

# TRAYECTORIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO

Por el doctor ERNESTO FLORES ZAVALA  
Profesor de la Facultad de Derecho  
de la UNAM

El impuesto sobre la renta se establece en Inglaterra con motivo de los gastos provocados por las guerras napoleónicas, aun cuando algunos autores citan el impuesto establecido en Florencia que gravaba los beneficios presuntos de los comerciantes. Los impuestos ingleses, insuficientes para cubrir los gastos de guerra, consistían especialmente en derechos aduanales y gravámenes sobre el te, la sal, las sucesiones y el llamado *land tax*.

Fue William Pitt el que propuso en el año de 1798, la llamada *Aid and Contribution Act*, que dio lugar al impuesto conocido con el nombre de la Triple Contribución, porque los causantes quedaron organizados en tres categorías, calculándose el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente.

Cuando se firmó la paz de Amiens, se abrogó el impuesto, sustituyéndose los ingresos que producía con una elevación de los impuestos aduanales.

Al reanudarse la guerra con Napoleón en 1803, se estableció nuevamente el impuesto con la promesa de que sería suprimido al advenimiento de la paz, como en efecto sucedió en el año de 1806, estableciéndose que se causaría por tres años más bajo el nombre de *Property and Income Tax*.

En Alemania, en el año de 1891, se organizó el impuesto sobre la renta global para el Estado de Prusia. En Francia fue sancionado el 26 de diciembre de 1914.

En los Estados Unidos, fue establecido en 1913 y reconoce como antecedente la ley de 1894 que fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, en virtud de las disposiciones que reglaban las facultades del gobierno central y de los Estados en materia tributaria. El problema constitucional se derivó de la discusión sobre si se trataba de un impuesto directo o indirecto.

En México se deben mencionar las siguientes leyes del Impuesto sobre la Renta:

1. Ley de 20 de julio de 1921, que estableció el llamado "Impuesto del Centenario".

2. Ley de 21 de febrero de 1924, llamada "Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre Sueldos,

Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas." Su reglamento de 21 de febrero de 1924.

3. Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925 y sus reglamentos de 28 de abril de 1925 y 18 de febrero de 1935.

4. Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos, de 31 de julio de 1931. Su reglamento de 31 de julio de 1931.

5. Ley del Impuesto sobre Ausentismo, de 14 de febrero de 1934. Su reglamento de 31 de octubre de 1934.

6. Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales, de 29 de agosto de 1946. Su reglamento de 9 de septiembre de 1936.

7. Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho, de 27 de diciembre de 1939.

8. Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941 y su reglamento de 29 de diciembre de 1941.

9. Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, de 29 de diciembre de 1948. Reglamento del artículo segundo de esa Ley de 20 de abril de 1949.

10. Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953 y su reglamento de 30 de enero de 1954. Reglamento relativo a la tasa complementaria sobre ingresos acumulados de 30 de mayo de 1952.

11. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 30 de diciembre de 1964. Sin reglamento.

#### *Ley de 20 julio de 1921*

La Ley de 20 de julio de 1921, se llamó Ley del Centenario. Se expidió siendo presidente de la República el General D. Alvaro Obregón y su secretario de Hacienda, D. Adolfo de la Huerta.

Tuvo el carácter de impuesto extraordinario y gravaba los ingresos derivados del comercio, de la industria, del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, del trabajo a sueldo o salario, de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendo.

La base del impuesto era el importe de los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, si se trataba de sumas reducidas a cuotas fijas y percibidas periódicamente en lapsos de tiempo no mayores de un mes; o la parte proporcional correspondiente a un mes de la cantidad a que ascendieran los ingresos obtenidos en el último periodo liquidado antes del 1o. de septiembre de ese año, cuando esos ingresos por ley, convenio o costumbre debían hacerse efectivos en lapsos de tiempo mayores de un mes. O la sexta parte del monto global de los ingresos o ganancias percibidas durante los meses de marzo a agosto inclusive del año de 1921, en caso de que tales ingresos no fuesen fijos o periódicos.

Estaban obligados al pago, los mexicanos y extranjeros domiciliados en el país, los mexicanos domiciliados en el extranjero, los extranjeros do-

miciliados en el extranjero, si sus ganancias se derivaban de giros mercantiles o industriales establecidos en la República o de algún acto u operación que surtiera sus efectos o fuera ejecutado en el territorio nacional, y las sociedades civiles o mercantiles domiciliadas dentro o fuera del territorio mexicano en los casos en que lo estaban las personas físicas.

Se exceptuaban del impuesto las ganancias que no excedieran de \$ 100.00 mensuales.

El impuesto se calculaba sobre los ingresos y ganancias brutas, en numérico, en especie o en valores, sin deducción alguna. Se pagaba dentro de la primera quincena del mes de septiembre por medio de timbres.

Su rendimiento debía aplicarse exclusivamente a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a obras de mejoramiento de los puertos.

El impuesto era cédular. La Cédula Primera comprendía comercio e industria; la segunda profesionales liberales, literarias, artísticas e innominadas; la tercera, trabajo a sueldo o salario; y la cuarta, los derivados de colocaciones de dinero o valores a rédito, interés, participación o dividendo.

La cuota de la Cédula Primera era progresiva del 1% para los ingresos hasta de \$ 300.00 para llegar a 4% para los ingresos que excedieran de \$ 1,000.00 mensuales. En la segunda, era de 1% para los ingresos hasta de \$ 400.00 para llegar al 4% para los que tuvieran ingresos mensuales superiores a \$ 1,200.00; la tercera de 1 a 3% para ingresos hasta de \$ 750.00 para llegar a ingresos mensuales de más de 1,200.00. Dentro de este grupo estaban comprendidos todos los que prestaran servicios a sueldo o salario, tanto en la ciudad como en el campo y los domésticos. En la Cédula Cuarta, la cuota era de 1 al 4% para ingresos hasta de \$ 250.00 para llegar a ingresos que excedieran de \$ 750.00 mensuales.

Los causantes estaban obligados a presentar una declaración antes del 15 de septiembre de ese año, manifestando los ingresos percibidos y adhiriendo las estampillas correspondientes.

La no presentación de la declaración daba lugar a una calificación estimativa. La falta de pago oportuno del impuesto daba lugar a un recargo del 50%.

#### *Ley del 21 de febrero de 1924*

El 21 de febrero de 1924, se expidió la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos, de ese año, sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Eran los incisos c) y d) de la fracción XII de la Ley de Ingresos.

Esta ley contenía dos capítulos fundamentales: el primero se refería al impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos; y el segundo al impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas.

Conforme al primero estaban obligados al pago del impuesto las personas que regular o accidentalmente percibieran sueldos, salarios, honorarios o emolumentos del gobierno federal, de los estados o de los municipios, o por trabajos prestados regular o accidentalmente, como empleados, obreros o dependientes, y las personas que percibieran honorarios o emolumentos por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas.

Quedaban exentos los salarios hasta de \$ 200.00 mensuales. El impuesto se pagaba mensualmente sobre los sueldos y semestralmente en el caso de las profesiones liberales. La cuota del impuesto para los sueldos era progresiva, del 1% hasta el 2% como máximo para las porciones que excedieran de \$ 2,000.00. En el caso de profesiones liberales era de 2% para la porción que excediera de \$ 12,000.00 semestrales.

El gravamen sobre las utilidades de las empresas afectaba a toda clase de sociedades nacionales, anónimas, colectivas, comanditas, cooperativas, asociaciones monetarias o en participación, sociedades civiles, sucursales y agencias de sociedades extranjeras, particulares y empresas que ejercieran el comercio y cualesquiera otros individuos que aislada o colectivamente tuvieran o explotaran con capital propio o ajeno, algún negocio industrial, minero, de transportes, de banca, de espectáculos, de educación o cualquier otro en el que se girara un capital y sin más excepción que las negociaciones agrícolas que pertenecieran a individuos particulares.

Las sociedades y empresas extranjeras legalmente establecidas en la República eran causantes sobre las utilidades líquidas obtenidas en ella, pero si no funcionaba legalmente, el impuesto debía pagarse por la persona que efectivamente realizara las actividades de la empresa.

No formaban parte de las ganancias, las donaciones, herencias y legados, las derivadas de dones de la fortuna, los aumentos de valor de la propiedad, los pagos por conceptos de prima, la adquisición de patentes de invención, marcas de fábrica y propiedades artísticas y literarias. Estaban exentos las ganancias de \$ 2,400.00 anuales y varias instituciones como las de beneficencia, asociaciones con fines científicos, cámaras de comercio y en general las que no tuvieran fines lucrativos.

La cuota del impuesto era progresiva por grado del 2% al 4% para lo que excediera de \$ 100,000.00 anuales.

Los causantes del impuesto a las sociedades y empresas y los de profesiones liberales, debían presentar declaraciones que eran calificables por Juntas Calificadoras.

Del producto del impuesto se aplicaba un 10% al Estado y un 10% a los municipios.

Las inconformidades contra las calificaciones de las juntas eran resueltas por una Junta Revisora y ambas estaban integradas por representantes oficiales y representantes de los causantes.

En esta ley se señalaban entre los sueldos exentos del impuesto, los del

Presidente de la República, magistrados de la Suprema Corte, diputados y senadores al Congreso de la Unión y funcionarios públicos federales de elección popular, en funciones en el momento de la vigencia de la ley, pero no operaba para los que los sustituyeran ni para los reelectos.

Sin embargo, por Decreto de 31 de abril de 1924, se suprimió esta exención.

Por decreto de la misma fecha se estableció expresamente que causaban el impuesto las sociedades, empresas o personas extranjeras por ingresos provenientes de fuentes de riquezas situadas en territorio nacional.

La cuota se elevó al 6% anual para ingresos provenientes de intereses, descuentos, réditos, capitalización de intereses u otros productos provenientes de préstamos, anticipos sobre títulos o documentos, fianzas, descuentos y depósitos, salvo los que se hicieren a instituciones bancarias, anticresis y censos.

El reglamento de esta ley es de fecha 21 de febrero de 1924.

Las empresas estaban obligadas a presentar una declaración provisional en el mes de julio de cada año. Si el causante no podía estimar sus ganancias de los primeros seis meses, declaraba las del año anterior con una deducción del 30% y consideraba como manifestación provisional el 50% de lo resultante. La declaración definitiva debía presentarse en el mes de enero siguiente, comprendiendo las ganancias efectivas habidas en el año, deduciéndose del impuesto anual lo pagado en la manifestación provisional. Si la empresa iniciaba sus operaciones después de iniciado el año, no presentaba declaración provisional.

Para determinar las utilidades de la empresa se deducía de los ingresos los que la ley excluía por no formar parte o no ser resultado de la actividad comercial o industrial. Además se admitía la deducción de lo siguiente: costo de adquisición de materias primas, transportes, arrendamientos de locales; si la sociedad era propietaria del inmueble, deducía por concepto de arrendamiento el que tuviera fijado para el pago de contribuciones prediales; sueldos, salarios y emolumentos, gastos normales propios y naturales del negocio, interés de capitales tomados en préstamo a compañías bancarias u otras instituciones sujetas al impuesto sobre las utilidades; primas pagadas por seguros contra riesgo de negocio, tales como incendio, accidentes de trabajo, transportes marítimos y terrestres y afianzamiento de empleados; pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor, tales como fuego, naufragio, tempestad, terremoto y similares siempre que no estuvieran aseguradas; una cantidad razonable para cubrir la depreciación y desgaste de la propiedad y otras especiales según el tipo de empresas; más los impuestos pagados durante el año.

No eran deducibles los dividendos, las cantidades afectadas al fondo de reserva, las que se reinvirtieran en la empresa, los intereses de los capitales propios de los socios o empleados y la remuneración por el trabajo personal de los socios.

*Ley de 18 de marzo de 1925*

El 18 de marzo de 1925, se expidió una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que gravaba a los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella por sus ingresos o ganancias cualquiera que fuera su procedencia; a los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provinieran de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional. Y las sociedades civiles o mercantiles, asociaciones, fundaciones, mancomunidades, copropiedades, sucesiones y en general las corporaciones en los casos en que lo estuvieran los individuos.

Por ingreso se consideraba toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que modificara el patrimonio del causante y de la que pudiera disponer sin obligación de restituir su importe.

Del producto del impuesto debía aplicarse un 10% al Estado y un 10% al municipio, siempre que éstos no gravaran las mismas fuentes de ingresos a que se refiere la ley federal, o que redujeran sus tarifas de tal manera que el producto de dicho gravamen disminuyera en una cantidad aproximadamente igual al 10% que se les otorgaba.

Esta ley contenía siete cédulas:

La Cédula Primera comprendía a los que estaban dedicados al comercio, con cuota progresiva por grados que llegaba hasta el 8% sobre las utilidades de \$ 500,000.00 en adelante.

La Cédula Segunda comprendía a los negocios industriales.

La Cédula Tercera a los negocios agrícolas.

La Cédula Cuarta a los que obtuvieran intereses de préstamos, de descuentos o anticipos de documentos, de pensiones por usufructo, censos y anticresis, de obligaciones y bonos, salvo los de la deuda pública mexicana, de acciones comanditas, participaciones, etcétera, en empresas extranjeras, del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas y de cualquiera otra inversión de capital. El impuesto se pagaba sin deducción alguna a razón del 6%, sobre el total de los ingresos). Debía ser pagado por el acreedor y cuando no se determinaba el interés o se señalaba uno inferior al 6%, se consideraba para los efectos del impuesto sobre la renta, que el interés no podía ser inferior al 6%.

Entre las exenciones se encontraba la relativa a la renta de inmuebles y al alquiler de muebles.

En la Cédula Quinta estaban comprendidos los que tuvieran ingresos provenientes de la explotación del subsuelo, o de concesiones otorgadas por el gobierno federal, por los de los estados o por los municipios; por los que aportaran, enajenaran o en cualquier otra forma, transmitieran totalmente o en parte la propiedad de una concesión otorgada por la Federación, los estados o los municipios, o los derechos derivados de ella y los que hicieran esas mismas operaciones con los derechos de explotación del subsuelo.

La cuota del impuesto era del 10%.

En la Cédula Sexta estaban comprendidos los que percibieran sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias, incluyendo sobresueldos, comisiones, premios, gratificaciones o cualquiera otra clase de ventajas concedidas a los interesados, así como las indemnizaciones por ceses y las participaciones que se dieran a empleados y obreros en los términos del artículo 123 constitucional.

Esta cédula tenía dos tarifas: la tarifa A que era progresiva por grados, y que llegaba al 4% para ingresos anuales de \$ 45,000.00 en adelante; los causantes podían hacer deducciones por cargas de familia; por una persona \$ 250.00, por dos, \$ 350.00, por tres personas \$ 400.00 y por cuatro o más personas \$ 450.00.

La tarifa B, se aplicaba en el Distrito Federal o en las ciudades fronterizas con los Estados Unidos, Tampico, Tuxpan, Veracruz, Progreso, Mérida y en los lugares comprendidos dentro de la zona circunvecina de dichas ciudades, y las deducciones que podían hacer eran de \$ 360.00, \$ 560.00, \$ 660.00 y \$ 760.00 según se sostuvieran una, dos, tres, cuatro o más personas. La tarifa en su cuantía era igual que la otra.

En la Cédula Séptima, estaban comprendidos los que se dedicaran al ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas; los que ejercieran un arte o un oficio y los que obtuvieran lucro o ganancia por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza análoga, así como ingresos por concepto de funciones de beneficio.

Tenía también dos tarifas, la A y la B, para los mismos lugares de la Cédula Sexta y con derechos a las mismas deducciones señaladas para la Cédula Sexta.

Pero además tenía una tarifa C para el tercer grupo de causantes, o sea los que explotaran su destreza, cultura o habilidad, calculándose sobre la base de ingresos diarios con cuotas que llegaban al 10% si el ingreso diario era de \$ 5,000.00 o mayor; con deducciones de \$ 1.00, \$ 1.50, \$ 2.00 y \$ 2.50 por cargas de familia.

Entre las obligaciones más importantes que establecía esta ley estaba la de que los comerciantes e industriales debían practicar un balance anual. Los patronos y quienes pagaran sueldos estaban obligados a retener el impuesto, descontándolo de los sueldos; los deudores de intereses también debían hacerlo.

Si el causante percibía ingresos por conceptos comprendidos en varias cédulas, el impuesto se causaba por cada Cédula, debiendo hacerse declaraciones separadamente, pero si había varios negocios comprendidos en la misma cédula, todos debían quedar incluidos en una sola declaración.

Para la calificación de las declaraciones existía una Junta Calificadora y sus resoluciones eran revisadas por la Junta Revisora. Ambas juntas estaban integradas por representantes del gobierno y de los causantes.

En el Decreto de 27 de agosto de 1925, se introdujeron reformas muy importantes, entre las que se pueden mencionar las siguientes:

Se estableció que del impuesto que correspondía pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero, debía deducirse el que pagaran por el mismo concepto a la nación en donde residieran.

Se suprimió la exención para las rentas de muebles. También se estableció que no estaban comprendidos en la Cédula Quinta, los ingresos que se percibieran como participación en las utilidades de las empresas que explotaran concesiones y que no estaban comprendidos en la Cédula Sexta, ingresos que no estuvieran expresamente mencionados como asimilados a sueldos, salarios y emolumentos.

Se cambió el concepto de la tarifa y en vez de señalarse por ingresos anuales para el impuesto sobre sueldos, se señaló el mensual; sobre la misma base se señalaban las deducciones por cargas de familia.

En el caso de la Cédula Séptima se tomó como base el ingreso semestral.

En el Decreto de 9 de junio de 1926, se dijo expresamente que estaban comprendidos en la Cédula Cuarta, los ingresos que obtuvieran las empresas extranjeras que explotaran en el país películas cinematográficas, los propietarios de caballos de carrera, de máquinas jugadoras y en general, las personas que explotaran bienes de su propiedad obteniendo ingresos, ya sea con carácter de precio, arrendamiento, premio u otras remuneraciones de naturaleza análoga. Los que pagaran tales precios, alquileres o premios, debían retener el impuesto.

En el Decreto de 3 de agosto de 1927, se aumentó el impuesto de la Cédula Cuarta y de la Sexta a un tope de 8%, en lugar de 6%. Y en sueldos también se elevó al 8% para los de \$ 3,750.01 mensuales, en adelante.

Por Decreto de 13 de enero de 1928, se reduce la tasa de los impuestos que se habían elevado en los términos del decreto anterior, y así el de la Cédula Cuarta que gravaba intereses, volvió a ser del 6%. La tarifa que gravaba los sueldos y que llegó a ser del 8% se redujo al 5%, señalándose también en 5% la que gravaba a los profesionistas.

En la reforma realizada por Decreto de 23 de diciembre de 1931, se estableció una exención para los comerciantes, industriales y agricultores que percibieran ingresos anuales hasta de \$ 10,000.00 pero con obligación de presentar declaraciones.

Con los causantes con ingresos superiores a \$ 10,000.00 anuales se formaron dos grupos: uno que comprendía a los que percibieran ingresos de los causantes del primer grupo se calculaba el impuesto deduciendo del total de los ingresos la cantidad de \$ 1,000.00. Y al excedente se le aplicaban los porcentajes de utilidad señalados en la propia ley para cada ramo de actividad; dándose reglas según que los ingresos se derivaran de uno o de varios giros diversos. El impuesto era progresivo por grados del 1% hasta el 5% para ingresos gravables de \$ 50,000.00 en adelante. El monto del impuesto fijado en definitiva, bien sea por calificación o por revisión, duraba por el término de dos años.

Los causantes con ingresos de más de \$ 100,000.00 seguían pagando en la forma establecida por la ley.

*Ley del impuesto extraordinario*

El 31 de julio de 1931, se expide la llamada Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos, que gravaba los mismos conceptos que el impuesto sobre la renta. Se causaba sobre los ingresos manifestados en la última declaración definitiva o semestral que se hubiera presentado para los efectos del impuesto sobre la renta, por el año de 1930. La cuota era del 1% para comerciantes, industriales, agricultores y honorarios de profesionistas, y de 2% sobre los ingresos que percibieran los demás causantes desde la vigencia de la ley hasta el 31 de diciembre del propio año de 1931. Las declaraciones no eran motivo de revisión, pero sí se incurría en un recargo del 5% por la falta de pago oportuno del impuesto.

*Otras reformas al impuesto sobre la renta*

En el Decreto de 8 de marzo de 1933, se estableció que las obligaciones y bonos emitidos por las sociedades anónimas y los certificados de participación, causarían el impuesto con la cuota del 3% y además que en los casos de arrendamiento de negociaciones, se podía deducir la amortización, depreciación o arrendamiento de muebles o inmuebles.

Por Decreto de 29 de diciembre de 1933, se introdujeron reformas sustanciales a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que consistieron en lo siguiente:

1. Se derogaron las exenciones y el tratamiento para los causantes con ingresos de \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00.

2. La tarifa con un mínimo de exención de \$ 2,000,000.00 llegó a 12.30% para utilidades de \$ 500,000.00 anuales en adelante, de comerciantes, industriales y agricultores.

3. Las sociedades, asociaciones, fundaciones, corporaciones, mancomunidades, copropiedades y en general las agrupaciones, no disfrutaban de exención en la base de sus ganancias gravables, es decir, no operaba respecto de ellas el mínimo exento de dos mil pesos.

4. Las que ejecutaran actos ocasionales pagarían el 4%.

5. Las empresas constituidas para la explotación comercial de bienes inmuebles quedaban comprendidas en la Cédula Primera.

6. Los causantes que percibieran ingresos por arrendamiento de inmuebles harían constar éstos dentro del total de los que percibieran.

7. En la Cédula Segunda que gravaba intereses derivados de préstamos y; demás inversiones de capital, la cuota se elevó, creándose dos partes, una proporcional del 6% y un adicional progresivo por grados que llegaba al 10.3% dando un total de 16.3% de \$ 500,000.00 en adelante, sin mínimo de exención.

8. En todo caso, debía anticiparse en el momento de la percepción, un 10% sobre el importe del ingreso gravable, del cual el 6% se aplicaría en definitiva y el coeficiente de 4% quedaba sujeto a la liquidación anual.

9. Entre los ingresos exentos estaba el de la renta de inmuebles.

10. La tarifa de la Cédula Tercera, sin mínimo de exención, se dividió en dos partes: una proporcional del 10% y una progresiva que llegaba a 10.3% que daba un total del impuesto del 20.3% para ingresos superiores a \$ 500,000.00.

11. En la Cédula Cuarta se dividió la tarifa en dos grupos: una cuota proporcional de 1.3% y una progresiva que llegaba a 6.3% dando un total de 7.6% para percepciones mensuales de más de \$ 9,000.00.

12. El mismo procedimiento se siguió con la tarifa de la Cédula Quinta, con un mínimo de exención de mil pesos y llegando la cuota al 1.3 proporcional, 6.3 progresiva hasta un total de 7.6 de \$ 54,000.00 mensuales en adelante.

13. Los causantes residentes en el extranjero, en el Distrito Federal, en las ciudades fronterizas con los Estados Unidos, en las de Tampico, Tuxpan, Veracruz, Progreso, Mérida y lugares circunvecinos podían deducir por las personas que efectivamente sostuvieran \$ 240.00, por dos personas \$ 300.00, por tres, \$ 360.00 por cuatro, por más personas \$ 420.00. La tarifa B se aplicaba a los causantes con ingresos eventuales, como los artistas y la cuota era de 11.6% en total, de \$ 1,388.90 diarios en adelante.

14. Los causantes de Cédula Quinta estaban obligados a expedir recibos cancelando timbres por concepto de anticipo, por un 4% del total.

15. La ley establecía la obligación de retener el impuesto a las instituciones de crédito, agentes de bolsa y otras instituciones que recibieran para su cobro cupones, dividendos, partes de interés, obligaciones u otros instrumentos de crédito, títulos o valores; los deudores de intereses; las personas que pagaran precios, alquileres, arrendamientos o premios; los que pagaran rentas u otros conceptos derivados de la explotación del subsuelo; las empresas de fianzas; los causantes de Cédula Primera que pagaran honorarios, iguales y toda clase de remuneraciones; y las personas a las que prestaran sus servicios, los artistas y demás similares.

16. Las declaraciones serían revisadas por una Junta Calificadora y en caso de inconformidad por una Revisora.

17. Las personas que adquirieran negociaciones estaban obligadas a cerciorarse de que sus vendedores estaban al corriente del impuesto.

18. Se establecieron reglas para la prescripción del impuesto, en cinco años que se contaban a partir de la fecha en que quedara firme la calificación o la revisión. Si no eran calificables, a partir de la fecha en que las autoridades fiscales descubrieran la exigibilidad del impuesto.

19. En los casos en que se descubriera que no se había pagado el impuesto por ocultación de datos u otra maquinación u artificio, el plazo de cinco años para la prescripción empezaba a correr desde que se descubrieron tales hechos.

Por Decreto de 19 de abril de 1934 se aclaró que el anticipo en los recibos de profesionistas no debía ser del 4% sino del 2%.

Por Decreto de 30 de agosto de 1937 se reformó el artículo 14 de la ley para establecer que las personas que en el extranjero remitieran mercan-

cías al territorio nacional, cubrirían el impuesto sobre los ingresos brutos que obtuvieran anualmente deduciendo de ellos un 65%, pero sin que en ningún caso el gravamen excediera del 3% de los ingresos totales.

Para la determinación efectiva del impuesto, los causantes debían presentar una manifestación durante el mes de marzo de cada año, comprendiendo las operaciones realizadas durante el año anterior.

Pagarían como anticipo un 3% sobre el valor asignado a los efectos en la factura de remisión.

En vista de los problemas creados por esta disposición se reformó el artículo 14 para no exigir el anticipo del 3%.

#### *Ley del impuesto sobre el ausentismo*

El 14 de febrero de 1934, se expidió una ley llamada Ley del Impuesto sobre Ausentismo. Eran causantes de este impuesto las personas físicas con domicilio en el extranjero o que al empezar un ejercicio fiscal tuvieran una permanencia mayor de cuatro meses fuera de la República y que percibieran ingresos o rentas producidos en México. Se tenía como domiciliada en el extranjero a toda persona que al empezar un ejercicio fiscal hubiera radicado fuera de la República, en el ejercicio inmediato anterior por más de seis meses, aunque no fueran consecutivos; las personas morales con domicilio en el extranjero y las personas físicas o morales domiciliadas en el país que invirtieran en el extranjero ingresos o rentas producidos en México.

Se consideraban producidos en México:

I. Las rentas, ganancias, regalías y toda clase de productos derivados de la propiedad o explotación de bienes inmuebles, sitios en el territorio mexicano o de derechos reales constituidos sobre los mismos bienes.

II. Los dividendos, intereses y demás rendimientos de toda clase de acciones, bonos, partes de fundador y cualesquiera otro títulos jurídicos que otorgaran participación en las utilidades de las asociaciones domiciliadas en México, o que explotaran empresas para cuyo ejercicio existiera en México una instalación o representación.

III. Los intereses, primas de amortización y demás retribuciones de préstamos que debían satisfacerse por personas residentes en México o con cargo a rentas comprendidas en la ley.

IV. Los intereses de los títulos de crédito que en los términos de la ley de la materia se expidieran en el país.

V. Las rentas vitalicias o temporales cuya causa fuera una imposición de capital en los mismos casos del párrafo III.

VI. Los intereses y toda clase de retribuciones de las cuentas corrientes, depósitos y fianzas constituidas en territorio mexicano o para responder de alguna obligación exigible en México.

VII. Las utilidades de explotaciones industriales o comerciales para cuyo

ejercicio existiera en territorio mexicano una instalación, oficina, despacho o representación.

VIII. Las rentas y utilidades derivadas de la enajenación y arriendo de bienes muebles, materialmente existentes en territorio mexicano y las procedentes de derechos originariamente inscritos en un registro público mexicano.

IX. Las rentas, regalías, participaciones, beneficios, productos, utilidades o ingresos que provinieran de la explotación, aportación, enajenación o cualquiera otra forma de aprovechamiento o especulación comercial, de concesiones otorgadas por autoridades mexicanas o de derechos a la explotación del subsuelo reconocidos por las mismas autoridades.

X. Las retribuciones de todo género por trabajos o servicios personales, profesionales o eventuales, cubiertas por personas o empresas domiciliadas en México.

XI. Las percepciones, ingresos y rentas de todas clases no comprendidas en la enumeración anterior que estuvieran gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XII. Las herencias, legados y donaciones gravables conforme a las leyes mexicanas.

XIII. Los capitales pagados por personas domiciliadas en México a personas domiciliadas en el extranjero, o que tuvieran una permanencia de cuatro meses, en razón de contratos de seguros o como indemnización de daños personales.

XIV. Los premios de loterías y rifas efectuadas en el país.

XV. Cualquier otro ingreso o renta que por analogía pudiera incluirse en alguno de los párrafos anteriores.

La ley señalaba las bases de evaluación.

Se consideraban invertidas en el extranjero, las cantidades empleadas o representadas por:

1. Explotaciones industriales o comerciales extranjeras.
2. Bienes inmuebles sitios en el extranjero.
3. Acciones, bonos y obligaciones de gobiernos extranjeros.
4. Acciones, bonos, obligaciones y valores expedidos por empresas establecidas fuera del territorio nacional.
5. Cualesquiera otras que por analogía pudieran equipararse a las anteriores.

Se reputaban invertidas en el extranjero las cantidades que empresas establecidas en México obtuvieran de la exportación de productos o efectos nacionales, si no se demostraba fehacientemente a juicio de la Secretaría de Hacienda, que su importe había sido situado al país o invertido en la adquisición de mercancías o maquinaria importadas al país.

Las cuotas eran del 2% y del 4%.

El reglamento de esta ley fue del 31 de octubre de 1934.

El 18 de febrero de 1935 se expidió un nuevo reglamento de la ley del Impuesto sobre la Renta.

*Ley del impuesto sobre exportación de capitales*

El 29 de agosto de 1936, se derogó la Ley del Impuesto del Ausentismo y su reglamento y entró en vigor la Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales.

Esta ley estableció un impuesto que se causaba por las remisiones al extranjero de dinero, valores o bienes y se consideraban comprendidas las cantidades en moneda nacional que se invirtieran en la adquisición de billetes y cheques de viajero pagaderos en moneda extranjera; las cantidades que se destinaran a la adquisición de giros u otros documentos pagaderos en el extranjero; las cantidades en moneda nacional que se destinaran a la apertura o a la alimentación de cuentas en moneda extranjera; y las cantidades empleadas en adquisición de títulos que otorgaran participaciones de utilidades o productos de empresas domiciliadas fuera del país o en negocios efectuados en el extranjero.

El impuesto se causaba únicamente por la primera adquisición o inversión. La cuota era del 4%.

Entre las exenciones se encontraba la de las cantidades que se situaran, entregaran o depositaran en el extranjero para cubrir el precio de mercancías o efectos previamente importados, o que se importaran al país dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la situación, entrega o constitución del depósito; el valor total o parcial de los productos o efectos nacionales o nacionalizados que se exportaran si se demostraba la restitución de su valor o que había sido invertido en adquisición de mercancías importadas a la República; las exportaciones de valores mobiliarios; las cantidades que se enviaran al extranjero en calidad de restitución de capitales extranjeros; las correspondientes a intereses y primas de amortización pagadas por el gobierno federal y otras semejantes.

Los causantes de Cédula Primera podían obtener una amortización para hacer las remisiones de cantidades exentas sin pagar el impuesto correspondiente, siempre que su capital fuera de \$ 50,000.00 como mínimo.

El reglamento de esta ley es de 9 de septiembre de 1936.

*Ley del impuesto al superprovecho*

El 27 de diciembre de 1939, se expidió la llamada Ley del Impuesto al Superprovecho, para los causantes de la Cédula Primera, cuyos ingresos anuales fueran mayores de \$ 100,000.00, estimando como superprovecho la utilidad que se obtiene en exceso del 15% del capital contable o el 20% de las utilidades, cuando no exista capital contable.

Por capital contable se entendía la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa, pudiendo tomarse en cuenta otros elementos.

La utilidad sujeta a este impuesto, se determinaba disminuyendo de la utilidad gravable para los efectos del impuesto sobre la renta, el monto

del impuesto que resultara de la aplicación de la tarifa del artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El valor de los dividendos decretados formaba parte del pasivo, de tal modo que la parte de las utilidades que se dedicara a dividendos, dejaba de considerarse como elemento del capital contable.

Los causantes debían presentar una declaración anual anexa a la definitiva del impuesto sobre la renta, manifestando el capital contable la utilidad sujeta al cálculo del superprovecho y la liquidación del impuesto. La cuota era la siguiente: las utilidades hasta el 15% del capital contable, exentas; las utilidades entre el 15% y el 21%, el 15%; entre el 21% y el 27%, 20%; entre el 27% y el 33%, 30%; y del 33% en adelante, 35%.

Los comisionistas causaban el impuesto a razón del 25% sobre las utilidades que excedieran del 15% del monto de las operaciones realizadas.

Los que ocasionalmente ejecutaban actos de comercio o explotaban algún negocio industrial o agrícola, pagarían el 25% sobre la ganancia que excediera del 15%.

Por ley de 31 de diciembre se suprimió este impuesto, pero en atención a que quedaban créditos pendientes, se expidió un decreto por el cual se estableció que no se daría curso a ninguna gestión administrativa para obtener la devolución del impuesto del superprovecho causado hasta el 31 de diciembre de 1941, y exigible durante el año de 1942, debiendo sobreseerse los juicios pendientes ante el Tribunal Fiscal que tuvieran por objeto obtener la nulidad de resoluciones denegatorias de devolución, expresas o fictas de las autoridades fiscales.

También se ordenó el sobreseimiento de los juicios en que se reclamaron resoluciones administrativas que hubieran fijado créditos fiscales por impuesto del superprovecho, causados hasta el 31 de diciembre de 1941, o los de amparo en que se reclamara la constitucionalidad de sentencias del Tribunal Fiscal que hayan reconocido la validez de tales resoluciones, ordenándose que los que no hubieran presentado sus declaraciones deberían hacerlo, quedando privadas de todo efecto jurídico las sentencias emanadas del Tribunal Fiscal, de las que derivara el derecho a no pagar o a obtener la devolución de los impuestos a que alude el decreto.

Esta disposición fue una ley de emergencia.

#### *Ley del impuesto sobre la renta de 1941*

En 31 de diciembre de 1941, se expidió una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta gravando las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que por alguno de los conceptos mencionados en la ley, modificaran el patrimonio del causante.

De acuerdo con esta ley, estaban obligados al pago del impuesto, los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella, pero del impuesto que les correspondía pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero

debía deducirse el que hubiesen pagado por el mismo concepto a la nación en la que residieran los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella cuando la modificación de su patrimonio proviniera de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional; cuando un residente contrataba con empresas o particulares domiciliados en el extranjero, obligándose al pago de cualquier prestación o a desempeñar un servicio, se entendía que el negocio había sido realizado en el territorio nacional; las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones, y en general las corporaciones en los casos en que lo estaban los individuos.

La ley, que tenía solamente 46 artículos, comprendía cinco cédulas: la primera comprendía a las personas que habitual u ocasionalmente ejecutaran actos de comercio o explotaran algún negocio industrial o agrícola; el impuesto se causaba sobre la diferencia entre los ingresos que percibiera el causante y las deducciones autorizadas por el reglamento que eran exclusivamente las destinadas a los fines del negocio.

La cuota del impuesto era progresiva por grados con \$ 2,000.00 de exención y el máximo de 20% de \$ 500,000.00 en adelante.

Los causantes con ingresos de menos de \$ 100,000.00 en adelante cubrían el impuesto a cuota fija, según la importancia del negocio y el giro de que se trataba.

Los causantes con ingresos de menos de \$ 100,000.00 en adelante percibirían.

Expresamente se mencionaba en esta cédula a las instituciones nacionales de crédito, a las sociedades mexicanas que practicaran operaciones de crédito y a las sucursales o agencias de bancos extranjeros, autorizadas para operar en la República, de acuerdo con la ley y a las instituciones auxiliares de crédito.

También se mencionaba expresamente a las empresas constituidas para la explotación comercial de bienes inmuebles.

En la Cédula Segunda se comprendían los intereses de toda clase de préstamos, operaciones de compra-venta, anticipos a cuenta del precio de toda clase de bienes o derechos, de cuentas corrientes, de descuento de documentos, de constitución de depósitos, de otorgamiento de fianzas, de obligaciones y bonos, de acciones o participaciones en empresas extranjeras que no operaran en el país; el usufructo, el arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas; los premios, primas, regalías y retribuciones de todas clases: de rentas de inmuebles; de juegos de azar y de cualquier otra inversión de capital.

La cuota era progresiva por grados, dividida en dos partes: una proporcional de 6.2% y una progresiva que llegaba al 26.5% de \$ 500,000.00 en adelante.

Se establecían reglas para el caso de que en el documento en que constara la operación no se fijara interés o éste fuera inferior al 6%.

En la Cédula Tercera estaban comprendidos los que normal o accidentalmente percibieran rentas o ingresos por la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno federal; los que aportaban o enajenaban la propiedad de una concesión y los que lo hicieran con los derechos de explotación del subsuelo.

La cuota era progresiva por grados dividida en dos partes: una proporcional de 10.2% y una progresiva llegando el total de la progresividad al 33%.

En la Cédula Cuarta estaban comprendidos los causantes que normalmente percibieran sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias. La cuota era progresiva con un mínimo de exención de \$ 166.66, llegando a 7.6% de \$ 9,000.00 en adelante.

En la Cédula Quinta estaban comprendidos los que se dedicaran al ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas, los que ejercieran un arte u oficio y los que obtuvieran un lucro o ganancia por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza análoga.

Los causantes se clasificaban en siete categorías. La primera tenía una cuota de \$ 3,600.00 anuales y la séptima de \$ 60.00 anuales.

Por decreto de 20 de enero de 1943 y debido a que el estado de guerra en que se encontraba el país exigía mayores gastos públicos, se reformó la ley, aumentándose las cuotas de tal manera que a utilidades de medio millón de pesos en adelante la tasa era del 30%.

En la Cédula Segunda la cuota subió al 33.1% y en la tercera al 41.2%.

Lo más importante de estas disposiciones es que se creó el llamado impuesto a los dividendos de acciones u otros títulos similares, cualquiera que sea su denominación, de empresas mexicanas o extranjeras que operaran en el país y dieran derecho a su percepción.

Se entendía por dividendos cualquier distribución que aun sin denominarse dividendo, pero en concepto de tal, fuera hecha por una empresa a sus accionistas o asociados a base de beneficios. La cuota del impuesto de dividendos era del 8% y estaban exentos de la cuota progresiva.

Por Decreto de 16 de abril de 1943, se sujetó al impuesto de dividendos los que percibieran las compañías bancarias.

El 13 de julio de 1943, se elevó la cuota a los causantes de Cédula Quinta, de manera que la primera categoría pagaba \$ 6,000.00 anuales, creándose una octava, exenta.

Se estableció que tratándose de causantes comprendidos en la Cédula Primera con ingresos anuales de cien mil a trescientos mil pesos, la utilidad se determinaría de acuerdo con su contabilidad. Si ésta no era admisible, se le calificaría estimativamente. Se hizo una revisión de las categorías de los giros, para hacer la clasificación de los causantes menores.

En marzo de 1945, se reformó la ley para establecer que la ganancia gravable de causantes que efectuaran exportaciones o importaciones, el precio de venta de las mercancías exportadas o importadas, cuando lo

considerara necesario la Secretaría de Hacienda, sería fijado por una Comisión de Precios, teniendo en cuenta cualquiera de las siguientes bases: los precios oficiales, los precios señalados en los contratos respectivos aprobados por el Gobierno Federal, los precios señalados en publicaciones nacionales o extranjeras; y los precios corrientes en el mercado interior. Para las importadas se tomaba en cuenta el precio que se consignaba en la factura o el que tuvieran en el mercado interior.

En el mismo decreto se reglamentó con mayor cuidado el llamado impuesto a los dividendos, estableciendo expresamente que se trataría de ganancias que distribuyeran o debían distribuir toda clase de sociedades mexicanas o las extranjeras que operaran en el país.

En este último caso las agencias o sucursales cubrirían el impuesto directamente sobre las ganancias obtenidas en el país.

Igualmente se reglamentó lo relativo al arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas, entendiéndose por tales, un conjunto de bienes organizados en tal forma con fines de lucro, que sólo se requiriera el elemento humano y los gastos de administración indispensables para que produjera ingresos.

Cuando los propietarios o poseedores de bienes constitutivos de un negocio comercial, industrial o agrícola los arrendaran por separado a una misma persona física o moral, se consideraba que se trataba de arrendamiento de negociación.

La cuota del impuesto de Cédula Cuarta se aumentó llegando a un máximo de 19% para emolumentos de \$ 14,000.00 mensuales en adelante.

Se suprimieron las categorías para los causantes de Cédula Quinta, en atención a que muchos recurrieron al amparo de la Justicia de la Unión y en su lugar se estableció una cuota progresiva por grados con un mínimo de exención de dos mil pesos y un máximo de 21% para ingresos gravables anuales de \$ 162,000.01 en adelante.

En el propio decreto se señalan en forma amplia los casos en los cuales la autoridad podía dictar calificaciones estimativas y estos casos eran los siguientes: cuando los causantes omitieran presentar sus declaraciones y por lo mismo debiera suplirse de oficio; cuando al ser requeridos para ello no presentaran sus libros de contabilidad ni la documentación que se les pidiera; cuando no proporcionaran los datos que se les pidieran o no contestaran los cuestionarios de carácter económico que se les formulara; y cuando la contabilidad apareciera llevada en forma irregular, señalándose en qué casos sucedía tal situación; cuando las compras o ventas al menudeo excedieran de un 25% del total; cuando el causante cambiara de domicilio sin dar aviso y en otros casos de omisiones graves.

El 30 de diciembre de 1946, se reformó nuevamente la ley para aumentar la cuota de Cédula Cuarta de manera que para percepciones mensuales de \$ 26,000.01, en adelante la cuota sería de 30%. Igualmente se elevó la cuota para los causantes de Cédula Quinta, o sea profesionistas, de manera que de \$ 312,000.01 en adelante pagaban el 30%.

Se estableció la Dirección del Impuesto sobre la Renta constituida por el director, la Junta Calificadora del Impuesto y dos departamentos: del Impuesto sobre la Renta y Técnico Calificador.

Las declaraciones de causantes comprendidos en la Cédula Primera con ingresos de cien mil pesos anuales o mayores serían calificadas por la Junta Calificadora o por el Departamento Técnico Calificador.

En el Decreto de 30 de diciembre de 1947, se gravó expresamente no solamente la explotación comercial de los bienes inmuebles, sino a las empresas que obtuvieran ingresos por concepto de arrendamiento como accesorios de su objeto principal o para realizar los fines de este objeto, o que debieran adquirir inmuebles por disposición legal para la realización de su referido objeto principal. Debían sumar estos ingresos a los demás que derivaran de su negocio principal.

Igualmente se gravó a los que dieran en alquiler el uso o goce de material rodante, a los propietarios de máquinas sumadoras, y de aparatos automáticos para pesar y para tocar discos, así como a las personas físicas o morales que obtuvieran ingresos por explotación de películas.

En la Cédula Segunda se eximían expresamente del impuesto los ingresos de los autores de libros científicos, artísticos o literarios y en general a los que tuvieran fines morales o culturales. Y no se consideraban en esta exención a los autores de argumentos de películas cinematográficas.

También se eximió del impuesto los ingresos de bonos y obligaciones que emitieran las empresas que prestaran el servicio público de abastecimiento de energía eléctrica para ser invertidos en los fines de la empresa.

En el Decreto de 28 de diciembre de 1948, se establece que el impuesto de Cédula Primera dará lugar al pago de un anticipo a cuenta del impuesto. El anticipo sería igual al monto del impuesto correspondiente a la utilidad declarada en el último ejercicio y en el caso de pérdida, a razón de 0.4% sobre los ingresos manifestados en esa declaración. Si no había declaraciones, se tomaba como base la última presentada, aumentada con un 10%.

Se precisaba que estaban sujetos al impuesto los productores de películas.

#### *Ley del impuesto sobre utilidades excedentes*

El 29 de diciembre de 1948, se expidió la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, al que estaban sujetos los comerciantes, industriales y agricultores con ingresos anuales mayores de doscientos mil pesos, considerándose como utilidades excedentes las superiores al 15% del capital en giro. La tarifa era del 5% para utilidades del 15% al 20%; del 10%, para utilidades del 20% al 30%; del 15%, para utilidades del 30% al 40%; del 20%, para utilidades del 40% al 50% y del 25% para utilidades que excedieran del 50%.

El impuesto daba lugar al pago de un anticipo en los meses cuarto,

séptimo y décimo siguientes al del balance, a razón de una tercera parte por cada exhibición.

Las declaraciones eran anuales y serían calificables por las autoridades correspondientes.

El Decreto de 30 de diciembre de 1949, modificó la ley para establecer que así como se había exceptuado del impuesto los bonos financieros con garantía específica que emitieran las sociedades financieras y los valores que emitieran las instituciones de crédito, se eximían también las obligaciones industriales que se emitieran por las sociedades anónimas. Todo con el objeto de fomentar las inversiones industriales en el país.

Por lo que se refiere a los profesionistas, se estimó que el procedimiento de declaraciones y calificaciones era muy costoso, por lo que se consideró conveniente reestablecer el sistema de categorías para los que tuvieran ingresos de menos de sesenta mil pesos anuales y que aceptaran esa clasificación.

En atención a que con motivo de la Ley del Impuesto de Ingresos Mercantiles se había eliminado la obligación de expedir facturas, se reestableció tal obligación. También se consideró que la práctica de hacer calificaciones en la ciudad de México, daba lugar a la concentración de gran cúmulo de trabajo, por lo que se crearon nueve delegaciones calificadoras para causantes con ingresos hasta de cinco millones de pesos.

El 29 de diciembre de 1950, se establece que cuando de acuerdo con las calificaciones resulte algún saldo a favor del causante, éste se le devolverá de oficio, sin necesidad de solicitud.

Se aumentó la cuota del impuesto en Cédula Primera, estableciéndose tres grados más: de quinientos a setecientos cincuenta mil pesos con cuota de 30%, de 750,000.01 a un millón 31.5% y en adelante 33%.

Los causantes con ingresos menores de cien mil pesos anuales cubrirían el impuesto a cuota fija según la importancia del negocio y el giro de que se tratara.

A los agricultores se les redujo el volumen de sus ingresos anuales en un 50% para la aplicación de la cuota respectiva.

En atención a que las compañías de seguros tenían un régimen jurídico igual al de las instituciones de crédito, se les menciona expresamente como causantes. Por otra parte, se observó que considerar incluido dentro del impuesto de Cédula Primera los ingresos que se percibieran por concepto de dividendos de otras empresas, daba lugar a complicaciones, se acordó suprimir esta obligación.

Con el objeto de fomentar la colaboración de las instituciones extranjeras para el desarrollo económico de la nación, se estableció que los intereses que se les pagara solamente cubrieran el 10% sin aplicación de la cuota progresiva.

En la Cédula Segunda se crearon tres grados de \$ 500,000.00 a ... \$ 750,000.00, de \$ 750,000.00 a un millón y de un millón en adelante con cuotas de 33.1%, 34.6% y 36.1%.

En la Cédula Cuarta se aumentaron también tres grados: de veintiseis mil a sesenta y tres mil pesos con cuota de 30% de \$ 63,000.00, a ... \$ 83,000.00, con 31.5% y de \$ 83,000.00 en adelante con 33%. Y en la Cédula Quinta se agregaron también tres grados: de \$ 312,000.00. a \$ 750,000.00, 30%; de \$ 750,000.00 a un millón, 31.5% y de un millón en adelante 33%.

Se incorporó a esta cédula a los agentes de seguros y agentes aduanales.

Por Decreto de 31 de diciembre de 1951, se reforma nuevamente la ley para que la deducción del 50% de los ingresos gravable no solamente comprendiera agricultores con ingresos de \$ 200,000.00 anuales, sino a todos.

Las personas que obtuvieran ingresos ocasionales debían pagar la cuota general.

Se consideró que los ingresos provenientes de arrendamiento de inmuebles con excepción del de habitación, quedarán comprendidos en la Cédula Segunda.

La cuota del impuesto a los dividendos se elevó al 10%.

En la Cédula Cuarta se aumentó la exención para que llegara a \$ 200.00 mensuales y se vuelve legal la obligación de declarar a un patrón que sea el que paga la remuneración mayor, cuando se perciben diversos sueldos.

Se incorpora a la Cédula Quinta a los agentes de fianzas y aduanales.

Se dictaron diversas disposiciones para evitar que las reservas de reinversión y otras similares se invirtieran en fines distintos del que les correspondiera.

En el Decreto de 29 de diciembre de 1952, se establece un trato similar al de la agricultura para los ingresos derivados de la ganadería. Y se resuelve el problema del domicilio de los causantes señalando como tal, para las personas físicas, el asiento principal de sus negocios y para las personas morales el lugar en que se encuentra la administración.

Esta ley tuvo un reglamento de 13 de julio de 1943.

#### *Ley del impuesto sobre la renta de 1953*

El 31 de diciembre de 1953, se expide una nueva ley del impuesto sobre la renta que grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Se considera ingreso toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modificara el patrimonio del contribuyente.

Esta ley comprendía siete cédulas y una tasa de utilidades excedentes: la primera para comercio; la segunda, industria; la tercera, agricultura, ganadería y pesca; la cuarta, remuneración del trabajo personal; la quinta, honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; la sexta, imposición de capitales; y la séptima, regalías y enajenación de concesiones.

Eran causantes del impuesto los mexicanos domiciliados dentro o fuera del país; los extranjeros domiciliados en la República si el ingreso provenía de fuentes situadas o de negocios realizados dentro o fuera del país; y los extranjeros residentes en el extranjero cuando su ingreso procediera de fuentes de riqueza situadas en México; las sociedades civiles o mercantiles independientemente del lugar en donde estuvieran establecidas y del lugar en que estuviera ubicada la fuente de riqueza de donde procediera el ingreso gravable; las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones, las corporaciones o cualesquiera otras agrupaciones que constituyeran una unidad económica, aun cuando no tuvieran personalidad jurídica.

Posteriormente se agregó en el año de 1959, una fracción mencionando a las sociedades extranjeras que se establecieran en México sea cual fuere el país de donde procedieran los ingresos gravables; las sociedades extranjeras que tuvieran en la República alguna agencia o sucursal por la totalidad de los ingresos de dicha agencia o sucursal, independientemente de su fuente; y las sociedades extranjeras establecidas fuera del país, cuando sus ingresos provinieran de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.

El pago del impuesto se hacía mediante tres pagos provisionales durante los quince primeros días de los meses quinto, noveno y duodécimo del ejercicio. Para este efecto debía estimarse la utilidad gravable anual lo que se lograba dividiendo la utilidad gravable de la declaración del ejercicio inmediato anterior, entre el total de los ingresos manifestados en esa misma declaración, para obtener el factor de utilidad gravable; dividiendo el monto total de los ingresos obtenidos en cada uno de los tres periodos contados desde el primer día del ejercicio en curso, hasta el último día de los meses cuarto, octavo y undécimo de dicho ejercicio entre cuatro, ocho y once, según el número de meses transcurridos para determinar el ingreso mensual promedio; se multiplicaba el ingreso mensual promedio por el factor de utilidad gravable para obtener la utilidad gravable mensual estimada y dicha utilidad mensual estimada se multiplicaba por doce para obtener la utilidad gravable anual proporcional.

Igualmente la tasa sobre utilidades de excedentes se cubría mediante tres pagos provisionales.

En la Cédula Primera estaban comprendidos los que ejecutaran actos de comercio y las sociedades mercantiles que obtuvieran ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles, así como el arrendador que se reputara comerciante y percibiera los ingresos en relación con su actividad mercantil.

La base del impuesto sería la utilidad gravable y el ejercicio regular comprendía doce meses.

Para determinar la utilidad gravable, del ingreso total se deducía el costo de las mercancías vendidas; hasta el 5% anual por concepto de amortización del valor de las inversiones del activo fija intangible y

de gastos y de cargos diferidos; hasta el 5% anual por depreciación de inversiones en edificios y construcciones; hasta el 10% anual por depreciación de inversiones en máquinas, equipos y bienes inmuebles. Los pagos por concepto de sueldos y honorarios; los gastos que se hicieren por vía de previsión social incluyendo las cuotas obrero-patronales; los donativos autorizados por la Secretaría de Hacienda para fines benéficos o culturales; el arrendamiento de inmuebles destinados directamente a los fines específicos del negocio; las primas que se pagaran a instituciones de seguros mexicanas; tanto por riesgos de la propiedad como por el aseguramiento o afianzamiento de agentes, empleados u obreros; las pérdidas debidamente comprobadas por delitos contra el patrimonio por caso fortuito o de fuerza mayor; los fletes y acarreos; los gastos de propaganda comercial; los gastos normales y propios del negocio; los impuestos y derechos; el 1 al millar sobre los ingresos brutos por pérdida en cobro de créditos; el 1% sobre los ingresos brutos que obtuvieran las empresas que hicieran préstamos a los agricultores por falta de recuperación de sus créditos; los pagos por intereses y regalías; los pagos que se hagan en el extranjero y los gastos de conservación.

Las deducciones debían ser las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio y consecuencia normal del mismo; que tuvieran proporción con las operaciones del causante; que hubieren afectado las cuentas de resultados, que reunieran los requisitos que marca la ley.

Se establecía reglamentación especial para la venta en abonos y para las instituciones de crédito.

La cuota del impuesto se conservó en 33% de un millón de pesos en adelante, pero por reforma de 30 de diciembre de 1955, se aumentaron 5 grados más, llegando la cuota máxima al 39%. Y a partir del 1º de enero de 1959, se aumentó también la cuota en diversos grados aun cuando no se modificó el tope de 39% para utilidades de dos millones de pesos en adelante.

Los causantes con ingresos de cien mil pesos al año o menores pagaban cuota fija.

En diciembre de 1958, se aumentó esta cifra a \$ 300,000.00 y los causantes accidentales debían pagar el 20% sobre sus ingresos brutos.

La Cédula Segunda comprendía las actividades industriales entendiéndose por tales la extracción, conservación o transformación de materias primas; el acabado de productos, la elaboración de satisfactores y la prestación de servicios públicos de comunicaciones, de transporte y de suministro de agua, gas y electricidad; quedaban comprendidos en esta cédula los productores de películas cinematográficas nacionales, los distribuidores de las películas que produjeran y las sociedades formadas exclusivamente por productores para la distribución de las mismas; los que se dedicaran a construir bienes inmuebles o a fraccionar y urbanizar terrenos.

Si un causante era comerciante e industrial la declaración la haría en la cédula de la actividad predominante; quedando comprendidos también en esta cédula los que tuvieran al mismo tiempo que una actividad industrial, una actividad agrícola, ganadera y pesquera.

Para determinar la actividad gravable podían deducir el costo de los productos vendidos; los gastos de conservación de las construcciones destinadas directamente a los fines de la industria; y era aplicable las mismas establecidas para el comercio.

En la Cédula Tercera estaban comprendidos los que explotaran algún negocio agrícola, ganadero o de pesca, entendiéndose por explotación agrícola el conjunto de actividades encaminadas a la siembra, cultivo y cosecha; cría de animales y aves de corral y venta de primera mano de productos obtenidos siempre que no hubieran sufrido transformación industrial; por explotación ganadera se entendía el conjunto de actividades desarrolladas en la cría y engorda de ganado y la venta de primera mano de sus productos, siempre que no hubieren sufrido transformación industrial. Por explotación pesquera se entendía la captura y extracción de toda clase de peces, ya sea en aguas dulces o saladas, y la venta de primera mano de sus productos. Los agricultores, ganaderos o pescadores que industrializaran sus productos eran causantes de la Cédula Segunda.

Para determinar la utilidad gravable se deducía el costo de los frutos o productos naturales vendidos, por los agricultores; para los ganaderos, el importe que en el inventario practicado al comenzar el periodo de la declaración tuvieran las existencias, el valor de los productos comprados para la alimentación de los animales, y el costo del ganado comprado durante el ejercicio; y todos los demás conceptos establecidos para los comerciantes.

La tarifa era progresiva y llegaba a 16.50% para utilidades superiores a un millón. Esta tarifa se aumento en el año de 1959, para establecer que de un millón y medio en adelante se pagaría el 25%.

La Cédula Cuarta comprendía los ingresos derivados de la remuneración del trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero por concepto de sueldos, salarios y emolumentos, comisiones por las ventas realizadas en el desempeño del empleo, sobre sueldos, viáticos, gastos de representación, premios y gratificaciones, remuneraciones ordinarias y extraordinarias, así como cualquier otra clase de ventajas; participaciones sobre utilidades, indemnizaciones por cese o separación.

La base era la totalidad de los ingresos mensuales percibidos por los contribuyentes, en la inteligencia de que quien percibiera diversas prestaciones, debía acumularlas.

La tarifa era progresiva llegando a 46% para sueldos superiores a \$ 50,000.00 mensuales.

A partir de enero de 1959, la cuota subió al 45% y a partir de enero tope de 50% para sueldos de \$ 70,000.00 mensuales o más.

En la Cédula Quinta se gravaban los ingresos derivados del ejercicio de una profesión o arte, de una actividad técnica o que requiera habilidad, de un oficio, de actividades deportivas o culturales, técnicas, artísticas o de otra naturaleza desarrolladas frente al público o en cualquier clase de espectáculos, de la actividad de los agentes de instituciones de capitalización, ahorro y préstamo para la vivienda familiar, seguros y fianzas, patentes aduanales y cualquiera otra actividad de naturaleza análoga.

La tasa era progresiva llegando al 33% de un millón de pesos en adelante.

La Cédula Sexta se refería a imposición de capitales comprendiendo intereses de todo tipo, usufructo, rendimientos de obligaciones y bonos de certificados, de participación de las ganancias de toda clase de sociedades, del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras y a partir de enero de 1956, también el arrendamiento de inmuebles destinados a fábricas, hoteles, cinematógrafos, cabarets, salones de baile y espectáculos de cualquier clase, así como de estudios, foros, laboratorios, y demás locales destinados a la producción cinematográfica. Y en general se gravaba en esta cédula los ingresos derivados de inversiones de capital que no estuvieran comprendidos en otras cédulas.

El impuesto llegaba al 36% para utilidades de un millón de pesos en adelante, entendiéndose por utilidad el ingreso total sin deducciones como regla general.

A partir del 1º de enero de 1960, se elevó la tarifa señalándose un de 1960 subió al 50% a partir de \$ 840,000.00.

En esta cédula el renglón más importante fue el de las ganancias distribuibles, estableciéndose que a las ganancias legalmente determinadas conforme a la técnica contable, debía aumentarse las reservas de capital, castigos por pérdidas de créditos que excedieran del porcentaje autorizado, creación o incrementos de reservas complementarias del activo, y de esta suma podía deducirse el importe de las diferencias del impuesto sobre la renta pagadas en el ejercicio, con motivo de calificaciones correspondientes a ejercicios anteriores, y en general lo pagado por impuesto sobre la renta y las tasas sobre utilidades excedentes.

En la Cédula Séptima se gravaban los ingresos derivados de la explotación de concesiones, su enajenación o aportación o participación en los productos del subsuelo. Se gravaba el ingreso total; la cuota era de 41.2% de \$ 500,000.00 en adelante. Y a partir de enero de 1959, tranjeras que tuvieran en la República alguna agencia o sucursal por de pesos en adelante.

En la propia ley se estableció la tasa sobre utilidades excedentes para los que tuvieran ingresos anuales mayores de \$ 300,000.00 y una utilidad superior al 15% de su capital en giro, reglamentándose en la ley las can-

tidades que debían agregarse y deducirse para determinar el capital en giro.

La cuota del impuesto subía del 5% al 25% para utilidades que excedieran del 50%.

Las declaraciones debían ser calificadas por la Junta Calificadora, por el Departamento Técnico Calificador o por las delegaciones.

Los causantes, comerciantes o industriales, con ingresos de menos de \$ 100,000.00, los agricultores con menos de \$ 200,000.00 y los profesionistas con ingresos de menos de \$ 500,000.00 serían clasificados por los organismos competentes.

Por Decreto de 28 de diciembre de 1961, se hicieron reformas fundamentales a la ley, que esencialmente consistieron en crear la Cédula Séptima dedicada a ganancias distribuibles, con el objeto de pasar la reglamentación adecuada a un capítulo especial. Se creó la Cédula Octava, para gravar los ingresos derivados del arrendamiento o subarrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras y de inmuebles destinados a fábricas, hoteles, cinematógrafos, cabarets, salones de baile y espectáculos de cualquier clase, así como de estudios, foros, laboratorios y demás locales destinados a la producción cinematográfica. Pasándose prácticamente las disposiciones relativas que se encontraban en diversos artículos para integrar un solo capítulo.

La Cédula Novena era la que antes era séptima comprendiendo la enajenación de concesiones y las regalías que se derivaran de ellas.

Se creó un título especial que comprendía tasas complementarias; la primera era la tasa sobre utilidades excedentes y la segunda una innovación que era la tasa sobre ingresos acumulados.

La tasa sobre utilidades excedentes conservaba los mismos principios de la ley original, gravando a los causantes que tuvieran \$ 300,000.00 anuales de ingresos y una utilidad superior al 15%.

La sobretasa sobre ingresos acumulados tenían obligación de pagarla las personas físicas, causantes del impuesto, siempre que el total de sus ingresos netos en dos o más cédulas durante el año natural excediera de \$ 180,000.00.

La base era el monto de los ingresos netos efectivamente percibidos, entendiéndose por ingreso neto la cantidad que resulta de deducir de la percepción gravable en cada cédula, el impuesto pagado conforme a la misma y los intereses pagados en el año de pasivos creados para efectuar inversiones productivas. Para deducir estos intereses sería necesario que no se hubieran deducido al determinar el ingreso gravable en la cédula respectiva.

Tratándose de causantes menores en Cédula Primera, Segunda Tercera y Quinta que se hubieran acogido al régimen de clasificación, se aplicaba al monto de su ingresos el coeficiente de determinación estimativa del ingreso gravable y de la cantidad resultante se deducía el impuesto pagado en la cédula respectiva. No debían acumularse los ingresos por la ena-

jenación de inmuebles urbanos y valores mobiliarios, cuando el ingreso era obtenido por personas físicas, sociedades civiles o asociaciones y los de los contratos de arrendamiento con rentas de menos de mil pesos o de inmuebles rústicos.

La cuota era progresiva por clases empezando con 3% y llegando a 15% de \$1,450,000.00 en adelante.

Cuando el total de impuestos pagados en las diversas cédulas excediese del 30% del conjunto de ingresos gravables no se causaba la cuota de ingresos acumulados. Y si se hubiere excedido se reducía el impuesto para no exceder de este límite.

Los causantes debían presentar declaraciones en el mes de febrero.

También se estableció una tasa completaria del 1% sobre percepciones por concepto de remuneración al trabajo personal. Los causantes eran los mismos de las Cédulas Cuarta y Quinta. El impuesto se causaba sobre los ingresos brutos sin deducción alguna y la parte de los trabajadores debía ser deducida por el patrón.

Fue muy importante en esta ley establecer que las declaraciones no eran objeto de calificación, aun cuando las autoridades fiscales podían revisar las declaraciones para verificar los datos que se consignaban. Si aparecían diferencias, al causante debía hacer el pago causando recargos desde la fecha en que debió hacerlo originalmente. Si el causante presentaba declaraciones complementarias espontáneas, los recargos se reducían a la mitad. La facultad de la Secretaría para formular liquidaciones personales duraba cinco años y pasados éstos se extinguía por caducidad la acción fiscal.

En la propia ley se reglamentaba con minuciosidad las clasificaciones para causantes menores.

Era posible realizar determinaciones estimativas del ingreso gravable

Cuando el causante omitía declaraciones se determinaba el ingreso y sus libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de sus declaraciones o no proporcionara los informes que se le requirieran; o cuando adoleciera de vicios graves como registrar ingresos menores de lo realmente obtenidos, alterar el registro de existencias y otras irregularidades que impidieran conocer su situación.

Cuando el causante omita declaraciones se determinaba el ingreso y se hacía una deducción del 20%.

La misma ley regulaba las obligaciones de los terceros para retener el impuesto.

Se establecía la responsabilidad de los miembros del consejo de administración, de las juntas directivas y de vigilancia de sociedades por acciones y de los gerentes y administradores de las demás sociedades. Todos los adquirentes de una negociación eran responsables solidarios, lo mismo que los herederos y legatarios del contribuyente.

Los representantes de empresas extranjeras no domiciliadas en el país, con cuya intervención las referidas empresas desarrollaran en el territorio

nacional actividades que dieran lugar a ingresos gravables, estaban obligados a formular por cuenta de sus representadas, las declaraciones o manifestaciones que correspondieran y a retener y enterar el impuesto que se causara.

*Ley del impuesto sobre la renta de 1964*

Con fecha 1° de enero de 1965, entra en vigor una nueva ley.

La nueva ley que es la vigente, consta de 89 artículos divididos en cuatro títulos: el primero contiene disposiciones preliminares.

El título segundo se refiere al impuesto al ingreso global de las empresas. El tercero, al impuesto al ingreso de las personas físicas. Este título está dividido en impuesto sobre productos del trabajo, impuesto sobre productos o rendimientos de capital y el impuesto al ingreso global de las personas físicas.

El título cuarto se refiere al impuesto al ingreso de las asociaciones y sociedades civiles.

El impuesto 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.

Son sujetos del impuesto las personas físicas o morales mexicanas, las extranjeras residentes en México, las agencias o sucursales de empresas extranjeras, los extranjeros residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riquezas situadas en el territorio nacional y las unidades económicas.

Como en la ley anterior, se permite que cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente pueda deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de la ley mexicana.

El domicilio será para las personas físicas, el lugar en que esté el principal asiento de sus negocios o donde presten sus servicios o el lugar en que se encuentren; el de las personas morales en donde se establezca la administración principal del negocio y el de las sucursales o agencias de negociaciones extranjeras, el lugar en donde se establezcan.

La nueva ley señala las exenciones del impuesto que son esencialmente las mismas que contenía la legislación anterior.

El impuesto debe pagarse al presentarse las declaraciones o manifestaciones exigidas por la ley, o al expedirse los documentos en que deban cancelarse estampillas, y si se trata de retenciones en el mes siguiente a aquél en que se hayan hecho.

El impuesto se pagará en efectivo, admitiéndose giros o vales postales o cheques personales. Se pagará en timbres cuando lo marque la ley.

La ley prevé la posibilidad de que el causante hubiera pagado impuesto en cantidad mayor o menor de la debida. En este caso se pre-

sentarán declaraciones complementarias y si el pago hecho fuera menor, se cubrirán las diferencias con recargos iguales al 50% de los normales, sin exceder del 24%. Si la presentación de la declaración es espontánea para corregir errores de buena fe no se aplicarán sanciones. Si el pago se hizo en cantidad de la debida, podrá formularse una declaración rectificatoria dentro del plazo de dos años a partir de la presentación de las declaraciones originales para determinar el saldo que resulte a su favor.

Las cantidades que resulten a favor del causante en la declaración, se devolverán a solicitud del interesado o de oficio, o bien podrá haber compensación.

Las declaraciones no serán calificables, pero sí podrán hacerse revisiones por las autoridades fiscales. Si en cinco años no se han formulado liquidaciones adicionales, se extinguirá por caducidad la acción fiscal correspondiente.

El impuesto al ingreso global de las empresas grava los que se deriven de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, es decir, engloba las antiguas cédulas primera, segunda y tercera.

Son sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, las personas físicas o morales que realicen las actividades mencionadas.

Los causantes se clasifican en dos grandes grupos que son: los causantes mayores con ingresos que excedan de ciento cincuenta mil pesos, y los menores que son los que tengan ingresos que no excedan de esa cantidad.

La base del impuesto para los causantes mayores, será la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por la Ley.

Para la determinación de los ingresos, las sociedades acumularán la totalidad de los que perciben cualquiera que sea su fuente.

Las personas físicas y las unidades económicas acumularán todos los ingresos que perciban siempre que tengan relación con la actividad de la empresa y los que provengan de bienes afectos total o parcialmente a dicha actividad.

Las sucursales o agencias establecidas en el país, de empresas extranjeras, acumularán los ingresos que tengan relación con sus actividades.

No serán acumulables los dividendos pagados por toda clase de sociedades que operen en el país.

Entre los ingresos acumulables se encuentran los derivados del arrendamiento de inmuebles, en relación con la actividad mercantil del causante, la diferencia entre el precio determinado por la Secretaría de Hacienda y el obtenido por el causante en los casos de ventas al costo o a menos del costo y las ganancias por la enajenación de activos fijos. Si la ganancia por ventas de activos fijos, fusión o liquidación de sociedades en las que el causante sea socio o accionista corresponde a una venta hecha después de diez años, no se acumula; si la venta era de bienes adquiridos antes de diez años, había una tabla que marcaba el

porciento de la ganancia que debía acumularse. No se acumulaba esta ganancia si el causante dentro del año siguiente a la enajenación invierte el importe obtenido por la misma en adquisición de activos fijos destinados a fines industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca.

A partir de las reformas introducidas el 2 de diciembre de 1970, vigentes a partir del año de 1971, las ganancias derivadas de la enajenación de activos fijos de la empresa, así como las derivadas de fusión, liquidación o reducción de capital, de sociedades en las que el causante sea socio o accionista, sí eran acumulables. Sin embargo, a partir de enero de 1972, previa aprobación del programa de inversiones del causante por la Secretaría de Hacienda, no se gravará la ganancia derivada de la enajenación de bienes inmuebles del activo fijo, si se invierte el importe total de la enajenación en la adquisición de bienes, depreciables o amortizables, en regiones susceptibles de desarrollo. Si la inversión fuere parcial, no se gravará la ganancia en el porciento que la inversión represente del importe total de la enajenación.

Las deducciones que puede hacer el causante serán: devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones, costo de las mercancías sobre los productos vendidos, depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de activos fijos intangibles y de gastos y cargos diferidos, la amortización de pérdidas de operación, las pérdidas bienes del causante por caso fortuito o fuerza mayor, las pérdidas por créditos incobrables, la creación e incremento de reservas para pensiones o jubilaciones de personal, los gastos normales y propios del negocio, la diferencia entre el inventario inicial y final de un ejercicio cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de causantes a la ganadería.

Se establecen límites para la amortización de activos fijos intangibles y cargos diferidos, depreciación de edificios, de maquinaria, equipo y muebles, equipo de transporte, material rodante, etcétera.

La Secretaría de Hacienda podrá autorizar la depreciación acelerada de las inversiones en maquinaria y equipo.

Se autoriza la amortización de las pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores, la amortización puede hacerse con cargo a los resultados de los cinco ejercicios siguientes y hasta por el monto total de la utilidad que en cada uno de ellos llegare a obtenerse.

Las pérdidas por crédito incobrables se considerarán realizadas cuando se consumara el plazo de prescripción que corresponda o antes si fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro.

La reserva para pensiones o jubilaciones del personal debía invertirse cuando menos en un 30% en bonos emitidos por la Federación, y el resto en valores aprobados por la Comisión Nacional de Valores, para la inversión de las reservas técnicas de las instituciones de seguros. Estos valores se depositarán en una institución de crédito y no podrá disponerse de ellos sino para su objeto o en caso contrario se pagará la cuota del 42%.

Las deducciones deben ser las ordinarias y estrictamente indispensables

para los fines del negocio, estar debidamente contabilizadas y cumplir con las demás disposiciones legales.

El impuesto se causa sobre el ingreso total percibido tratándose de causantes extranjeros residentes en el extranjero, por alquiler de carros de ferrocarril, distribución de publicaciones extranjeras, asistencia técnica, primas por reaseguros o reafianzamientos cedidos por empresas mexicanas, explotación de patentes de invención, marcas de fábrica y nombres comerciales, intereses derivados de operaciones hechas por bancos extranjeros domiciliados fuera de la República, comisiones eventuales, empresas de espectáculos que trabajan menos de un mes.

Pueden hacerse determinaciones estimativas de ingreso, cuando se omitan las declaraciones o no se presenten libros o documentación conexas, o cuando la contabilidad del negocio tenga graves irregularidades. En estos casos a los ingresos brutos determinados por la Secretaría de Hacienda se aplicará un coeficiente de utilidad del 15% o el que les corresponda de acuerdo con la tabla que señala la Ley.

La tarifa empieza con un 5% para ingresos entre dos mil y tres mil quinientos pesos anuales, hasta llegar al 42% de un millón de pesos en adelante.

Habrà una deducción del 40% para la agricultura, ganadería y pesca, del 25% cuando se industrialicen los productos y del 25%, si además se realizan actividades comerciales o industriales. Las instituciones de crédito, de seguros o fianzas, pueden deducir el 10% del producto de bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria.

El impuesto debe quedar pagado dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio con tres pagos provisionales los quince primeros días de los meses quinto noveno y duodécimo del ejercicio.

Los causantes que realicen actividades ganaderas cubrirán como pago provisional el 1% de los ingresos que perciban adhiriendo estampillas a las facturas que expidan. La ley señala tasas proporcionales especiales para los casos en los cuales el impuesto se causa sobre el ingreso total. También señala el procedimiento que debe seguirse cuando se han otorgado exenciones en los términos de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias.

Los causantes menores o sea los que obtienen ingresos anuales de menos de \$ 150,000.00, tendrán como base del impuesto la que resulte de multiplicar sus ingresos brutos en un año por la tasa para la determinación estimativa del ingreso gravable que les corresponda.

La Secretaría de Hacienda hará una determinación estimativa de los ingresos brutos, cuando los causantes no presenten declaraciones o no lleven registros, o cuando sus ingresos brutos sean insuficientes a cubrir el costo y sus gastos normales, o cuando la intervención temporal de la caja revele ingresos brutos superiores.

El impuesto a cargo de los causantes menores, deberá quedar pagado a

más tardar en el mes de febrero siguiente al año de que se trate, debiendo hacerse un pago provisional en el mes de julio de cada año.

El título tercero de la ley se refiere al ingreso de las personas físicas y comprende tres capítulos que son: el impuesto al producto del trabajo, el impuesto sobre productos o rendimientos del capital y el impuesto al ingreso global de las personas físicas.

En el capítulo relativo al Impuesto sobre Productos del Trabajo, señala como objeto del impuesto, los ingresos percibidos como remuneración del trabajo personal.

Son sujetos del impuesto los que perciban ingresos por la prestación de su trabajo personal en virtud de un contrato de trabajo o de nombramiento, o los derivados del ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural, los agentes de instituciones de crédito, seguros y fianzas, o la explotación de una patente aduanal.

Los que perciben sueldos no podrán hacer deducciones. Los profesionistas podrán deducir de su ingreso el 15% para amortización de activos intangibles y de gastos y cargos diferidos, 5% para depreciación de construcciones, 10% para depreciación de inversiones en maquinaria, etcétera, y 20% para depreciación de automóviles y equipos de transporte. Igualmente podrán deducir los gastos normales y propios por el ejercicio de la profesión.

Cuando una persona perciba sueldos y honorarios deberá acumularlos y hacer del total las deducciones que correspondan. Se considerará como base del impuesto el 80% de la suma si los ingresos no llegan a 150 mil pesos anuales. Si exceden se considerará como base el 80% de los primeros 150 mil pesos y el total de lo excedente.

Los causantes que perciban sueldos de una sola persona harán el pago mediante enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales.

Si una persona presta sus servicios a dos o más personas, podrá presentar su declaración anual por sí misma o hacer del conocimiento del último patrón su situación para los efectos correspondientes.

Los causantes que perciban honorarios, calcularán el impuesto que señala la tarifa sobre el 80% de cada percepción.

El pago del impuesto se hará en el mes de abril.

El impuesto sobre productos o aumentos de capital comprende todos los que estaban gravados en las Cédulas VI a IX. Grava los siguientes conceptos:

I. Ingresos procedentes:

a) De intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos, excepto los mencionados expresamente por la ley;

b) De las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se presten por instituciones legalmente autorizadas;

c) De toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el país;

d) De actos o contratos por medios de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las entidades federativas y los municipios o los derechos amparados por las solicitudes de trámite;

e) De la cesión o aportación total o parcial de los derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, otorgados por las entidades a que se refiere el inciso d) o los derechos amparados por las solicitudes en trámite;

f) De cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo;

g) De la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario;

h) De la explotación de derechos de autor;

i) De inversiones u operaciones de cualquier clase, siempre que los mismos no se encuentren gravados conforme a otras disposiciones de la ley, ni expresamente exceptuados.

2. Intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados o instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación inmobiliarios, amortizables y certificados de participación ordinarios; así como intereses percibidos con motivo de aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito y de organizaciones auxiliares, a los que deberán sumarse todos los rendimientos adicionales.

3. Ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos y valores mobiliarios. A partir de 1972 se suprimió valores mobiliarios y a partir de 1973 se dijo simplemente: ingresos por la enajenación de inmuebles.

4. Ingresos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de muebles urbanos.

5. Ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de sociedades establecidas en el país y de las que deban distribuir las sucursales o agencias de sociedades extranjeras.

Cada fracción tiene tratamientos y cuotas especiales. Como regla general se grava el ingreso bruto.

Las reformas que se introducen en la ley que establece, reforma y adiciona diversas disposiciones fiscales de 15 de noviembre de 1974, publicada en el "Diario Oficial" de 19 del mismo mes, en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen por objeto, en el campo de las empresas corregir diversas desviaciones que se han observado en sus deducciones, establecer los tratamientos adecuados para situaciones nuevas o no previstas en la ley e incorporar en las mismas disposiciones que faciliten y hagan más eficiente la vigilancia de los contribuyentes o resuelvan problemas de interpretación que se han presentado. No se pretende modificar la base

del impuesto ni la tarifa aplicable a las empresas, en congruencia con la política de no afectar la actividad productiva.

Para el efecto se enfatiza que los gastos deducibles deben ser los estrictamente indispensables para los fines del negocio en vez de normales y propios.

No se admitirá la deducción de intereses pagados, cuando el capital recibido hubiere sido utilizado para prestarlo sin intereses; si éstos se pactan a tasas inferiores a las que paga la empresa que efectúa el préstamo, sólo será deducible el interés correspondiente a la tasa más baja. Los honorarios a miembros de consejos de administración, comisarios y funcionarios de alto nivel se limitan de modo que no excedan del 10% de las demás deducciones ni al monto total de los sueldos y salarios pagados, ni individualmente resulten superiores al sueldo más alto en la empresa. Sólo se permitirá la deducción de gastos por concepto de automóviles, cuando no se proporcione más de uno por cada persona ligada con la empresa por relación de trabajo y siempre que sea estrictamente indispensable para el desarrollo de sus funciones. La deducción de los pagos que se hagan a comisionistas, consignatarios, agentes y otros mediadores, deben estar apoyados en contrato escrito en el que se establezca la remuneración y ésta debe corresponder a actividades comerciales efectivamente realizadas. No se permite la deducción de obsequios, atenciones y gastos de naturaleza análoga, salvo los que tengan carácter promocional y sean ofrecidos en forma general a clientes del causante; ni los gastos relacionados con casas habitación, casas de recreo, aviones y embarcaciones, salvo que en estos dos últimos casos se trate de empresas de transporte o se compruebe previamente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la necesidad y justificación del gasto. Queda claramente establecido que ciertas erogaciones, como las correspondientes al pago de sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios, intereses moratorios, recargos o penas convencionales, no son deducibles.

Los gastos de viaje que realicen funcionarios y empleados de las empresas en el país y, principalmente en el extranjero, suelen dar lugar a deducciones muy superiores a las que razonablemente deben admitirse; por ello se estima adecuado que dichas deducciones sólo puedan realizarse por el monto de los gastos en que se incurra por transportes, uso de automóviles, hospedaje y alimentos, cuando se efectúen por persona ligada con la empresa por relación de trabajo. Estos mismos gastos, cuando se realicen en el extranjero, también serán deducibles si cumplen con estos requisitos.

El abuso en el empleo de tarjetas de crédito, expedidas por diversas sociedades e instituciones de crédito, para presentar como gastos de la empresa erogaciones personales de sus funcionarios o directivos, así como la tendencia observada a duplicar estas deducciones, hizo que no se admitan como comprobantes los cargos efectuados mediante el uso de la tarjeta de crédito, si no se comprueban con documentos que reúnan requisitos

fiscales, expedidos por la persona de quien se haya adquirido un bien o recibido un servicio.

Paralelamente con las medidas que tienden a restringir las principales irregularidades observadas en materia de deducciones, se consideran soluciones a problemas que facilitarán el mejor manejo fiscal en las empresas. Entre dichas medidas conviene destacar las más importantes.

Se da solución legislativa al problema que desde hace varios años se ha presentado por la operación de las empresas comúnmente llamadas *jo fiscal* que deben dar, tanto arrendadores como arrendatarios, poniendo así término a una competencia desordenada entre estas empresas que afectaba los intereses fiscales.

La Ley del Impuesto sobre la Renta contiene un régimen que permite, con las adecuadas condiciones de garantía, que puedan deducirse las erogaciones para creación e incremento de las reservas para pensiones o jubilaciones del personal; pero no se previeron las prestaciones de la nueva Ley Federal de Trabajo que establecieron, entre otras, la de que los trabajadores reciban primas por antigüedad, cuando termine la relación de trabajo, por ello se facilita la creación de fondos de reserva dentro de un régimen similar al de pensiones del personal, siendo deducibles las erogaciones correspondientes.

Se definen como gastos de previsión social las prestaciones por pensiones o jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos, subsidios por incapacidad y otros similares, siempre que se establezcan de manera general y conforme a planes en los que también de modo general quede determinado el sector beneficiado de trabajadores, los requisitos de elegibilidad y los procedimientos para determinar el monto de las prestaciones respectivas. Mediante estos requisitos se procura garantizar que los beneficios de previsión social se proporcionen imparcialmente a los trabajadores.

Las empresas residentes en el país que se vean en necesidad de hacer inversiones conjuntas en el extranjero, podrán recibir los dividendos correspondientes, sin que éstos resulten excesivamente gravados; para ello se declara que dichos ingresos pueden no acumularse, en cuyo caso quedan sujetos a una tasa de 20% de la que, dentro del sistema general de la ley, podrán deducir el impuesto sobre dividendos pagados en el extranjero.

Se abandona la exigencia de que la amortización de pérdidas contra utilidades de los siguientes ejercicios, deba sujetarse al requisito de que sean tanto fiscales como contables. Bastará que la pérdida sea solamente fiscal para que pueda ser amortizada. Adicionalmente se elimina de la lista de deducciones la amortización de pérdidas, ya que no se trata de una deducción para determinar el ingreso global, sino de liberar de impuesto a la empresa en la medida en que se amorticen pérdidas de ejercicios anteriores. Aun en el caso de determinación estimativa de ingreso gravable será procedente la amortización de las citadas pérdidas.

Otras medidas tienen como finalidad hacer más eficiente la actuación de la administración fiscal, dotándola de instrumentos legales que le permitan actuar en casos de incumplimiento por parte de los contribuyentes. Al efecto, se establece que cuando una empresa deje de presentar declaraciones para el pago de impuestos propios o retenidos, las autoridades fiscales pueden cobrarle un impuesto igual al de la última declaración presentada. Este cobro tiene carácter provisional, pues quedan a salvo las facultades de revisión del Fisco y el contribuyente, al presentar la declaración omitida, podrá acreditar la cantidad que hubiere pagado.

Una de las formas de evasión más generalizada está constituida por la omisión en el registro y declaración de ingresos percibidos por la empresa. Para probar la existencia de tales ingresos frecuentemente debe acudirse a presunciones derivadas de datos proporcionados por terceros. Dada la importancia de esta prueba para determinar ingresos omitidos con base en datos de compras no declaradas, se adopta en la ley una regla que señala en qué forma dichas compras pueden dar lugar a estimación de ingresos.

Las empresas constructoras han tenido la opción de ajustarse al régimen de la ley o de pagar una tasa de 2.5% sobre sus ingresos brutos. Esta situación se originó en los problemas de hecho que encontraban para comprobar legalmente sus deducciones. Por ello y por resultar más adecuado a la realidad de operación de estas empresas, se sugiere substituir las tasas de 2.5% por una del 3%, sin perjuicio del derecho de estos causantes de acogerse al sistema normal de la ley para efectuar deducciones comprobadas.

En el sector del impuesto sobre la renta de las personas físicas se estimó indispensable que la tarifa que grava los ingresos de quienes tengan una capacidad económica más elevada, sea aumentada a fin de que contribuyan en mayor medida a la satisfacción de las necesidades públicas. Cuando el ingreso gravable sea superior a 150 mil pesos anuales empieza a acentuarse la progresividad de la tarifa hasta llegar a 50% cuando el ingreso gravable sea superior a un millón quinientos mil pesos en el año.

Para que los profesionistas determinen su ingreso gravable, se suprime la deducción global no sujeta a comprobación de 20% del ingreso bruto, exigiéndose que, en todos los casos, los gastos sean debidamente comprobados. En adelante, los pagos se efectuarán bimestralmente en efectivo.

Las pensiones y jubilaciones que pagan tanto el gobierno como las empresas, están totalmente exentas de impuesto sobre la renta. Ello ha dado lugar a abusos, pues en algunos casos los funcionarios del sector privado, que son también accionistas importantes de sus empresas, aparentan jubilarse con altas prestaciones que, por una parte, son gastos deducibles y, por la otra, no causan impuesto alguno.

Se ha considerado la conveniencia de mantener la exención sólo para las jubilaciones y pensiones que no excedan de 10 veces el salario míni-

mo regional y gravar el excedente de dicho límite. No se exigirá la acumulación de las pensiones con otros ingresos gravables.

Se suprime, por equidad, el gravamen para las rentas derivadas de contratos prorrogados por ministerio de la ley. En todos los demás casos, cualquiera que sea el importe de la renta percibida, ésta deberá acumularse a otros productos de capital o al ingreso global de las personas físicas, a efecto de que opere adecuadamente la progresividad del impuesto. Complementariamente, las personas físicas acumularán también los ingresos que deriven de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

El régimen fiscal en relación con inmuebles se distorsiona cuando las personas físicas no adquieren directamente la propiedad sobre tales bienes sino que constituyen sociedades con acciones al portador o promuevan la emisión de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, que también pueden ser al portador.

A través de estos procedimientos se eluden los impuestos sobre ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles. Para corregir estas situaciones se establece que dichas ganancias queden gravadas conforme a un régimen similar al establecido para el caso de enajenación de inmuebles.

Por lo que toca a los certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se establece que los productos del inmueble sean acumulados por los tenedores de dichos títulos, de acuerdo con el mismo tratamiento que la ley señala para las rentas de inmuebles. Para fines de promoción y dentro de la política que se sigue al respecto, se dan reglas especiales cuando los certificados de participación inmobiliaria no amortizables se emiten en relación con inmuebles destinados a fines industriales o de turismo.

El pago del impuesto por acumulación de sueldos recibidos de diversos patrones y el del impuesto al ingreso global de las personas físicas, se ha venido efectuando en mensualidades, dentro del año siguiente a aquél en que se percibió el ingreso, no obstante lo cual la ley ha liberado al causante del pago de los recargos respectivos. Como en realidad se trata de una cobranza muy posterior a la fecha de percepción del ingreso, se mantiene la posibilidad de pagar en parcialidades, pero debe hacerse cubriendo los recargos respectivos conforme a las reglas generales.

Finalmente, se dan normas tendientes a facilitar la interpretación de diversos textos legales o a hacer más eficaces los procedimientos administrativos y de fiscalización.