

experimentó y desechó, era suficiente con desempolvar la antigua institución de la contaduría mayor, atribuirle en la ley orgánica, que necesariamente da el congreso de la unión, todas las facultades para actuar, dejarla al margen del control partidista, proveerla de los elementos humanos de supervisión, vigilancia y acusación, para lograr en forma institucional lo que a través de mayor burocracia ahora se pretende alcanzar.

Con las reformas desapareció también el procedimiento, hasta cierto punto administrativo, por virtud del cual el presidente de la república podía pedir al congreso de la unión la destitución de un funcionario judicial cuando observara mala conducta, que al parecer nunca tuvo aplicación.

En fin todo parece indicar que existe un verdadero interés por lograr una eficiente y honrada administración pública; lo que es laudable desde cualquier punto de vista.

BREVES COMENTARIOS SOBRE LAS REFORMAS FISCALES FEDERALES EN VIGOR A PARTIR DE 1983

MARIO BECERRA POCOROA

En la Exposición de Motivos enviada a la Cámara de Diputados por el Presidente Miguel de la Madrid el día 7 de diciembre de 1982, en relación con los diversos ordenamientos a los cuales se pretendía reformar en materia fiscal federal, señaló que "las modificaciones fiscales que se presentan ante esa Soberanía tienen por propósito fortalecer las finanzas públicas mediante incrementos significativos en las contribuciones, lograr una distribución equitativa de las nuevas cargas y procurar aumentar los incentivos a la inversión, al ahorro y en general al empleo", asimismo, se eliminan diversos tratamientos tributarios otorgados en algunos ordenamientos y se establecen gravámenes tributarios para bienes y servicios de carácter preponderantemente sunuario.

Lo antes citado significa que el Estado Mexicano en virtud de la reforma fiscal federal vigente a partir del 1o. de enero de 1983, pretende obtener mayor recaudación a nivel impositivo en todas las áreas y procurar financiarse con dinero de los contribuyentes.

En efecto, como todos nosotros sabemos en el año de 1982 los ingresos que pretendía percibir la Federación en materia de contribuciones por el ejercicio a que nos venimos refiriendo, fueron de aproximadamente \$ 1.3 billones y en el ejercicio de 1983, se pretende percibir por ingresos derivados de contribuciones la cantidad de \$ 3.2 billones, lo que trae como consecuencia un incremento superior al 100%.

Por otra parte, en la propia Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1983, nos encontramos con que el Estado pretende recaudar en materia de los Impuestos Indirectos de mayor importancia, como son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios la cantidad de \$ 1.1 billón, cifra ésta última que excede en más de un 200% a la que se pretendió recaudar en el ejercicio de 1982.

Esta situación, deriva fundamentalmente de que en el ejercicio de 1982, se pretendió recaudar en materia del Impuesto al Valor Agregado la cantidad de \$ 211.700 millones y en 1983 se pretende recaudar la cantidad de \$ 811.456 millones y en cuanto al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se pretende recaudar en 1983, la cantidad de \$ 343.183 millones, siendo que en 1982 se pretendió recaudar únicamente la cantidad de \$ 133.100 millones.

Por lo que se refiere al Impuesto directo de mayor importancia a nivel Federal, es decir, al Impuesto sobre la Renta, la recaudación que se pretendió llevar a cabo en el ejercicio de 1982, fue de \$ 442.500 millones y en 1983 se pretende recaudar únicamente la cifra de \$ 580.907 millones, cantidad ésta última que no excede en más de un 32% aproximadamente.

La razón, por la que consideramos que la pretendida recaudación en materia de Impuesto sobre la Renta no se incrementó en forma tan exorbitante, como la que se pretende llevar a cabo en los Impuestos Indirectos, tiene su fundamento en la precaria situación económica por la que atraviesan una gran parte de las empresas del país, y porque en materia de personas físicas, la Tarifa aplicable se incrementó en forma muy similar a la inflación que sufrió nuestro país en 1982.

Otra posible razón de la elevación tan desmedida en los Impuestos Indirectos y tan precaria en el Impuesto Directo de mayor importancia, puede ser la consistente en que los Impuestos Indirectos se controlan más fácilmente por las Autoridades Hacendarias, puesto que por regla general se repercuten al adquirente y se acredita además dicho Impuesto.

También es asombroso el incremento en la pretendida recaudación que se supone se llevará a cabo en materia de Derechos a nivel Federal, puesto que en 1982 se pretendió recaudar únicamente la cifra de \$ 34,170 millones y en 1983 la estratosférica cifra de \$ 959.661 millones que representan un incremento muy superior al 2000%.

Por último, sobre este particular cabe señalar que a partir de 1983 con un Presupuesto de Egresos superior en más de un 100% al de 1982, se pretende recurrir en menor cantidad a los financiamientos y procurar cubrir los recursos con los ingresos recaudados.

Lo anterior, es en virtud de que el recurrir al financiamiento externo resultó contraproducente para la economía del país por las razones que todos nosotros conocemos de sobra, tan es así, que en 1983 con un Presupuesto de Egresos de aproximadamente \$ 7.1 billones únicamente se recurrirá a financiamientos en \$ 1.4 billones, siendo que en 1982 con un Presupuesto de Egresos de aproximadamente \$ 3.3 billones se recurrió a financiamientos por la cantidad de \$ 939.860 millones.

A continuación pasaremos a exponer las principales reformas que sufrieron los Ordenamientos de índole Fiscal Federal de mayor importancia en nuestro país, y con la finalidad de ser más congruentes con las mismas, se analizarán por separado.

1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En la Exposición de Motivos sobre las reformas a este Ordenamiento se señala que es preocupación constante del Gobierno Federal el mantener la Legislación Fiscal acorde a la época y necesidades del país, procurando lo-

grar en todo momento un justo equilibrio fiscal que sea proporcional y equitativo a la capacidad de los contribuyentes y represente una fuente de ingresos para cumplir con la prestación de los servicios públicos.

En la citada Iniciativa se señala que las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta pretenden dar claridad y mejorar la aplicación de las disposiciones respectivas y se trata también de atenuar o dar solución a los problemas derivados de la crisis económica que afronta el país.

La Ley del Impuesto sobre la Renta sufrió reformas de trascendencia únicamente en lo que respecta al pago de Dividendos que realicen las Sociedades Mercantiles residentes en el país, en donde se pretende llegar totalmente al fenómeno de la "transparencia fiscal", que sobre esta materia ya se había iniciado a partir de 1979.

Por lo que se refiere al TÍTULO I de las "DISPOSICIONES GENERALES" se derogó el ARTÍCULO 5o. que señalaba las actividades empresariales, que son las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, o de pesca, en virtud de que dicho precepto pasó a formar parte del nuevo Código Fiscal de la Federación en su ARTÍCULO 16, con la única salvedad de que también se considera en dicho ARTÍCULO como actividad empresarial a las silvícolas que son "las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial".

En el propio ARTÍCULO 16 del Código Fiscal de la Federación se introdujo que se considerará como empresa, desde un punto de vista estrictamente fiscal, a la persona física o moral que realice actividades empresariales. Este supuesto se encontraba ya plasmado en el ARTÍCULO 3o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero que sin embargo, por tratarse de un principio de carácter general aplicable a esta materia, se consideró conveniente el que aparezca en el citado Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, también se señala en el ARTÍCULO 16 lo que para efectos fiscales se entiende por establecimiento, cometiendo el grave error de conceptualizarlo en los mismos términos en que lo hace la Ley del Impuesto sobre la Renta en su ARTÍCULO 2o., pero en relación al "establecimiento permanente", por lo que sería aconsejable que se señalará un concepto de lo que es "establecimiento", sin pretender asimilarlo al "establecimiento permanente".

Dentro del propio TÍTULO I que venimos comentando, se reformó también el ARTÍCULO 6o. que se refiere al acreditamiento en México del Impuestos pagados en el Extranjero, en el que ya no se regula en forma expresa a la exportación de tecnología o asistencia técnica, puesto que los Ingresos que se deriven por este concepto, ya no tienen el tratamiento especial que se les otorgaba hasta 1982, en el sentido de optar por pagar un 10%

sobre el ingreso percibido, sin tener obligación de acumularlo para la determinación de la base gravable.

En lo que toca al ARTÍCULO 10 ubicado ya dentro del TÍTULO II "DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES", en el que se establece la forma en que las Sociedades Mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las Sociedades Nacionales de Crédito (de acuerdo con la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito publicada en el Diario Oficial de la Federación el viernes 31 de diciembre de 1982), determinarán su resultado fiscal, es decir, su base gravable, consideramos pertinente el analizarlo en conjunto, con las diversas disposiciones de la Ley que se refieren al pago de Dividendos y sobre las cuales se aplica, a partir del 1o. de enero de 1983 la figura de la "transparencia fiscal".

Como lo hemos señalado anteriormente, la "transparencia fiscal" surgió en su inicio en 1979, pero sin embargo, a partir del 1o. de enero de 1983 se pretende aplicarla en forma total, tal como se aplica en diversos países, pero con la diferencia de que en lugar de poder acreditar el Impuesto pagado por la Sociedad en el momento en que a la persona física se le efectúe el pago de los Dividendos correspondientes, se establece que no se podrá acreditar el Impuesto pagado por la Sociedad por la persona física, pero sin embargo, la Sociedad podrá considerar el Dividendo pagado en efectivo o en bienes como deducción autorizada, en los términos del actual ARTÍCULO 22 fracción IX.

El fenómeno de la "transparencia fiscal" tiene las siguientes características:

- a) La persona física que en los términos del ARTÍCULO 120 de la Ley (que cabe aclarar fue reformado en cuanto a su redacción, más no en cuanto al fondo) que se encuentra ubicado dentro del Capítulo VII "DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS" del TÍTULO IV de la Ley "DE LAS PERSONAS FÍSICAS", señala que una Sociedad Mercantil residente en México o bien una Sociedad Nacional de Crédito que distribuya utilidades entre sus Socios o Accionistas, tendrá la obligación de retener en todos los casos al momento de hacer los pagos, el 55% de la ganancia distribuida, salvo que nos encontremos en los supuestos de diferenciamiento a que se refiere la fracción I del citado precepto.

El 55% que retiene la Sociedad que paga el Dividendo o la utilidad, se considera como pago de Impuesto provisional, es decir, que en los términos del ARTÍCULO 121, la persona física que obtuvo dichos ingresos, lo podrá acreditar contra el Impuesto determinado en su Declaración Anual.

El acreditamiento a que nos hemos referido en el párrafo anterior, no lo podrán efectuar las personas físicas residentes en México cuando reciban ganancias pagadas por Sociedades en liquidación, en cuyo caso la retención será del 21% sobre la ganancia gravable, siempre que dichas ganancias no se

hubieran alcanzado a reducir en el ejercicio de liquidación, en cuyo caso la retención se considerará como pago de Impuesto definitivo.

Por lo que se respecta a los demás supuestos a que se refiere el ARTÍCULO 122, en el que se señala cuándo no se puede acreditar el Impuesto retenido y además que en esos casos la retención se considera pago de Impuesto definitivo, ya se encontraban en dicho ARTÍCULO, siendo únicamente digno de comentarse lo señalado en la fracción VII que se refiere a los Dividendos en efectivo generados por revaluación de activos y de su capital.

- b) El tratamiento que tendrá una Sociedad Mercantil, de las que son sujetas del TÍTULO II de la Ley, será la de considerar como deducible el Dividendo o utilidad distribuido en efectivo o en bienes en el ejercicio correspondiente.

Lo anterior, representa un cambio en la Ley que no significa mayor recaudación, sino más bien un mayor control de las personas físicas que son los inversionistas y además una fuente de financiamiento importante para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que fue comentado por nosotros al inicio del presente trabajo.

En efecto, de acuerdo con la Ley en 1982 una "Sociedad Mercantil" que tenía una base gravable (resultado fiscal), superior a \$ 1'500,000.00 cubría un Impuesto sobre la Renta del 42% y cuando pagaba Dividendos a sus Accionistas tenía obligación de retenerles el 21% que se consideraba como pago de Impuesto definitivo, lo que trae como consecuencia el que por cada peso de utilidad de una Sociedad se tuviera un costo fiscal de 54.18%, sin tomar en cuenta la participación de utilidades a los trabajadores que actualmente es de 8%.

En los términos de la Legislación vigente se retendrá un 55% que se considera como pago provisional, cuando se pague un Dividendo por una Sociedad, pero con la salvedad de que la Sociedad podrá deducir el Dividendo pagado en efectivo o en bienes en el ejercicio en que lo efectúa, es decir, recuperará el 42% que ya fue cubierto cuando se generó la utilidad, lo que trae como consecuencia el no tener, como ya lo señalamos, un mayor impacto fiscal, sino el tener un costo financiero que puede ser alto, dependiendo de las circunstancias, ya que actualmente los intereses son de aproximadamente un 60%.

Además, por otra parte, cabe señalar que es prácticamente imposible llegar al 55% como persona física, en cuanto al pago del Impuesto sobre la Renta, puesto que este porcentaje se paga sobre el excedente de \$ 7'000,000.00 de ingresos y sin embargo, no se paga sobre los primeros \$ 7'000,000.00 cuyo porcentaje es de 45%.

Existen sobre este mismo tema de la "transparencia fiscal", otras reglas que son dignas de comentario:

Una Sociedad Mercantil que no pague el Dividendo en efectivo o en bienes, no podrá deducir su pago; por ejemplo, si el Dividendo se paga en Acciones, éste se podrá deducir hasta que la Sociedad se liquide o reduzca su capital.

La Sociedad Mercantil que pagó el Dividendo en efectivo o en bienes, y que lo haya deducido en el ejercicio en que lo efectuó, no tomará en cuenta su deducción para determinar su utilidad fiscal, puesto que sobre esta base se calcula la participación de los trabajadores en las utilidades.

Por otra parte y ya analizando las reformas del ARTÍCULO 10 de la Ley, cabe señalar que en el mismo desaparecieron como ingresos "disminuibles" de la utilidad fiscal para determinar la utilidad fiscal ajustada, los estímulos fiscales otorgados por el Ejecutivo y los ingresos derivados de la exportación de tecnología o asistencia técnica ya comentada.

A partir de 1983, la utilidad fiscal ajustada de una Sociedad Mercantil se determinará restando de la utilidad fiscal los ingresos por Dividendos distribuidos mediante la entrega de Acciones o Partes Sociales, o bien aquéllos que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma Sociedad, así como los Dividendos pagados por la Sociedad en efectivo o bienes y la deducción adicional a que se refiere el ARTÍCULO 51 de la Ley.

Es lógico que sean ingresos "disminuibles" de la utilidad fiscal, aquéllos a los que nos referimos en primer lugar en el párrafo precedente, puesto que dentro de la "transparencia fiscal" ya comentada, se pretende llegar en última instancia, a la persona física que recibe el Dividendo en efectivo, por lo que mientras los pagos sean mediante la entrega de Acciones o bien se reinvierta el dividendo, no se debe tener repercusión fiscal alguna, hasta el momento en que se reduzca el capital o bien se liquide a la Sociedad.

Lo anterior encuentra su fundamento en el propio ARTÍCULO 10 al señalar que "En el ejercicio en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, se sumará a los ingresos que forman parte de la utilidad fiscal ajustada, el valor del dividendo distribuido en acciones o partes sociales..." o bien el que se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma Sociedad.

La forma de calcular la utilidad fiscal es, como ya lo señalamos, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas salvo los Dividendos pagados en efectivo o en bienes y la deducción adicional del ARTÍCULO 51; y como consecuencia, la pérdida fiscal es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, salvo los Dividendos pagados en efectivo o en especie y la deducción adicional del ARTÍCULO 51, cuando el monto de aquéllos sea inferior al de ésta.

En el ARTÍCULO 13 relativo a las reducciones que pueden llevar a cabo determinados sujetos del TÍTULO de la Ley, se adiciona un último párrafo, como consecuencia de la "transparencia fiscal", en el sentido de considerar

que los contribuyentes que perciban ingresos por Dividendos o utilidades de otras Sociedades Mercantiles, para determinar las reducciones deberán disminuir de su base gravable (resultado fiscal) los ingresos por Dividendos o utilidades que hubieran percibido en el ejercicio y aplicar, en su caso a la diferencia, la Tarifa contenida en el propio ARTÍCULO 13.

Una vez obtenido el resultado anterior, calcularán las reducciones correspondientes, las cuales se restarán del Impuesto que resulte de aplicar la citada Tarifa a la base gravable (resultado fiscal), sin reducción alguna.

En cuanto a las posibilidades de no considerar como ingresos sujetos al pago del Impuesto sobre la Renta aquellos ingresos "en crédito" a que se refiere el ARTÍCULO 16, es conveniente manifestar que en lo relativo a las llamadas "ventas en abonos", este concepto fue trasladado al ARTÍCULO 14 del nuevo Código Fiscal de la Federación.

En el precepto antes mencionado se establece que serán enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, aquéllos que se pacten por un término de doce meses y en las que se difiera más de la mitad del precio para después del sexto mes, sin embargo, se estableció una excepción a esta regla general y es aquélla que se efectúa con clientes que sean público en general, en las que bastará que se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes, siempre y cuando el plazo exceda de doce meses.

Sobre este particular el propio Código Fiscal de la Federación nos conceptualiza lo que se debe entender por "público en general", señalándonos que es aquél al que en la documentación comprobatoria correspondiente, no se le traslade en forma expresa y por separado el Impuesto al Valor Agregado; aun cuando parece absurda la disposición, es conveniente que tengamos presente que reúne el requisito de "público en general" aquél al que se le realice una enajenación de un bien que se encuentre exento del Impuesto; también a aquél que se le enajene un bien sujeto a tasa 0%, puesto que en las Reglas Generales que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que se encuentran actualmente en vigor, específicamente en el punto 33; se señala que no es obligatorio el traslado en forma expresa y por separado.

Asimismo, hay que tener presente que en el punto 65 de las Reglas Generales a que nos hemos referido en el párrafo precedente, se señala que aquellos contribuyentes que operan productos o servicios comercialmente considerados de consumo final, podrán trasladar el Impuesto al Valor Agregado incluyendo su monto en el valor de la contraprestación pactada, salvo que el adquirente les exija que conste en forma expresa y por separado.

En el propio ARTÍCULO 16 que venimos comentando, se establece que tratándose de obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, también se podrá diferir el ingreso en crédito hasta el momento en que efectivamente se perciba. Señalándose también, que en cuanto a la determinación del costo se deducirá únicamente el de los materiales utilizados en la construcción de las obras, en la misma proporción que el avance reali-

podrán cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o hubieran aportado a la persona moral de que se trate.

Cuando opten por pagar el impuesto en forma individual, deberán comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva, dentro de los tres primeros meses del ejercicio de que se trate.

Las personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto individualmente, podrán deducir los gastos realizados durante el ejercicio que correspondan al vehículo que administren, incluso cuando la documentación comprobatoria de los mismos se encuentre a nombre de la persona moral, siempre que dicha documentación reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales e identifique el vehículo al que corresponda.

Este ARTÍCULO tiene íntima relación con el VIGÉSIMO SEXTO TRANSITORIO de la reforma que venimos comentando, ya que establece que hasta 1983 podrán los contribuyentes que se dediquen al transporte terrestre de carga o de pasajeros gozar de bases especiales de tributación, puesto que a partir del 1o. de enero de 1983 aparentemente se deberán integrar al régimen general de la Ley.

Por lo que se refiere al TÍTULO IV de la Ley "DE LAS PERSONAS FÍSICAS" sufrió las siguientes modificaciones:

Se establece en primer lugar que las personas físicas que residen en el país que cambien su residencia durante el año de calendario a otro país, considerarán como pago de Impuesto definitivo, los pagos provisionales efectuados y no podrán presentar Declaración Anual.

Una cuestión muy importante de comentar es que se suprimió la fracción IV del ARTÍCULO 75 de la Ley, que señalaba que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en ejercicio de sus facultades de comprobación emitiera una liquidación a alguna persona física que tuviese discrepancia entre los ingresos declarados y las erogaciones realizadas en un ejercicio, no sería constitutiva del delito de defraudación fiscal.

Al suprimir dicha fracción IV, caemos automáticamente en el supuesto del delito de defraudación fiscal, el que tiene una penalidad de tres meses a seis años cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$ 500,000.00 y si el monto de lo defraudado excede de esta cantidad, la pena será de tres a nueve años de prisión, o sea que en esta última instancia no se tendrá derecho a gozar de la libertad bajo fianza.

Por lo que respecta a las exenciones establecidas en el ARTÍCULO 77 quedan prácticamente igual, salvo que las gratificaciones que perciban los trabajadores que se ubiquen en el apartado b) del ARTÍCULO 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya no estarán siempre exentas, sino tendrán las mismas limitaciones que se señalan para las

del apartado a) del mismo ARTÍCULO. Esta reforma es correcta, puesto que desaparece el régimen inequitativo en el que se encuentran los trabajadores del apartado a), del propio artículo 123.

El CAPÍTULO I del TÍTULO IV que se refiere a los "INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO" no sufrió reformas de consideración, simplemente son dignas de comentario el que en primer lugar se reestructuró totalmente la TARIFA del ARTÍCULO 80 relativa a las retenciones en la que únicamente se reconoció la inflación tan alta que tuvo el país en 1982.

Sobre este mismo CAPÍTULO se señala que un patrón únicamente estará obligado a calcular la Declaración Anual y a presentar la misma, cuando el asalariado perciba una cantidad que no exceda de cinco veces al salario mínimo general del Distrito Federal elevado al año, que en el año de 1983 será de \$ 830,375.00, en lugar de \$ 300,000.00 que como límite se establece en 1982.

Otro CAPÍTULO que sufrió reformas fue el IV del propio TÍTULO IV, relativo a los "INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES", en el cual se reestructuró la parte de la ganancia que deberá ser acumulable para determinar el Impuesto en la Declaración Anual, los pagos provisionales tratándose de enajenación de inmuebles que deberá retener el Notario, y las pérdidas derivadas de la enajenación de Acciones, Partes Sociales, Certificados de Aportación Patrimonial emitidos por Sociedades Nacionales de Crédito e inmuebles:

A) A partir del 1o. de enero de 1983 para calcular la ganancia que será acumulable a los demás ingresos de las personas físicas para su Declaración Anual, se deberá dividir la misma entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y de enajenación del bien de que se trate, cuando el número de años transcurridos exceda de diez, solamente se considerarán diez años; le resultado de la operación anterior será la ganancia acumulable a los demás ingresos.

B) La forma en que el Notario Público calcule el pago provisional tratándose de enajenación de inmuebles, será el que resulte de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y de enajenación del bien inmueble, teniendo como límite también diez años, al resultado obtenido se le aplicará la TARIFA del ARTÍCULO 141 y ésta última cantidad se deberá multiplicar por el mismo número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la enajenación, teniendo también como límite diez años.

C) Para determinar la pérdida disminuible que derive de la enajenación de inmuebles, partes sociales, acciones y certificados de aportación patrimonial, se deberá estar a lo dispuesto por el ARTÍCULO 97-A de la Ley, que fue adicionado y que prácticamente permite deducir la mayor parte de la pérdida a aquél que la haya sufrido por tener en propiedad un bien el menor número de años y por el contrario, entre más años se haya tenido la propiedad del bien, la posibilidad de disminuir la pérdida será signifi-

cativamente inferior; además de que también se toma en cuenta el porcentaje de Impuesto que se haya cubierto en el año en que se sufrió la citada pérdida, o bien en los tres siguientes.

Por lo que toca a los sujetos que hayan sufrido pérdidas antes de entrar en vigor este nuevo ARTÍCULO, en los términos del ARTÍCULO VIGÉSIMO SEGUNDO TRANSITORIO, seguirán las mismas reglas que se establecieron en la fracción V del ARTÍCULO 97 que fue derogado.

En cuanto a los ingresos por actividades empresariales a que se refiere el CAPÍTULO VI DEL TÍTULO IV de la Ley, los mismos sufrieron una reestructuración total en lo que toca a los "contribuyentes menores", a los que ya se les exige no solamente un requisito, sino cuatro, que veremos a continuación:

1. No tener ingresos por actividades empresariales de más de \$ 3'000,000.00 o de más de \$ 2'000,000.00 si su coeficiente de utilidad es superior al 15% en los términos del ARTÍCULO 62 de la Ley.
2. Para explotar la negociación, no deberán de emplear a más de tres personas, o cuando empleen un número mayor, en conjunto no deberán cubrir más de tres jornadas individuales de 8 horas de trabajo, o sea podrán tener tres trabajadores laborando 8 horas cada uno, 4 laborando 6 horas cada uno, o rayando en el absurdo, 24 trabajadores laborando una hora.
3. Que la negociación esté establecida en una superficie que no exceda de 50 metros cuadrados, cuando el inmueble sea rentado o 100 metros cuando sea de su propiedad, no aplicándose este requisito cuando la negociación esté establecida en una población de hasta 300,000 habitantes.
4. Que no tengan más de un establecimiento fijo, salvo que se encuentren ubicados en mercados públicos o se trate de puestos semifijos.

Los cuatro requisitos anteriores los deberán cumplir los sujetos para poder ser considerados como contribuyentes menores, si no los cumplen, no podrán serlo, puesto que una de las principales finalidades de la Secretaría de Hacienda es eliminar en forma paulatina el régimen inequitativo del que gozan los mencionados contribuyentes menores, incorporándolos poco a poco en el régimen general de la Ley.

Con esta misma finalidad se señala que no podrán ser considerados contribuyentes menores quienes obtengan la mayor parte de sus ingresos por la enajenación de aparatos científicos, fotográficos, sus accesorios y componentes; artículos deportivos; maquinaria; muebles metálicos, de mimbre, de bambú, o ratán, así como equipos para oficina; así como la prestación de servicios de laboratorios de análisis clínicos, radiológicos, dentales y de ultrasonido; hos-

pitales, clínicos, o sanatorios; boliches, frontones, y salones de patinaje; centros nocturnos o salones de baile a excepción de los que operen una o dos veces por semana; agencias de viaje, hoteles, moteles y balnearios, a excepción de casas de huéspedes.

Es indiscutible que en la lista señalada en el párrafo anterior, no están incluidos todos los que deberían, pero sin embargo, es plausible el que ya se haya iniciado la eliminación paulatina de este tipo de contribuyentes.

Por último, en relación con los contribuyentes menores se señala con claridad que no podrán ser nunca considerados como tales, aun cuando cumplan los requisitos que hemos señalado con anterioridad, quienes se dediquen a la producción y venta de pan, a la realización de espectáculos públicos con establecimiento fijo, al arrendamiento de vehículos, a la distribución autorizada de llantas nuevas, de cemento o varilla y a la comercialización de vehículos en establecimiento fijo.

Lamentablemente en la enumeración antes señalada se comete el grave error de hablar de vehículos, sin especificar que se trata de los automóviles, porque esto puede dar lugar a que quien se dedique, por ejemplo a la venta o arrendamiento de triciclos, no podrá ser considerado contribuyente menor.

El CAPÍTULO VII relacionado con los Ingresos por Dividendos ya fue comentado al hablar del fenómeno de la "transparencia fiscal".

Por lo que se refiere al CAPÍTULO X de los "DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS", se adiciona un último párrafo al ARTÍCULO 133 que señala que el remanente distribuible proveniente de una persona moral con fines no lucrativos (Sociedad Civil, Asociación Civil, etc.) se entiende que lo obtiene en la totalidad quien presta el servicio cuando provenga únicamente de servicios personales independientes.

La anterior adición se realizó toda vez que hasta el 31 de diciembre de 1982 una persona física integrante de una persona moral con fin no lucrativo que prestara servicios personales independientes, al obtener una determinada cantidad como remanente distribuible y en el supuesto de que estuviera casado bajo el Régimen de Sociedad Conyugal, podía dividir sus ingresos entre dos, en los términos del ARTÍCULO 154 del Reglamento de la Ley, situación ésta que era incongruente con las demás disposiciones del citado Ordenamiento, toda vez que en el ARTÍCULO 84 del mismo, incluido dentro del CAPÍTULO II, "DE LOS INGRESOS POR HONORARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE", se establece que se entiende que los ingresos los obtiene en su totalidad quien presta el servicio, es decir, que aun cuando esté casado bajo Sociedad Conyugal, no puede dividir sus ingresos.

Por último, en relación con las reformas al TÍTULO IV sólo son dignas de comentarse la que sufrió la fracción IV del ARTÍCULO 138 de la Ley, al permitir que se deduzca en un solo ejercicio hasta el 25% del monto original de la inversión de activos consistentes en computadoras, puesto que las de

los ARTÍCULOS 167 y 137 son esencialmente iguales que las que se efectuaron a los ARTÍCULOS 24 y 25 de la Ley ya comentados.

La TARIFA del ARTÍCULO 141 se reestructura totalmente en el sentido de que como ya lo hemos mencionado se reconoce simplemente la inflación de nuestro país; como mero dato numérico nos permitimos señalar que en el ejercicio de 1982 se pagaba un 55% por los ingresos que excedieran de \$ 3'250,000.00 y en 1983 se pagará un 55% por los ingresos que excedan de \$ 7'000,000.00.

En relación con las personas físicas sujetas del TÍTULO IV de la Ley, el ARTÍCULO VIGÉSIMO CUARTO TRANSITORIO señala:

"Los contribuyentes que por el año de 1983 estén obligados a presentar declaración anual en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, que en dicha declaración deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevado al año, determinarán el impuesto a pagar en la declaración correspondiente a dicho año, sumando al monto del impuesto que resulte conforme al Título mencionado, la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho monto la tasa del 10%.

Tratándose de dividendos o ganancias por los que no se pueda acreditar el impuesto en los términos del artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la tasa a que se refiere el párrafo anterior se calculará sobre el impuesto retenido o que debió retenerse conforme a la Ley y, se enterará con la declaración anual.

En los casos en que en virtud de la aplicación de este artículo, al contribuyente le resulte un ingreso menor, después de calcular y deducir el impuesto, al que le quedaría de haber obtenido ingresos hasta por el monto de los salarios mencionados en el primer párrafo de este artículo, deberá considerar como impuesto a pagar únicamente la cantidad que exceda a la que le resultaría, después de pagar el impuesto, de haber obtenido ingresos hasta por el monto de los salarios referidos en este artículo".

Estimamos que la sobretasa del 10% a que se refiere dicho precepto sólo sea aplicable en 1983; desgraciadamente en nuestro sistema tributario ya no se puede tener la seguridad de que las Autoridades no pretendan lo contrario.

Por otra parte, en relación al TÍTULO V de la Ley, "DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL", sólo vamos a señalar lo siguiente:

a) Cuando se efectúen pagos al extranjero por dividendos, se deberá retener el 55% como pago de Impuesto definitivo.

Este supuesto se debe a que como lo vimos con anterioridad por virtud de la "transparencia fiscal" los dividendos pagados en efectivo o en bienes, son deducibles para la Sociedad emisora de los Títulos.

b) Se deberá retener un 55% sobre el remanente distribuible que determinen las personas morales con fines no lucrativos, en la parte que corresponda al residente en el Extranjero, anteriormente era de 42%. Esta retención se considera pago de Impuesto definitivo.

c) Se deberá retener el 55%, como pago de Impuesto definitivo sobre las participaciones, que por cualquier concepto, remitan las personas físicas o morales residentes en el país, que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, a personas físicas o morales residentes en el extranjero. Hasta el 31 de diciembre de 1982 era del 42%.

La última reforma sufrida por la Ley del Impuesto sobre la Renta que venimos comentando, es la relativa a la adición de un TÍTULO VI al citado Ordenamiento, denominado "DE LOS ESTÍMULOS FISCALES".

Antes de analizar las reformas debemos tener presente que el ARTÍCULO TRIGÉSIMO SÉPTIMO TRANSITORIO establece:

"ARTÍCULO TRIGÉSIMO SÉPTIMO.—Se derogan todas las disposiciones dictadas con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, por el Ejecutivo Federal en materia de estímulos fiscales, con excepción de los relacionados con los impuestos al comercio exterior, así como el Decreto del Empleo y la Inversión en las Actividades Industriales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 1979.

Continuarán vigentes hasta el 30 de junio de 1983, quedando derogados a partir del 1o. de julio de dicho año el Decreto que Establece los Estímulos Fiscales para el Fomento del Sector Agropecuario, únicamente en lo que se refiere a la explotación avícola; así como el Programa de Fomento a la Producción, Pasteurización e Industrialización de Leche de Vaca, publicado en el Diario Oficial de la Federación los días 9 de septiembre de 1981 y 28 de diciembre de 1981, respectivamente.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las devoluciones de impuestos indirectos y a la importación a que se refiere el Decreto Publicado en el Diario Oficial el 7 de enero de 1980.

Las solicitudes de estímulos fiscales pendientes de resolver, formuladas con base en las disposiciones que se derogan y que hubieran sido presentadas antes de la fecha en que las mismas quedan derogadas, se tramitarán y resolverán conforme a los procedimientos previstos en dichas disposiciones.

Las personas físicas y morales que conforme a las disposiciones que se

derogan, hayan obtenido Certificado de Promoción Fiscal, podrán seguir acreditando su importe, en los términos de dichas disposiciones.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, continuarán cumpliendo con las obligaciones que les establecieron las disposiciones que se derogan, durante los plazos que en las mismas se señalaban".

Entrando en materia, el ARTICULO 163 establece un estímulo fiscal que representa prácticamente una depreciación acelerada del 50% o del 25% sobre determinados bienes, en un sólo ejercicio, dependiendo de la zona de prioridad nacional en donde sean utilizados y siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

1. Ser una Sociedad Mercantil o bien una persona física que realice actividades empresariales.
2. Adquirir bienes nuevos. Para los efectos de este ARTICULO se considera bien nuevo aquél que con anterioridad a su compra no haya formado parte del Activo de una persona residente en México o del establecimiento permanente en el país de una persona residente en el extranjero, es decir, deben ser forzosamente importados.
3. Deben formar parte del Activo Fijo; por Activo Fijo debemos entender lo que señala la Ley en su ARTICULO 42.
4. La persona física o moral a que nos hemos referido en el primer requisito, debe dedicarse a actividades empresariales en ramas de actividad que mediante disposiciones generales establezcan las dependencias de la Administración Pública.
5. El bien nuevo de Activo Fijo debe ser utilizado en zonas de prioridad Nacional.

Para gozar de este estímulo se tiene un plazo máximo de cinco años y una vez ejercida la opción, la deducción del bien de que se trate, se deberá seguir efectuando en los porcentajes máximos que señala la Ley; si transcurren los cinco años a que nos hemos referido, se pierde el derecho a gozar del estímulo.

Por último, los bienes que gozaron del estímulo deberán permanecer en el Activo Fijo del contribuyente y en la misma zona de prioridad nacional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se hayan adquirido, salvo claro está, que se destruyan.

En lo referente al estímulo establecido en el ARTICULO 164 de la Ley, éste consistirá en poder acreditar una cantidad equivalente al 50% del Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles que se hubiera causado, contra las cantidades que esté obligado a enterar, por concepto de Impuesto sobre la Renta propio o bien retenido. Los requisitos que se deberán cumplir para gozar del mismo, serán los siguientes:

- A) Sólo podrán gozar de él las Sociedades Mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales.
- B) Deberán enajenar bienes inmuebles de su Activo Fijo, ubicados en el Distrito Federal o en el área de crecimiento controlado que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- C) Deberán invertir el importe de la enajenación dentro de los dos años siguientes a aquél en que se realizó.
- D) Lo deberán invertir en la adquisición de bienes de Activo Fijo que sean utilizados para realizar actividades empresariales fuera del Distrito Federal o del área de crecimiento controlado, o bien, en la adquisición de Acciones Nominativas o Partes Sociales de Sociedades que realicen actividades en zonas de prioridad nacional.

Para poder gozar del estímulo se tendrá un plazo máximo de cinco años. La adquisición de bienes del Activo Fijo fuera del Distrito Federal o del área de crecimiento controlado, no podrá consistir en mobiliario y equipo de oficina o en bienes para el transporte.

Por último, los bienes de Activo Fijo, o en su caso las Acciones Nominativas o Partes Sociales, por los cuales se goza del estímulo, deberán permanecer durante un término de cinco años en propiedad del contribuyente.

Los estímulos fiscales a que nos hemos referido en esta sección, no representan en ningún momento, ningún aliciente para aquel que pretenda invertir en nuestro país, por lo que sería deseable que en un futuro cercano, realmente se estimulara la inversión en Territorio Nacional, no sólo de mexicanos, sino también de extranjeros, puesto que será una de las tantas formas en que el país podrá salir adelante de la grave crisis económica por la que atraviesa.

2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La reforma a este Ordenamiento es prácticamente para incrementar la recaudación, la cual como regla general se incrementa en un 50%, ya que la tasa genérica es a partir de 1983 del 15% en comparación del 10% de 1982, además de que se establece una tasa del 20% para los supuestos artículos suuntuarios, a que nos referimos al iniciar el presente trabajo y por último, se establece también una tasa del 6% para los productos destinados a la alimentación y las medicinas de patente.

Antes de entrar al análisis en específico de las reformas, creemos conveniente señalar que en la Iniciativa que se envió al Congreso de la Unión, se pretendía que el Impuesto al Valor Agregado no fuese trasladado expresamente y por separado, sino que se trasladara dentro del precio o contraprestación y que en ningún caso se podía ofrecer un bien o servicio al público señalando un precio y después cobrar otro al trasladar este Impuesto.

Lo anterior se pretendió establecer para que los consumidores no sintieran el impacto de una tasa general que es un 50% superior a la de 1982, y si en cambio criticar ácremente los aumentos de precios del industrial o comerciante.

Es triste pensar que las Autoridades Hacendarias pretendan desvirtuar la temática principal de este Impuesto, para tratar de engañar a los consumidores. Afortunadamente esta reforma no fue aprobada, pero hay que tener presente que ésta es la tendencia de la Autoridad.

Entrando en materia, se adicionaron a la Ley los ARTÍCULOS 2o.-B y 2o.-C, que analizaremos a continuación:

El ARTÍCULO 2o.-B señala la tasa especial del 20%, que volvemos a repetir, es supuestamente para los artículos suntuarios, pero es indiscutible que no son todos los que están ni están todos los que son, es una enumeración totalmente arbitraria que quizá tiene como única explicación lógica, el que se introdujeron precisamente los artículos que no consumen las Autoridades.

Se gravaron con una tasa del 20% a la enajenación e importación de los siguientes bienes: Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña (por qué no el cognac, el whiskey, los mejillones, pulpos en su tinta, etc.); los televisores para imagen a color con pantalla de más de 75 centímetros (su importación se encuentra prohibida); motocicletas con más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor (por qué no las lanchas); las armas de fuego y sus accesorios (prohibida su importación); rines de magnesio y techos movibles para vehículos y aeronaves, exceptuando aviones fumigadores.

También están sujetos a la tasa del 20% la prestación de los siguientes servicios independientes: Los prestados a usuarios de tarjetas de crédito sobre la cantidad que ellos paguen por la apertura del crédito y por la prórroga para su ejercicio (salvo las que otorguen las Sociedades Nacionales de Crédito); los de señal de televisión por cable, los de instalación de techos movibles; los que permitan la práctica del golf, la equitación, el polo, el automovilismo deportivo o las actividades náuticas y la cuota de membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares, de acceso restringido.

Por último, también está sujeto a una tasa del 20% el uso o goce temporal de aeronaves, excepto aviones fumigadores, las motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor, así como el equipo cinematográfico o de videograbación y las cintas, películas o discos para dichos equipos (curiosamente esta última hipótesis no está gravada con el 20% cuando se enajenen los citados equipos ni las cintas, películas o discos).

Por lo que respecta a los productos destinados a la alimentación que se encontraban hasta el 31 de diciembre de 1982 sujetos a tasa 0%, se reducen considerablemente y la tasa genérica que les será aplicable en los términos del ARTÍCULO 2o.-B será la del 6%.

Los únicos productos destinados a la alimentación que se encuentran suje-

tos a tasa 0% son: Los animales y vegetales no industrializados, la carne en estado natural, la leche y sus derivados y huevo cualquiera que sea su presentación; la harina de trigo y de maíz y el nixtamal; las tortillas y pan de maíz y de trigo; el aceite vegetal comestible, la manteca vegetal y animal; las pastas alimenticias para sopa que no estén enlatadas; el café, la sal común, el azúcar, el mascabado y el piloncillo.

Resulta absurdo que se encuentren sujetos a un gravamen del 6% la mayor parte de los productos destinados a la alimentación humana, ya que se desconoce totalmente que la situación por la que atraviesa el país, es sumamente crítica, en donde el poder adquisitivo de los consumidores se ha perdido considerablemente y el desempleo es cada vez mayor.

Pasando a otro punto, continúa la vigencia de la tasa del 6% para los residentes en las franjas fronterizas de 20 kms. paralelas a la línea divisoria internacional y la colindante con Belice, Centroamérica o bien las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y Baja California Sur, sin embargo, cuando se realicen los actos o actividades que a continuación señalaremos, en dichas franjas o zonas, el Impuesto se calculará aplicando las tasas generales del 15% o especial del 20%.

a) La enajenación e importación de aquellos que están sujetos al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; aquellos combustibles líquidos o gaseosos, aceites, grasas, y lubricantes derivados del petróleo, así como los productos de la petroquímica básica; y los vehículos sujetos a matrícula o registro mexicanos.

b) La prestación parcial de los siguientes servicios independientes: Los de señal de televisión por cable; los prestados por Instituciones de Crédito y de Seguros, así como a los usuarios de tarjetas de crédito por la cantidad que ellos paguen por la apertura del crédito y por la prórroga de su ejercicio; los de panteones; los de estacionamientos de vehículos y los personales independientes.

Por otra parte y en lo relativo a las exenciones en materia de enajenación de bienes y en específico a la fracción VIII del ARTÍCULO 9o. de la Ley, que rompe con la equidad establecida en la misma, en relación con las tiendas de los burócratas, se señala que cuando en dichas tiendas se enajenen bienes afectos a la tasa del 20%, se deberá trasladar el IVA sobre la compra de los artículos correspondientes.

Otra reforma interesante es la efectuada en el ARTÍCULO 12 que señala que cuando el precio pactado, tratándose de enajenaciones, sea cierto y determinable con posterioridad, el Impuesto al Valor Agregado se podrá diferir y pagar hasta que el precio sea determinado, es decir, hasta que se conozca con precisión el mismo.

Por lo que toca a los profesionistas, desde la entrada en vigor del Ordenamiento que venimos comentando, la prestación de los servicios profesionales que requerían Título conforme a las Leyes, se encontraban exentos; a partir del 1o. de enero de 1983 la prestación de servicios de carácter profesional, se

encuentra gravada con la tasa genérica del 15%, con la única excepción de los servicios de medicina, cuando su prestación requiera Título de Médico conforme a las Leyes.

En los términos de la Ley Reglamentaria del ARTÍCULO 5o. Constitucional, aplicable en el Distrito Federal, existen sólo dos Títulos de Médico, que son precisamente el de MÉDICO y el de Médico Veterinario, por lo que por ejemplo no quedan incluidos el Cirujano Dentista, el Cirujano Plástico, etc., quizá la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante un "acuerdo interno", o bien en las Reglas Generales que expida, señale con precisión cuáles considera que son los servicios profesionales de medicinas que requieren Título de Médico para su ejercicio, ampliando los que hemos señalado.

En virtud de que los profesionistas debemos pagar el Impuesto al Valor Agregado por los servicios profesionales que prestamos, se adicionó un último párrafo al ARTÍCULO 32 de la Ley para señalar que las declaraciones para el pago provisional las haremos en los mismos plazos en que para efectos del Impuesto sobre la Renta se lleven a cabo, es decir, en los meses de mayo, septiembre y enero.

Al estar gravada la materia de los servicios profesionales, nos debemos dar de alta ante nuestras respectivas Tesorerías Estatales, para lo cual están exigiendo el presentar nuestros Avisos de Alta ante el Registro Federal de Contribuyentes con tres copias fotostáticas, en una de las cuales nos pondrán nuestro nuevo Registro Estatal y como consecuencia de ello, en la nueva Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal no se establece el Impuesto del 1% por Honorarios Profesionales, para cumplir con lo dispuesto por el ARTÍCULO 41 de la Ley en Materia de Coordinación.

Por último, para terminar con la exposición sobre estas reformas, sólo nos resta señalar que se adicionó un ARTÍCULO 35-A en la Ley con el fin de establecer un régimen de transición para los contribuyentes menores en esta materia que es exactamente igual al establecido en el ARTÍCULO 115-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Esencialmente el régimen de transición consiste en que un contribuyente menor que deje de estar en los supuestos para ser considerado como tal, en un año de calendario, en ese año efectuará pagos definitivos y en el siguiente mediante una estimación actualizada pagará también en forma bimestral y los pagos se considerarán definitivos; a partir del tercer año, entrará a formar parte del régimen normal de la Ley.

3. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Como todos nosotros sabemos en el sexenio pasado se efectuó una reforma fiscal en la que se establecieron nuevas Legislaciones en algunos de los Ordenamientos de carácter fiscal federal, faltando únicamente un Ordenamiento que era el CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El día 31 de diciembre de 1981 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación un nuevo Código Fiscal de la Federación y que entraría en vigor en toda la República el día 1o. de octubre de 1982. Este Ordenamiento adolecía de graves defectos de técnica jurídica y además rompía con un principio medular en materia jurídica, que es precisamente el de la "seguridad jurídica".

En virtud de diversas gestiones efectuadas por diversos Colegios de Profesionales, se logró que dicho Ordenamiento no entrara en vigor el 1o. de octubre de 1982, saliendo publicado un Decreto el día 30 de septiembre de dicho año en el que se señalaba que el Ordenamiento que venimos comentando entraría en vigor hasta el día 1o. de abril de 1983.

Con la ya característica falta de seriedad legislativa en nuestro país, el Ejecutivo Federal envió al Congreso de la Unión diversas reformas al Código Fiscal de la Federación que todavía no se encontraba en vigor y en la que nuevamente se señalaba que tendría vigencia a partir del 1o. de enero de 1983 y no como todos conocíamos el día 1o. de abril del presente año.

Las reformas al citado Ordenamiento son benéficas para el contribuyente, pero es ilógico reconocer que en un país de Derecho, tengamos que agradecer las modificaciones, en lugar de que éstas nunca se hubiesen efectuado, puesto que se presume que los Ordenamientos deben ser esencialmente jurídicos.

El Código en cuestión entró efectivamente en vigor, el 1o. de enero de 1983, salvo el TÍTULO relativo al "PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO" (Juicio de Nulidad) que entrará en vigor hasta el 1o. de abril de 1983.

Las reformas de mayor trascendencia son las siguientes:

En el ARTÍCULO 5o. se establece que las normas fiscales que no establezcan cargas a los particulares o excepción a las mismas se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, y ya no como antes se señalaba "de acuerdo con los fines para los cuales fueron establecidas", que es evidente que fueron establecidas para recuadar, por lo que resultaba totalmente inequitativo interpretarlas de esa forma.

Asimismo, se le dio mayor supletoriedad a las disposiciones del Derecho Federal Común, siempre y cuando su aplicación no sea contraria a la "naturaleza propia del derecho fiscal".

En cuanto a la residencia en Territorio Nacional de las personas físicas, que se introdujo como principal elemento vinculativo para el pago de las contribuciones a partir de 1981, en lugar de la nacionalidad, se reforma el inciso a) de la fracción I del ARTÍCULO 9o. del Ordenamiento en cuestión, para señalar que son residentes en Territorio Nacional las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que permanezcan *en otro país* en el año de calendario por más de 183 días naturales consecutivos o no y *acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país*.

Con lo anterior resulta evidente que se pretenden subsanar las deficiencias que tenía el concepto anterior, ya que era muy sencillo probar la no

residencia en Territorio Nacional y por lo tanto no estar obligado al pago de los Impuestos.

En cuanto al acreditamiento de los Impuestos pagados en el Extranjero que se permite en el ARTÍCULO 6o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el fin de poder determinar su equivalencia en moneda nacional, se reforma el ARTÍCULO 20 del Código Fiscal para señalar que cuando se pretenda acreditar Impuestos pagados en moneda extranjera, se considerará para efectos fiscales el tipo de cambio que rija a la fecha en que se causó el Impuesto que se traslada o bien, en su defecto, en el momento de efectuarse el pago; actualmente el tipo de cambio se fija de acuerdo con la tabla de equivalencia publicada en el Diario Oficial el día 20 de diciembre de 1982 y partiendo del valor que tenga en moneda nacional el tipo de cambio "controlado" a la venta del dólar.

Por lo que respecta a los recargos, se establece que éstos tendrán un límite máximo del 250%, siendo que hasta el 31 de diciembre de 1982 su límite era del 100%.

Lo anterior fue benéfico dentro de lo abultado del porcentaje, ya que antes de las reformas los recargos no tenían límite.

Asimismo, hay que tomar en cuenta que el ARTÍCULO CUARTO TRANSITORIO de dicho Ordenamiento, señala que aquellos créditos fiscales que hayan alcanzado el 100% de recargos antes del 1o. de enero de 1983, a partir de esa fecha reanudarán su causación, es decir, a partir del mes de enero deberán cubrirse en el año de 1983 5.25% mensual por este concepto.

Aun cuando lo establecido en el párrafo anterior aparentemente resulta retroactivo, hay que tener presente que hay un precedente en materia jurisprudencial, que señala que este tipo de disposiciones no son retroactivas y por lo tanto, violatorias del Artículo 14 Constitucional.

Por otra parte, en el ARTÍCULO 22 se establece que el interés que nos debe pagar el Fisco cuando le solicitemos la devolución de un pago de lo indebido, será también sobre una base igual a la de los recargos, es decir, en 1983 el 5.25% y también tendrá como límite el 250%.

Lo anterior resulta equitativo, con la única salvedad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nos paga intereses a partir del cuarto mes siguiente a aquél en que le solicitemos la devolución, y nosotros le pagaremos recargos a partir del día siguiente en que no enteremos ante las Oficinas autorizadas un crédito fiscal.

Sobre este mismo ARTÍCULO nos resta hacer un comentario, en el sentido de que únicamente se considerará que no implica resolución favorable al particular, aquella en que las Autoridades procedan a la devolución señalada como saldo a favor por las declaraciones presentadas por el contribuyente, sin que medie más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos. Anteriormente, es decir, antes de la reforma, se señalaba que la orden de devolución nunca sería considerada como resolución favorable al particular.

Resulta digno de comentarse que se limitan en el ARTÍCULO 31 los casos en que las Autoridades Fiscales podrán rechazar las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, a aquellos que no contengan el nombre del contribuyente, su clave de Registro Federal de Contribuyentes, su domicilio fiscal, o no aparezcan debidamente firmadas, no se acompañen los anexos, o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos o la cantidad a pagar no corresponda a la señalada en la declaración.

Esta situación, parece totalmente inadecuada, puesto que los funcionarios que reciben estos documentos, son de inferior jerarquía y no conocen cabalmente las disposiciones fiscales, por lo que a lo único que se presta es a arbitrariedades y molestias al particular.

En cuanto a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el ARTÍCULO 42, específicamente en su fracción II, se derogó la posibilidad de que la citada Secretaría dentro de sus atribuciones pudiese requerir a los contribuyentes para que comparecieran a sus oficinas a dar contestación, bajo protesta de decir verdad, a las preguntas que se les formularan y a reconocer firmas, documentos, bienes o mercancías; y como consecuencia se derogaron también los ARTÍCULOS 49 y 50 del Ordenamiento que venimos comentando.

Aparentemente la razón de las derogaciones anteriores obedeció a las múltiples protestas del sector privado en relación a la facultad antes comentada, puesto que era totalmente arbitraria, injusta y absurda la facultad que pretendía atribuirse la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además de que contrariaba abiertamente lo dispuesto por el Artículo 16 de nuestra Constitución.

Por lo que toca a la inconformidad que los contribuyentes pueden presentar en contra de los hechos contenidos en las actas final y complementarias formuladas por la Autoridad como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, se señala únicamente un término para presentar la citada inconformidad que es de 45 días, con la salvedad de que dentro de este mismo término se deberán presentar también las pruebas documentales que se ofrezcan. (ARTÍCULO 54).

Por lo que respecta a la determinación presuntiva a que se refiere el ARTÍCULO 55 del Ordenamiento que se comenta y en específico con la fracción I, se establece que el hecho de oponerse u obstaculizar la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales, no es aplicable a las aportaciones de seguridad social, en relación a que la mencionada oposición u obstaculización da lugar a una determinación presuntiva, situación que es totalmente lógica puesto que es evidente que el Instituto Mexicano del Seguro Social no es una Autoridad para efectos fiscales.

En el ARTÍCULO 64 que se refiere fundamentalmente al orden que debe seguir toda Autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación y que es prácticamente igual al ARTÍCULO 84-A del Código Fiscal derogado,

se señala también expresamente que lo dispuesto en el ARTÍCULO primeramente citado no es aplicable a las aportaciones de seguridad social por las razones que ya hemos comentado, ni tampoco a las contribuciones sobre ingresos provenientes del Extranjero, puesto que es evidente que la Autoridad en este caso, no tiene elementos de apoyo suficientes para determinar en un momento dado, la situación fiscal del contribuyente que obtiene ingresos de este tipo.

Dentro de las reformas al Código Fiscal nos encontramos que a partir de 1983, ya sea del 1o. de enero o del 1o. de abril, cuando un contribuyente interponga algún Recurso o bien algún Juicio de Nulidad, no cumpliendo con los requisitos que para ello establecen los ARTÍCULOS 122, 123 y 208 y en el caso de la Autoridad Demandada el ARTÍCULO 213, la Autoridad que conozca del Recurso o bien el Magistrado Instructor de la Sala correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación, los requerirá para que en un término de 5 días cumplan con los requisitos omitidos, teniéndose en caso contrario, es decir de no cumplimentar el escrito o la demanda dentro del término antes señalado, por no presentado el Recurso o la Demanda correspondiente.

Esta reforma nos parece acertada, ya que se pretende suavizar al máximo posible los procedimientos ante la Autoridad, con el fin de no hacer tan estricto el proceso fiscal administrativo o contencioso.

Otra Reforma digna de comentarse es la que se llevó a cabo al ARTÍCULO 129, en relación con el Recurso de Nulidad de Notificaciones, el que se reestructura totalmente ya que tal y como se pretendía establecer en el Código Fiscal antes de sus reformas, era total y absolutamente inoperante, puesto que aun cuando se promoviera el Recurso a que nos estamos refiriendo, se debía forzosamente promover el Recurso en cuanto al fondo del asunto, sin que en ningún momento el plazo fuera suspendido.

Resulta interesante comentar que se derogaron los ARTÍCULOS 138 y 256, que establecían las notificaciones por correo certificado, tanto en el procedimiento administrativo como en el contencioso, y que se pretendía que se tuviesen como legalmente hechas, por el simple hecho de que se dirigiera la pieza postal al último domicilio manifestado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, lo que podía traer como consecuencia el llegar al absurdo de que aun cuando el sobre estuviera vacío, la notificación por el simple hecho de ser dirigida al último domicilio, se tuviera por legalmente hecha.

Por otra parte y en relación a los gastos de ejecución que están obligados las personas físicas o morales a pagar, se reestructura totalmente el ARTÍCULO 150 del Ordenamiento que venimos comentando, en el sentido de señalarse que los citados gastos de ejecución se harán efectivos mediante el procedimiento administrativo de ejecución, y que por otra parte en los términos del ARTÍCULO 142, no se podrán garantizar por ninguno de los medios establecidos en el propio Código Fiscal, es decir, se deberán cubrir

de inmediato, siendo la única excepción a esta regla general, la señalada en el tercer párrafo del propio ARTÍCULO 150 que dice que únicamente se podrán dejar de cubrir cuando se interponga el Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Resulta conveniente resaltar que se establecen también como gastos de ejecución, en el propio ARTÍCULO 150, las llamadas "erogaciones extraordinarias" que son aquéllas que comprenden los gastos de transporte y depósito de los bienes así como los de impresión y publicación de Convocatorias y los honorarios de los Depositarios y de los Peritos.

Aun cuando aparentemente estas erogaciones no son gastos de ejecución propiamente dichos, en los términos del ARTÍCULO 5o. del propio Código, consideramos que se debe entender en el sentido de que también forman parte integrante de los mencionados gastos.

Haciendo eco de palabrerías, en el propio ARTÍCULO 150 se señala que los gastos de ejecución se destinarán en primer lugar a las Autoridades Fiscales que hayan intervenido y en segundo lugar "a financiar los programas de formación de funcionarios fiscales". Ojalá y realmente se cumpla con esta disposición.

Otro concepto digno de comentarse es el relativo a la reforma que sufrió el ARTÍCULO 197, incluido dentro del TÍTULO VI "Del Procedimiento Contencioso Administrativo" (Juicio de Nulidad) en el que se señala claramente que el Código Federal de Procedimientos Civiles puede aplicarse a falta de disposición expresa y siempre que la disposición que se pretenda aplicar supletoriamente se avenga al procedimiento contencioso establecido en el propio Código.

Esta reforma no tiene otra razón de ser, más que el reconocimiento que se venía dando desde 1967 a la supletoriedad del citado Código Federal de Procedimientos Civiles y que por razones absurdas no se había contemplado en el proyecto inicial.

También resulta digna de comentarse la reforma que sufrió el ARTÍCULO 125, en el que se plasmaba que la Autoridad Demandada en el Juicio podía, hasta antes del cierre de la instrucción, revocar la resolución impugnada dictando una nueva en la que se subsanaran los vicios impugnados, situación que era totalmente inequitativa y que rompía con el principio fundamental en materia procesal, de la igualdad entre las partes. Razonablemente se derogó esta posibilidad y a partir del 1o. de abril de 1983 ya no será posible el que nos encontremos ante este supuesto normativo.

Por último, se ampliaron los supuestos en que se puede interponer el Recurso de Reclamación establecido en el ARTÍCULO 242, pero sin embargo desgraciadamente no se reformó como consecuencia el ARTÍCULO 248 relativo al Recurso de Revisión que pueden interponer las Autoridades Demandadas, puesto que a partir del propio 1o. de abril de 1983, la Autoridad Demandada podrá optar en determinados casos, específicamente cuando se

niegue el sobreseimiento del Juicio, entre interponer el propio Recurso de Reclamación o el de Revisión.

Como conclusión sobre este Ordenamiento sólo nos resta comentar que quizá no era necesario que se elaborara un nuevo Código Fiscal de la Federación, sino más bien el que se le efectuaran las reformas pertinentes al Código ya derogado, que contenía principios jurídicos bien estructurados y no, como lamentablemente sucede, principios absurdos que se establecen en el Ordenamiento que acabamos de comentar.

4. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

En la iniciativa de reformas se señala que el Ejecutivo Federal consideró indispensable introducir reformas estructurales a la Ley que a continuación comentaremos. Asimismo, en la iniciativa se señala que las reformas propuestas se justifican, en virtud de que al haberse agrupado en una sola Ley diversos Impuestos, se optó por gravar sólo la primera etapa de comercialización de los bienes, pero que sin embargo, algunos sectores establecieron empresas intermedias con el objeto de manipular precios, por lo que se propone gravar absolutamente todas las etapas de comercialización de los bienes objeto del Impuesto.

Antes de entrar en materia resulta conveniente comentar que la Ley cuyas reformas analizaremos, tiene por objeto el gravar las enajenaciones o importaciones de aguas envasadas y refrescos en envases cerrados; de jarabes o concentrados para preparar refrescos en envases abiertos; de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos destinados al consumidor final; de cerveza; de vinos de mesa, sidras, rompopes, vinos aromatizados, quinados, generosos y vermouts; el aguardiente; gas avión; los tabacos labrados y la gasolina; así como la prestación de los servicios consistentes en seguros de vida; servicio telefónico y de energía eléctrica.

La Ley que nos ocupa no fue reformada sustancialmente, sino únicamente tal y como lo señala la propia Iniciativa en forma estructural, por lo que sólo resulta digno de comentarse el que a partir del 1o. de enero de 1983 los contribuyentes de este Impuesto estarán obligados a trasladarlo en forma expresa y por separado, y como consecuencia se establece al igual que en el Impuesto al Valor Agregado el fenómeno del "acreditamiento", reformándose por lo tanto los ARTÍCULOS 4o. y 5o. del citado Ordenamiento.

Por último y por ser una hipótesis que consideramos muy importante, en la fracción IV del ARTÍCULO 8o. de la Ley se señala que se encuentran exentas del pago del Impuesto las enajenaciones que se realicen al público en general, salvo que el enajenante sea el productor, envasador o importador.

Para los efectos de esta Ley se considera público en general, a aquél que en el documento en que conste el valor de la contraprestación pactada no

se traslade en forma expresa y por separado el Impuesto que venimos comentando y el del Valor Agregado.

Como consecuencia de lo anterior, en la fracción II del ARTÍCULO 19 de la citada Ley, relativo a las "Obligaciones de los Contribuyentes", se señala que cuando se enajenen bienes al público en general no se estará obligado a efectuar la separación expresa del monto de este gravamen.

Desgraciadamente no tenemos un concepto idóneo, desde un punto de vista estrictamente fiscal de lo que debemos entender para efectos de este gravamen por "público en general", por lo que sería conveniente que en el propio Reglamento de este Impuesto se especificara qué se debe entender por tal.

Como conclusión podemos señalar que la reforma estructural de este Impuesto fue básicamente el de convertirlo en un Impuesto al Valor Agregado, puesto que la técnica del mismo es exactamente igual a la señalada en el citado gravamen; quizá porque como ya lo hemos mencionado con anterioridad, es más fácil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el llevar a cabo una fiscalización más idónea y profunda sobre este tipo de Impuestos, que sobre los llamados Impuestos directos.

CONCLUSIONES:

De lo antes expuesto podemos concluir que las tres principales razones de las reformas llevadas a cabo en materia fiscal federal y que regirán a partir del 1o. de enero de 1983, son las siguientes:

PRIMERA.—"MAYOR RECAUDACIÓN". En efecto, tal como lo señalamos al inicio del presente trabajo, la recaudación de contribuciones a nivel federal en el ejercicio de 1983 se pretende que sea superior en más de un 100% a la que se pretendió llevar a cabo en el ejercicio de 1982, quizá con el objeto de cubrir el Presupuesto en su mayor parte con ingresos internos y no recurriendo a financiamientos externos, que han sido totalmente perjudiciales para la economía del país.

SEGUNDA.—"GLOBALIZACIÓN DE LAS PERSONAS FÍSICAS". Ya que se pretende que sea en última instancia, la persona física la que cubra los Impuestos y por eso se recurrió en una forma casi total, al fenómeno llamado de la "transparencia fiscal".

TERCERA.—"FISCALIZACIÓN". Se pretende llevar a cabo un control más efectivo de los contribuyentes de los diversos Impuestos, tanto Directos como Indirectos a nivel federal, creándose un Capítulo especial en el Código Fiscal, relativo a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señalándose quizá en un tono amenazador en el ARTÍCULO CUADRAGÉSIMO TRANSITORIO de las reformas que hemos comentado, que

dicha Secretaría iniciará un programa de comprobación permanente de las obligaciones fiscales de los contribuyentes más importantes del país, incluyendo tanto a las empresas públicas, como a las privadas; cumpliendo con este programa mediante la realización de visitas domiciliarias, según lo amerite la situación fiscal del contribuyente y su importancia en relación con la recaudación.

ANÁLISIS DE LAS REFORMAS A LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 29 DE DICIEMBRE DE 1982

EDUARDO DE IBARROLA

Con fecha 29 de diciembre de 1982 fue publicado en el Diario Oficial el Decreto del Congreso de la Unión expedido el 22 del mismo mes y año por el cual se reforma y adiciona la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. (En lo sucesivo, cuando se haga mención de la Ley, se entenderá referida a ésta).

Estas enmiendas legislativas configuran la nueva organización administrativa del Poder Ejecutivo Federal que inició su gobierno el primero de diciembre de 1982. Consideramos que la reciente estructura de la Administración Pública Federal que aquí se plantea, es de suma importancia dada la trascendencia de las reformas en lo que a la organización competencial de la Administración Pública Federal se refieren. Cabe destacar la amplitud de la reforma pues sólo la Secretaría de la Defensa Nacional, la Secretaría de Marina y el Departamento del Distrito Federal quedaron sin ninguna modificación.

A continuación se analizarán los cambios sufridos por la Ley mismos que de conformidad con el artículo primero transitorio del decreto en cuestión, entraron en vigor a partir del día 1o. de enero de 1983.

ARTÍCULO 6.—El primer párrafo de este artículo que reglamenta la integración del llamado "Consejo de Ministros" para los efectos de la suspensión de garantías queda igual.

Por lo que hace al segundo párrafo de este artículo, que se refería a las reuniones del Presidente de la República con los Secretarios de Estado y Jefes de Departamentos Administrativos competentes, para definir o evaluar la política del gobierno federal en materias concurrentes de varias dependencias, pasó con algunas modificaciones al artículo 7o.

ARTÍCULO 7.—El nuevo texto se refiere a las reuniones de gabinete para definir o evaluar la política del Gobierno Federal en materias concurrentes de varias dependencias o entidades. Además de que prevé la participación de