo pertinente observar que ello se hace en relación a la base y a las deducciones, por lo que, aún puede considerarse que prevalece el criterio de que esta carga fiscal se identifica en algunas de sus características, al impuesto personal o subjetivo.

Por lo que se refiere a la fuente, no hay duda que se relaciona con el ingreso obtenido del trabajo personal.

Respecto a la base de este impuesto para los causantes que opten por el sistema del artículo 114, será la renta legal la que se grave, toda vez que se autorizan las siguientes deducciones: el importe de la amortización de las inversiones del activo fijo intangible hasta el 5% anual (Art. 118 en relación con la Fr. II del Art. 29), no siendo amortizables las reparaciones, gastos de mantenimiento y conservación, así como las adaptaciones a las instalaciones que, a juicio del causante no impliquen adiciones al activo fijo... y que el propio causante no aplique a los resultados contables de su negocio, respecto a las reparaciones, gastos de mantenimiento y conservación, sin que representen adiciones al activo fijo y que hayan sido cargados a las cuentas de costos o de gastos de su negocio, para efectos contables, siempre que la política de aplicación de los referidos gastos a los resultados contables, sea la misma que el causante haya venido usando en ejercicios anteriores.

También son deducibles, el 5% anual por concepto de depreciación de inversiones en edificios y construcciones, porcentaje que podrá modificarse a juicio de las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Art. 29, Fr. III); El 10% anual por concepto de depreciación de las inversiones en maquinaria, equipo y bienes muebles, y hasta el 20% anual por concepto de depreciación de las inversiones de transporte... y en material rodante (Art. 29, Fr. IV); el monto de los pagos hechos gravados en las Cédulas IV y V siempre que se cumpla con las obligaciones de retener y enterar el impuesto y de pagar las cuotas obrero-patronales a que obligan la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social y su Reglamento (Art. 118, Fr. III).

Respecto de este último grupo de deducciones, se estima que la medida es exageradamente drástica, pues en realidad como responsables solidarios de

los impuestos gravados en las Cédulas IV y V, el tercero se constituye en deudor por los créditos respectivos; pero no por ello debe rechazársele el total de los salarios y honorarios que ha cubierto, independientemente de las sanciones de que sea merecedor por la aplicación de las disposiciones legislativas realmente correspondientes.

Son también deducibles, "Los donativos y gastos autorizados por la Secretaría de Hacienda para fines benéficos o culturales" (Art. 118, Fr. V).

Resalta claramente que este tipo de deducciones está sujeta a la apreciación discrecional de las autoridades competentes, sin que lo anterior suponga una crítica censurable, pues la conducta humana evoluciona en razón de las circunstancias, y lo que en un momento dado puede considerarse como benéfico o cultural, podrá dejar de serlo en otras condiciones, siendo justificado que se reserve al Poder Público, la calificación de lo que sea más adecuado para el interés colectivo.

Otras deducciones permitidas son "La cantidad erogada por el arrendamiento del local destinado al ejercicio de su actividad" (Art. 118, Fr. IV), y los demás gastos normales y propios del ejercicio de la profesión, arte u oficio (Art. 118, Fr. V), entre los que se admiten los gastos de propaganda.

La aceptación de todas las deducciones citadas, dependerá de que "...sean las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio (Art. 30, Fr. I) y "Que estén en proporción con las operaciones del causante" (Art. 30, Fr. III).

Nuevamente se está en presencia de dos casos en que es manifiesta la facultad discrecional de las autoridades hacendarias.

Finalmente, se estatuye un requisito de índole formal consistente en que las deducciones "...correspondan efectivamente al período que abarca la declaración... correctamente asentadas en la contabilidad y que afecten exclusivamente al ejercicio en que se hayan registrado" (Art. 30, Fr. IV).

La situación no es la misma para los artistas cinematográficos, pues si bien es cierto que están autorizados de acuerdo con la tarifa regresiva del artículo 119 para efectuar deducciones no se especifica en qué consistirán, pues se establece mediante porcentajes aplicables a sus ingresos brutos anuales, independientemente del contenido de los gastos que realicen.

Es oportuno sugerir que deberían quedar incluidos dentro de lo preceptuado por el Artículo citado, todos aquellos sujetos, sin distinción de ninguna especie, que se dediquen al ejercicio de actividades artísticas.

Por considerar que en los supuestos citados, aunque indirectamente, la ley toma en cuenta la situación personal del causante, pues si bien es cierto que si las deducciones no se relacionan con las cargas familiares, ello da

origen a pensar que a pesar de eso, el impuesto no es precisamente real u objetivo, por lo que, aunándolas a las demás características analizadas, se estima que se está en presencia de un impuesto de carácter semipersonal.

Más definido es el gravamen que causan los sujetos que optan por la clasificación de sus ingresos cuando no exceden de \$ 500,000.00 (Art. 116), pues en estos casos la tarifa imponible es sobre la renta bruta, siendo por lo tanto la contribución directa, real u objetiva, como al igual que la que grava a los causantes eventuales, quienes cubren el impuesto sobre el ingreso bruto percibido, conforme a la tarifa del artículo 122.

El impuesto de los causantes que optan por el sistema de deducciones y el de los artistas cinematográficos, de variedades teatrales, se calculará para los efectos del pago, aplicando en el momento de percibir el ingreso, la tarifa del artículo 120, deduciéndose del monto anual del impuesto, una vez determinada la renta legal, los pagos verificados.

Antes de las reformas del presente año, los contribuyentes que escogían el sistema descrito, cubrían únicamente en el momento de percibir el ingreso el 2% sobre el total del mismo, descontándose de la cantidad que al año resultaba, una vez aplicada la tarifa citada, en vista de que, sus declaraciones quedaban sujetas a la calificación del Departamento Técnico Calificador de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta y de las Delegaciones Calificadoras Fiscales dentro de sus respectivas jurisdicciones. Sistema que se suprime en el párrafo primero del artículo 203 de la ley vigente, que estatuye que "las declaraciones... no serán objeto de calificación".

Los causantes que prefieren el sistema de clasificación son gravados en sus ingresos brutos conforme a la tarifa de 32 categorías del artículo 121. El causante que siga este régimen, pagará al percibir cada ingreso el impuesto que resulte de aplicar la tarifa correspondiente, deduciendo del monto anual del impuesto los pagos verificados.

Como en el caso del sistema de deducción, los artículos derogados de la ley prescribían que estos causantes cubrieran solamente el 2% que resultara de aplicar la tarifa.

Parece que la idea del legislador conforme al nuevo sistema de pago, es la de que el fisco perciba automáticamente por cada ingreso, la totalidad del gravamen, quedando al final del ejercicio fiscal poco o nada por cubrir a cargo del causante, sobre todo en el sistema de deducciones, pues a pesar de que la tarifa aplicable es de cuota variable progresiva, indudablemente que las deducciones reducen el monto del impuesto total. En el sistema de clasificación, por tratarse de una tarifa gravable gradual, probablemente

resulte a cargo del causante una diferencia pequeña al cubrir el impuesto total del ejercicio fiscal respectivo.

La medida es buena por dos aspectos, el primero, por las ventajas que supone al Estado, y el segundo, por el aspecto psicológico tan importante para quien soporta la carga fiscal, pues es indubitable que está en mejores condiciones de pagar el impuesto en el momento que percibe el ingreso y no al final del ejercicio por haber cubierto una proporción muy pequeña del gravamen, existiendo en muchos casos la posibilidad de que las autoridades hacendarias determinen saldos a favor del causante, como en ocasiones se presentó con el sistema anterior.

Sin embargo, como el pago total del impuesto en cada percepción ha provocado el desajuste económico y contable de asociaciones profesionales y de personas físicas que perciben rentas elevadas, con el propósito de armonizar los intereses del fisco y los causantes, se propone que previo el estudio especial que se haga en cada caso, se les autorice un anticipo del 5% de los ingresos parciales que obtengan, considerando por la experiencia que da la práctica, que con ese porcentaje se puede cubrir el impuesto anual, y en última instancia serán de poca cuantía tanto los saldos a favor como a cargo del sujeto pasivo.

En lo concerniente a las asociaciones profesionales, al percibirse cada ingreso, la asociación pagará por cuenta de sus asociados la cantidad que resulte de aplicar la tarifa del artículo 120.

Si optan por el sistema de la renta legal, manifestarán los ingresos brutos colectivos y harán las deducciones autorizadas, y sobre el resultado obtenido, en la misma declaración se determinará la proporción del ingreso gravable correspondiente a cada socio.

En el caso de las asociaciones que paguen el impuesto sobre el procedimiento de clasificación, manifestarán sus ingresos brutos colectivos, y determinarán en la misma declaración la proporción de ingresos brutos de cada socio, de acuerdo con las participaciones que se les asignen.

Y en ambos sistemas, del impuesto anual que corresponda al ingreso gravable de cada socio, se deducirá la parte proporcional pagada por la asociación al percibir el ingreso.

Resta por tratar a los contribuyentes eventuales en esta Cédula, quienes como se señaló, cubrirán sus impuestos sobre la totalidad de los ingresos percibidos de acuerdo con la tarifa del artículo 122, aunque se haya convenido en que la percepción de honorarios se haga en exhibiciones parciales.

En todos los casos, cuando se trate de ejercicios irregulares, por aplicación extensiva, la determinación del ingreso gravable se hará siguiendo el

procedimiento señalado en el artículo 17, es decir, la utilidad gravable se divide entre el número de días que comprenda el ejercicio, el resultado se multiplica por 365 y al resultante se le aplica la tarifa correspondiente. El gravamen así obtenido se divide entre 365, y el cociente se multiplica por el número de días que comprenda la declaración, siendo el producto el crédito a cargo del causante.

Respecto de la naturaleza de las tarifas aplicables, ya se dijo que la de los causantes que verifican deducciones, corresponde a un impuesto de cuota variable y progresiva, pues la base es escalonada estableciéndose porcentajes más elevados hasta llegar a un límite (\$ 1.000.000.01), en que se convierte en proporcional. Entre paréntesis, en la tarifa comentada aparece una columna bajo el rubro de "cuota fija", que no puede considerarse que establezca cuotas de esa naturaleza, toda vez que únicamente las cantidades que consigna, son las resultantes de la aplicación del porcentaje del impuesto del escalón anterior a la suma del porcentaje de la diferencia de ingresos del escalón inmediato superior.

La tarifa de clasificación, se identifica con la del impuesto variable y gradual, pues para cada categoría que establece un mínimo y un máximo de la base imponible, se determina una cuota fija.

La tarifa aplicable a los eventuales, es también de cuota variable y progresiva, pues establece para cada escalón de la base un porcentaje determinado, hasta llegar a un límite máximo (\$ 4.000.01), a partir del cual se convierte en proporcional.

La opinión reinante respecto al monto del gravamen que señala esta tarifa, es de que es muy elevado. No se comparte dicha opinión, pues no se trata de la fuente principal de los ingresos del causante, sino de ingresos que circunstancialmente incrementan su patrimonio, por lo que está obligado a contribuir en una mayor proporción que los sujetos pasivos ordinarios en esta Cédula.

Referente a las obligaciones de terceros, el artículo 117, estatuye su responsabilidad solidaria en el pago del impuesto; pero facultándolos por otra parte, para exigir la presentación del recibo en que conste el pago. Tratándose de los causantes eventuales, están obligados a retener y enterar el impuesto que resulte.

Ya se había expresado que en la ley vigente se suprimieron las calificaciones, facultándose a las autoridades fiscales "...para revisar las declaraciones a fin de verificar los datos que consignan..." (Art. 203, párrafo segundo) en sus declaraciones, y a practicar las investigaciones y demás actos de vigilancia para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales

por parte de los causantes. Para ello, podrán requerir la presentación de la documentación comprobatoria, solicitar informes, practicar visitas domiciliarias, etc. (Art. 206).

Si de la revisión resultan diferencias a cargo del causante, las deberá cubrir con los recargos respectivos contados a partir de la fecha en que debió efectuar el pago, además de la aplicación de las sanciones que procedan.

Asimismo, mientras no prescriban los créditos a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta podrá formular las liquidaciones adicionales si cuenta con los datos que le permitan rectificar el impuesto (Art. 203, párrafo quinto).

Cuando espontáneamente el causante presente declaraciones complementarias para corregir errores involuntarios que hubiese cometido, los recargos se reducirán al 50% y no se le aplicarán otras sanciones (Art. 203, párrafo cuarto).

En el capítulo III del Título XII, se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se establece el procedimiento para la determinación estimativa de los ingresos gravables (Art. 210), señalando que procederá "...cuando (se) omitan presentar las declaraciones correspondientes" (Fr. I); "cuando no se presente la documentación comprobatoria de los renglones de (las) declaraciones" (Fr. II); "...cuando la contabilidad... adolezca de alguno (o algunos) de los siguientes vicios: "que registre ingresos menores de los realmente obtenidos (a)"; "que aparezcan alteraciones (b), o que se asienten cuentas o datos falsos o inexactos (d) y (Fr. III).

La aplicación de sanciones es independiente de la determinación estimativa del ingreso gravable, que se efectuará con los medios directos o indirectos con que cuenten las autoridades competentes.

En el caso concreto de la Cédula V, una vez estimados los ingresos, se gravará una renta legal deduciendo un 20% por concepto de gastos para aplicar la tarifa del artículo 120 (Art. 212). Los sujetos de esta Cédula pagarán los gastos que hagan las autoridades hacendarias para la estimación y rectificación de sus declaraciones; pero en el último caso, sólo cuando resulte un ingreso gravable mayor que el declarado.

Por otra parte, el reglamento de la materia, en el capítulo XII dispone qué documentos debe llenar el causante, y el procedimiento para su presentación.

Es importante indicar que es necesaria la reforma de los artículos del reglamento que se relacionan con los sistemas de liquidación y de pago, porque si bien es cierto que tácitamente están derogados, podrían hacer

incurrir en errores a los contribuyentes en perjuicio del propio fisco. Tales artículos son el 137, en lo que se refiere a la devolución de los pagos en exceso una vez que se revisa, en lugar de que se califique el período de que se trate; el artículo 134 que distingue a los causantes en calificables y clasificables, y el 142 que se refiere a las facultades de "los organismos calificadores" para suplir de oficio las manifestaciones de los causantes y para la determinación estimativa de la utilidad gravable.

Para concluir, se hará breve referencia a algunos de los artículos transitorios de la ley, alterando como en otras ocasiones su orden numérico en razón de la mayor o menor amplitud de su tratamiento.

El artículo octavo se refiere a la apertura de los nuevos libros de contabilidad para el registro de operaciones a partir del 1o. de enero de 1962, que deberán ser autorizados por las Oficinas Federales de Hacienda, durante los meses de enero, febrero y marzo.

El artículo tercero prescribe que las declaraciones de los contribuyentes, entre otras Cédulas, de la V, serán calificadas o clasificadas de acuerdo con las disposiciones vigentes con anterioridad a las reformas, subsistiendo para esos fines, la organización de la Dirección del Impuesto sobre la Renta.

El artículo quinto estatuye, que solamente serán resueltos los recursos de reconsideración administrativa que se encuentren en trámite, remitiéndose al artículo cuarto, en el sentido de que las calificaciones y clasificaciones por resolverse, serán definitivas en el orden administrativo, y directamente impugnables en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Dos son las consecuencias que se extraen del análisis de estos dos últimos preceptos: en primer término, conforme al régimen prescrito en la ley derogada y siguiendo el procedimiento por ella establecido, si los causantes no estaban de acuerdo con la calificación o clasificación de sus ingresos gravables, podían recurrirla en la vía administrativa, por lo que se considera que hay una aplicación retroactiva de los artículos cuarto y quinto transitorios citados, en perjuicio de los causantes cuyas declaraciones están pendientes de calificar o clasificar, pues se les niega un recurso que por razones, en la mayoría de los casos, no imputables a ellos, tuvieron otros sujetos del impuesto a los que oportunamente se les calificaron o clasificaron sus manifestaciones, o que para su fortuna, se encuentra en trámite la resolución del remedio administrativo promovido, estableciéndose una situación de desigualdad jurídica para quienes debieran ser tratados bajo el mismo régimen legal en igualdad de condiciones.

En segundo lugar, no se encuentra una justificación plena a la desaparición del recurso administrativo de reconsideración, pues si bien es cierto

que las manifestaciones de los contribuyentes no están afectas a la calificación, es indudable que la revisión provocará conflictos por la supuesta o real afectación de los derechos de los causantes, haciéndoles más pesado el camino para obtener la nulidad de las liquidaciones que los afecten, y que podrían resolverse satisfactoriamente ante las propias autoridades administrativas como venía aconteciendo. Por otra parte, el Tribunal Fiscal de la Federación, en muchas ocasiones tendrá que conocer de conflictos sin gran importancia en cuanto a su monto, acumulándose las labores de este cuerpo colegiado, en detrimento de funciones más importantes que le han sido conferidas.

En esta forma, se da por concluido este artículo que pretendió abarcar los aspectos más sobresalientes de la Cédula V del Impuesto sobre la Renta.

BIBLIOGRAFIA

- DALTON, HUGH. *Principios de Finanzas Públicas.*
EINAUDI, LUIGI. *Principios de Hacienda Pública.*
FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Finanzas Públicas. Impuestos.*
GIANNINI, DONATO ACHILLE. *Instituciones de Derecho Tributario.*
LÓPEZ VELARDE, GUILLERMO. *Apuntes de 2o. Curso de Derecho Administrativo (1959).*
YÁÑEZ RUIZ, MANUEL. *El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra Organización Política (T. II y III).*
COMPILACIÓN DE LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Eds. Sría. de Hda. y Créd. Púb. 1954, 1956 y 1957.