

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por: Dr. EDUARDO JOHNSON O.

Director General del Instituto Superior de Estudios Empresariales y Profesor de Clínica Fiscal en la Escuela de Derecho de la Universidad Anáhuac.

SUMARIO

PARTE I.

1. Concepto de Impuesto Sobre la Renta. 2. Diversas Teorías del Impuesto Sobre la Renta. 3. El Impuesto sobre la Renta en México.

PARTE II

1. Régimen Global y Régimen Cedular. 2. Impuesto Directo e Indirecto. 3. Determinable y Autodeterminable.

PARTE I

I. CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para poder comprender qué es el Impuesto Sobre la Renta debemos identificarlo como un "impuesto y no como una ley,¹ la ley será la estructura jurídica por medio de la cual el legislador gravará al contribuyente, el impuesto será el espíritu, la ley el cuerpo.

Debemos evitar el definir al ISR como lo define la ley del Impuesto Sobre la Renta Mexicana, el ISR es el planteamiento

¹ La ley es el instrumento material que da forma a los planteamientos teóricos establecidos por los planeadores de la política económica y fiscal del país.

teórico del gravamen, el objeto del mismo variará tanto como el tiempo y el espacio en el cual se cree y se aplique una LISR.

El concepto mismo del ISR ha variado² en función al tiempo, la subjetividad de lo que será objeto principal de la ley ha venido cambiando y sofisticándose a través de los años en que se ha utilizado en el mundo impositivo.

Históricamente se han hecho muchas leyes que se llamen o graven la renta del contribuyente, pero considero que la división más importante es aquella que nos marcan los teóricos norteamericanos e ingleses después de la recesión económica de finales de los años 20 en los Estados Unidos de América, y que consiste en el uso del ISR como herramienta económica en la redistribución de la riqueza.

Es por lo anterior que integro³ dos etapas en la creación de la doctrina de los estudios del ISR:

Primera etapa: el ISR se implementa con la finalidad principal de obtener ingresos para el Estado.

Segunda etapa: el ISR, en conjunto con otros impuestos se analiza, además del importante ingreso que representa para el Estado, como una importante herramienta económica para la redistribución de la riqueza, control de inflación, etc.

El impuesto Sobre la Renta como lo entendemos en la actualidad ha sufrido infinidad de cambios⁴ desde su creación hasta la fecha, ha pasado de gravar ciertos ingresos por la realización de actos, gravados sobre tarifas estáticas, sin acumulación del ingreso,

² En un inicio, el ISR fue estructurado para meros efectos recaudatorios, esto lo vemos en el nacimiento mismo del ISR en Inglaterra en el que se estableció en el año de 1798 y que tuvo como finalidad recaudar fondos para hacer frente a la guerra francesa que amenazaba con invadir la isla. El ISR ha evolucionado caracterizándose con la identificación del momento político-económico del país en que se instituye, va en relación directa con la evolución económica, el concepto de ingreso no es igual para un inglés de 1798 que para un americano o mexicano de 1981.

³ En esta primera etapa observamos que se grava en función al patrimonio del individuo medido por la actividad que desarrolla, se habla de leyes cedulares que gravarán al contribuyente con el único fin de recaudar ingresos para el estado olvidando los efectos tan importantes que se pueden dar con un impuesto como lo es renta, efectos relativos al uso de renta como herramienta económica.

⁴ Los teóricos que inician la nueva teoría del uso del ISR como medio de controles económicos como la inflación, redistribución de la riqueza, etc. . . se impulsan con el fenómeno de la crisis económica de 1929 en los E.U.,

etc. . . a gravar la totalidad del ingreso del individuo sin importar la fuente del ingreso.

El ISR en un sistema fiscal moderno será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un período determinado.

Esta definición la podríamos considerar como universal desde el punto de vista Teórico, pero se verá distorsionada en cada país en que se establezca una LISR, ya que el incremento patrimonial será definido en forma diferente según sea el país que establezca el gravamen; en la actualidad podemos afirmar que una ley se puede llamar LISR, pero si no grava el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos no estaremos frente a un verdadero ISR; ya no podemos hablar que existe ley del ISR global o cedular; o la ISR es global, o se tendrá un intento de ISR, el crear una ley cedular es crear una ley semi-completa, es como el adquirir el usufructo de un inmueble y pretender tener la propiedad, Renta grava el ingreso, no las actividades.⁵

Al estudiar un sistema de ISR debemos analizar sus características principales que son:

produciéndose teóricos tan importantes como Keynes, Hansen, Gailbraith, Samuelson, etc., que consideran al sistema tributario nacional no sólo como un sistema de "Contribuciones al gasto Público", sino como un elemento primordial para el establecimiento de la política económica del país.

Actualmente en los E.U. existen dos corrientes antagónicas que pretenden regular la economía de un país con factores legales, pacíficos y efectivos, éstas son: Los Monetaristas, representados por Milton Friedman, y los fiscalistas encabezados por Paul Samuelson.

Samuelson nos dice, en su Curso de Economía Moderna: "Hace cuarenta años el capítulo de un libro de texto dedicado a la Hacienda Pública era igual que en los tiempos de Adam Smith. De 1776 a 1929 el progreso fue muy pequeño. Además, la ideología financiera del presidente demócrata Grover Cleveland no se diferenciaba un átomo de la del Republicano William Mchinery, o de las de Galvin Coolidge o Herbert Hoover. . . Entendemos por política fiscal positiva el proceso de disponer los impuestos y los gastos públicos de manera que ayuden, a un tiempo, a amortiguar las oscilaciones del ciclo económico y a mantener una economía progresiva con el elevado nivel de empleo y libre de inflación y deflación excesivas. . ." (pp. 390 y 391.)

⁵ La discusión permanecerá en la forma de valorar el objeto del impuesto o sea, la base gravable. Si se sigue definiendo a la base gravable del impuesto como una actividad, se identificará al mismo frente a las teorías anteriores a los años 30.

- a) Teleología del impuesto.
- b) Ubicación en el contexto Impositivo Federal.
- c) Vigencia.

a) *Teleología del Impuesto*

Dependiendo del momento económico⁶ y social de un país tendremos un sistema de Renta más perfecto que otro, al estudiar la teleología del impuesto tendremos que conscientizar en:

- Importancia del ingreso para el Estado
- Nivel Cultural del país
- Conciencia del sujeto frente al pago del ISR
- Nivel económico de los contribuyentes
- Necesidades a corto plazo del país
- Moral del contribuyente
- Psicología del Sujeto
- Religión
- etc. . . .

Un ISR no podrá implantarse en un país en vías de desarrollo en igual forma que en un desarrollado, las necesidades económico-sociales de uno y otro son completamente diferentes, en el desarrollado se buscará una mayor perfección en el sistema de redistribución de la riqueza que en el de vías de desarrollo.

México no podría funcionar con un ISR idéntico al usado en Suecia o Alemania, el ISR es producto de la evolución y madurez de un país.

Un sistema de economía capitalista tendrá un ISR diferente al de un socialista, uno de economía abierta será diferente al establecido en un país de controles cerrados.

México, al utilizar el ISR en un sistema tributario deberá buscar:⁷

⁶ "En los países del sur de Europa, el impuesto sobre la renta ha tenido un desarrollo basado en la tradición, como un impuesto clasificado, aunque recientemente se han añadido recargos graduales sobre una base acumulativa. El impuesto en México es gradual y se recauda de acuerdo a siete cédulas distintas, si bien se prescinde de la acumulación." Harold Groves. *Finanzas Públicas*. Como se puede observar, los problemas del ISR cambiarán según necesidades y evolución económica de un país.

⁷ México es un país en vías de desarrollo, no podrá apartarse de las

- 1) Ingreso al Estado
- 2) Redistribución de la riqueza
- 3) Incentivo a la inversión
- 4) Justicia Social
- 5) Etc. . .

En nuestro país estamos lejos de tener una⁸ LISR lo suficientemente justa que provoque una racional redistribución de la riqueza, esto debido a las grandes carencias económicas con que cuenta, sacrificará justicia fiscal por inversión, por crecimiento.

b) Ubicación en el contexto impositivo Federal

México tiene su columna vertebral desde el punto de vista impositivo en base a dos sistemas: Impuestos que inciden en el sujeto que percibe el ingreso o detenta la propiedad e Impuestos al consumo (Interno y de exportación).

De todos los impuestos, tanto directos como indirectos.⁹ Renta es el más importante, tanto en ingresos para el Fisco como en impacto en la redistribución de la riqueza.

La LISR es un impuesto federal que lo administra, legisla y controla la Federación, salvo el caso de los contribuyentes menores los cuales –en base a convenio con la Federación– lo administran los gobiernos locales.

El legislar sobre el ISR no es exclusivo de la Federación, por lo que se da la concurrencia fiscal. Para impedir ésta en la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada en 1947, se acordó –entre otros aspectos fiscales– respecto a sueldos y salarios: “Los ingresos

necesidades reales de sus carencias económicas por buscar una justicia fiscal semejante a la de otros países.

⁸ Se dice que es injusto no sólo la ley del ISR, sino todo el sistema tributario que tiene que ver con la ISR, ya que se crean sistemas de Regímenes Especiales de Tributación que suplantán el pago del ISR, se otorgan incentivos fiscales a ciertos sectores de la economía, el régimen de los residentes en el extranjero es menos gravoso que el de los residentes en el país.

⁹ En los últimos ejercicios fiscales el ingreso que obtiene el estado por concepto de ISR ha superado a cualquier otro ingreso de carácter tributario y siendo que en 1981 se espera pierda su primer lugar frente a los impuestos sobre exportación (Petróleo).

derivados de las remuneraciones serán gravadas una sola vez. Los estados abolirán los impuestos locales y municipales sobre las remuneraciones del trabajo. En el impuesto que se establezca de acuerdo con la conclusión primera participarán a cambio de los impuestos locales o municipales, la Federación, los Estados y los municipios en la proporción que de común acuerdo acuerden los organismos legislativos correspondientes”.

Al respecto nos dice Chapoy:¹⁰ “Lo mismo se acordó respecto al Rendimiento de la inversión de capitales. Estas resoluciones no fueron llevadas a la práctica. Por el contrario, los estados han estado extendiendo la aplicación de estos impuestos, aunque con resultados exigüos en relación con el obtenido por otros conceptos”.

Es hasta 1973 que el ISR llega a un convenio en base a las Reformas a la LISR, convenios que puede celebrar la SHCP con los estados sobre:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar con los estados de la República convenios de coordinación por lo que respecta al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas Causantes Menores, a condición de que no mantengan en vigor los impuestos locales y municipales que se establezcan en el convenio respectivo.

Los estados que se coordinen con la Federación y el Distrito Federal y Territorios Federales percibirán una participación del Impuesto al ingreso Global de las Empresas Personas Físicas que se recaude de los causantes menores en la localidad correspondiente, conforme a las bases que se fijen en los convenios respectivos, así como los recargos y multas”.

Este convenio de carácter administrativo-tributario permaneció en la vigencia de la Ley de Coordinación fiscal,¹¹ ley de la cual se permite a la Federación y los estados celebrar convenios de Coordinación Fiscal, convenios que firma cada estado en forma independiente con la Federación y en los cuales se sigue otorgando a los estados la administración de los contribuyentes menores para efectos de la LISR.

¹⁰ “Hay varios métodos para atenuar o nulificar la múltiple imposición, cada uno tiene características propias, ventajas y desventajas. En nuestro país se han usado todos aplicados en distintas leyes y a distintas situaciones. Tasas Adicionales, Participación en los impuestos, Deducción, Crédito.

¹¹ Ley de Coordinación Fiscal que entró en vigencia el 1º de enero de 1980, salvo las disposiciones del Capítulo IV, las que entraron en vigor el 1º de enero de 1979.

Importante: Los estados no legislan sobre la LISR porque así lo creen conveniente ya que se autolimitan con la Federación sobre la legislación de esta materia, a cambio de ser partícipes de los ingresos Federales similares, es por esto que los estados únicamente “Administran” a los contribuyentes menores.

c) Vigencia del Impuesto¹²

Tradicionalmente el ISR se ha estructurado como un impuesto aplicado sobre ingresos que se perciban en un ejercicio fiscal, el cual se considera un año calendario, o bien, un período de 365 días aunque no coincida con el año calendario. Esta tradición no tiene fundamento jurídico-teórico alguno, alegando los que defienden el sistema anual del ISR que:

- Facilita la administración del impuesto.
- Se acopla a los sistemas fiscales en relación al presupuesto de ingresos.
- Control fiscal.
- Seguridad jurídica.
- Facilidad de entendimiento del impuesto por parte de los contribuyentes.

Pero nos preguntamos ¿Por qué el ISR se paga sobre un período anual y no uno semestral o bianual, quizás se podría aplicar sobre un período de cinco años?

El factor principal que se debe analizar para justificar el período sobre el cual se aplica el ISR será el lapso en que se considere el causante incrementa su patrimonio en forma tal que se le grave con el impuesto aplicando una tarifa progresiva.

Creemos injusto el que el legislador utilice un ejercicio fiscal para aplicar el gravamen de Renta, debido a que la riqueza del individuo se verá incrementada en forma artificial en un período tan corto, de 365 días, quizás si se observan los ingresos que percibió en un ámbito de mayor tiempo se vería que dicha riqueza resultó ser mayor o menor de la registrada para efectos del

¹² Nos referimos al período que abarca un ejercicio fiscal para efectos del pago del ISR contribuyente y no a la vigencia temporal de la ley.

gravamen. Algunos teóricos¹³ han propuesto que se contemplen hasta siete años para aplicar el pago del ISR —esto en función a la teoría económica de la Bonanza—, otros, como los representantes del gremio de los artistas a nivel mundial —se reunieron en París en 1977— piden se ajuste el gravamen sobre un período de cinco años, debido a que la profesión tiene altibajos muy severos durante ese lapso y que es injusto que se grave al individuo sobre lo que logró producir un año, siendo que quizás no vuelva a tener éxito en la vida como artista y se le gravaría lo que se enriqueció en toda una vida en un solo año.

Debemos entender que al proponer un ISR de un período mayor a un ejercicio fiscal no estamos suponiendo que se deja de pagar menos impuesto debido a que se integrarán períodos de pago lejanos, la técnica administrativa al respecto nos ha dado muchas alternativas, entre otras:

Se manejarán las mismas leyes de ISR que existen a la fecha, teniendo los mismos gravámenes y las mismas deducciones, períodos de pago, obligaciones fiscales, etc. . . , y en el período que se quiera hacer el ajuste (supongamos al quinto año) se manejará una tasa global sobre ingreso global de los cinco años.¹⁴

Naturalmente que el implementar un sistema de un período mayor a un año será más complejo, que se tienen que analizar además de los problemas administrativos aspectos de inflación, muerte, donaciones, etc. . . , pero creemos que esto se puede lograr, que son obstáculos de carácter técnico y que se pueden superar en búsqueda de una mayor justicia fiscal.

¹³ “Las personas que dependen principalmente del factor tiempo en relación con el impuesto sobre la renta, son: los que tienen un ingreso eventual; los autores y los artistas, los que reciben ganancias o experimentan pérdidas de capital; los atletas, los negocios no asociados, y las sociedades. Los desaciertos debidos a la mala apreciación del tiempo pueden motivar lamentables efectos económicos; los negocios arriesgados son más favorables para producir ingresos fluctuantes que una renta segura; también lo son los negocios pequeños. . . Harold M. Groves pp. 298 y 299.

¹⁴ “El contribuyente puede declarar las rentas percibidas durante cinco años sucesivos precisándolas año por año, y pagar sobre el promedio anual de ingresos en los términos que prevalecieron en cada año”. Véase Richard Petrie. *The taxation of corporate income in Canada*. Toronto. Imprenta de la Universidad de Toronto 1952.

En México, la vigencia de la LISR es considerada durante un año calendario siendo, que se otorguen diversos períodos de aplicación del ISR, ya que no todos los ingresos se pagan en forma de acumulación anual, teniendo las siguientes alternativas y estructuras impositivas:

- Sociedades mercantiles gravan sobre un período fiscal, ya sea año calendario o bien irregular.
- Personas Físicas Residentes en el país: gravarán en diversas formas, dependiendo del ingreso que obtuvieron en relación a la actividad que lo produjo, teniendo: período anual relacionado con el año calendario, períodos inmediatos, ya que no acumulan el ingreso como serían los intereses, premios, etc. . . , períodos opcionales, como sería el caso de dividendos en los que el contribuyente paga el ISR hasta que haya recibido el ingreso.

Como podemos observar, lo importante respecto al período en que se utilice el pago de ISR en relación directa a que éste grava Ingresos Acumulables, el problema será sobre cuánto tiempo se acumularán. Si el legislador implementa una ley cedular o de tasas fijas sin acumulación y tarifas progresivas, para efecto de justicia fiscal será irrelevante el período sobre el cual se pague el impuesto, ya que se paga sin acumulación y sobre una tarifa fija, se pagaría una misma tarifa por \$100 que por \$100,000,000. y digo que para efectos de justicia fiscal sería irrelevante, ya que para administrativos es interesante el observar cuando inicia la prescripción, caducidad etc. . .

EJEMPLO:

Se tienen dos personas que un un período de cinco años perciben la misma cantidad de ingresos gravales \$7,000,000.00, una lo percibe en forma estable (con un crecimiento inflacionario) por ser trabajador dependiente, y el otro lo percibe en forma inestable, es un artista de música Rock.

a) El señor Alvarez es Gerente de una empresa en la que ha obtenido los siguientes ingresos gravales anuales:

1975- \$1.000,000.00; 1976- \$1.200,000.00; 1977- \$1.400,000.00; 1978- \$1.600,000.00 y 1979- \$1.800,000.00

b) El señor Pericolo es un artista de música Rock que tuvo éxito en el año de 1977, anteriormente se dedicaba a trabajar como mesero obteniendo ingresos gravables en los últimos cinco años por:

1975- \$200,000.00; 1976- \$200,000.00; 1977- \$5,500,000.00; 1978- \$550,000.00 y 1979- \$550,000.00.

**ISR que pagarían
a través de los 5 años**

<i>ISR del señor Pericolo</i>		<i>ISR del señor Alvarez</i>	
1975	105,440	1975	306,720
1976	105,440	1976	354,720
1977	3,025,000	1977	402,720
1978	198,720	1978	450,720
1979	198,720	1979	498,720
	3,633,320		2,013,600.

2. DIVERSAS TEORIAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En la implementación del ISR en un sistema fiscal de un país se deberán analizar primeramente tres factores que se enfrentan entre sí para lograr que el ISR sea una ley tendiente a la perfección, estos factores socio-económicos son:

- a) Ingreso para el estado.
- b) Justicia fiscal.
- c) Efectos en el crecimiento y desarrollo del país.

Toda ley del ISR que se implemente en cualquier país del mundo tendrá estos tres aspectos que se analizarán en forma antagónica, el dar mayor preferencia a una provocará el desajuste de las otras dos, están íntimamente desarrolladas.

a) Ingresos para el Estado

La primera decisión del legislador de renta será el asignar la importancia¹⁵ que tendrá este impuesto en el contexto nacional

¹⁵ Esta importancia en México se ha identificado en la Federación, evitando

tributario, si será el más importante desde el punto de vista recaudatorio —el que mayores ingresos fiscales le represente—, o bien, si servirá de apoyo a otros impuestos como un control administrativo en la cadena fiscal nacional.

Algunos teóricos proponen que los impuestos al gasto y al ahorro sean la médula del sistema tributario. México optó porque el ISR sea el impuesto más importante tanto desde el aspecto recaudatorio como desde el punto de vista de herramienta económica, ya como un medio de redistribución de la riqueza, como un medio de control de la inflación, etc. . .

B) *Justicia Fiscal.*

Entendemos por Justicia Fiscal la distribución de los impuestos de acuerdo con el sistema jurídico vigente entre las personas llamadas a pagarlos, por medio de su respectiva capacidad contributiva, la cual está constituida por: la renta neta, exención de un mínimo de subsistencia, discriminación de ciertos ingresos, atención a las circunstancias personales del contribuyente y un cierto grado de progresión.¹⁶

De esta definición se pueden destacar una serie de elementos positivos y negativos:

Entre los elementos positivos tenemos:

el que los estados proliferen en la creación del ISR por medio de la Ley de Coordinación Fiscal ya analizada.

¹⁶ “Para determinar la cuota impositiva de cada contribuyente se puede acudir a otro criterio como es el de establecer una tasa progresiva. También aquí Seligman formula otra definición previa de gran interés por su simplicidad y precisión: Existe una diferencia fundamental entre proporcionalidad y progresión que debe destacarse en primer lugar. Tanto una como otra constituyen técnicas de médulas del impuesto, determinan la cantidad de dinero que corresponde pagar al contribuyente y tienen, por lo tanto, un fin eminentemente recaudatorio. Sin embargo, la progresión no se limita solamente a cumplir este fin. Tiene otros más importantes que son llamados genealmente fines extraoficiales, de la imposición. Entre ellos se encuentra el de conseguir la redistribución de renta mediante la aplicación de tipos progresivos de gravámenes de las rentas más altas. La redistribución de las rentas es una de las metas fundamentales que figuran en el programa de actuación de un estado moderno y el impuesto progresivo en un instrumento muy útil para alcanzar este fin. Con él se tratan de nivelar las fortunas, y conseguir al mismo tiempo la igualdad en la imposición. . .” Perfecto Yebra Martul-Ortega pp. 111 y 112.

– El aspecto jurídico, el reparto de las cargas impositivas será el que venga dado por la legislación positiva vigente. La distribución será siempre, por lo tanto legal y justa. Una disociación entre estos dos términos sólo podía ser temporal, pero no permanente.

– La renta neta, es decir, los ingresos que revierten a una persona, de los cuales se deducen los gastos necesarios para su obtención y que vendrán fijados por el legislador.

– Exención de un mínimo de sustancias, éste no tiene que ser fijo, puede variar con la elevación del nivel de vida, cambio de las necesidades, motivos sociales, políticos y económicos, etc.

– Discriminación de ciertos ingresos, lo que se traduce en una protección de las rentas procedentes del trabajo.

– Circunstancias personales del contribuyente, no son iguales si se es soltero, casado o viudo, si tiene hijos o no, si goza de buena salud o no, etc.

– Cierta grado de progresión, las rentas altas pagarán más proporcionalmente en relación a las bajas. Las tarifas deben ser variables.

Entre los elementos negativos tenemos:

– Carencia de universalidad, la fórmula no es aplicable a todos los países.

– Carencia de temporalidad, la fórmula no es válida para todas las épocas, ni para las pasadas ni para las futuras, sino en su momento actual.

Por último, conviene indicar que el objetivo de justicia fiscal no se puede conseguir sin una adecuada administración financiera.

En síntesis entenderíamos que, justicia fiscal será representada¹⁷ por la siguiente premisa: “Contribuyente bajo las mismas circunstancias de ingreso, temporalidad, necesidades, etc. . . pagará el mismo impuesto que el contribuyente que las tenga”.

Esta premisa en principio suena sencilla, pero el problema teórico se inicia cuando se pretende definir qué es “Ingreso Neto”

¹⁷ “Tradicionalmente se ha mantenido que la –equidad-o-justicia– requieren la introducción de normas éticas externas. Un principio vigente durante mucho tiempo ha sido el de que “las personas iguales deben ser tratadas igualmente” principio que ha sido denominado por Richard M. Musgrave como “Equidad Horizontal”. Corolario de este ha sido el de “Equidad Vertical”. ¿Las personas en posición desigual deben ser tratadas desigualmente? Pero ¿hasta que grado? . . . BUCHNAN p. 329.

para efectos del gravamen. Es de esta definición de la cual nacen los ya conocidos sistemas cedulares y globales de renta; es este concepto el que se analizará para implementar un ISR sobre herencias o exentarlo, el considerar a la familia como unidad patrimonial o desintegrarla en patrimonio único de cada miembro de la familia, el exentar actividades que requiera motivar el país o actividades de beneficio social. Todas estas "excepciones" a la definición de Ingreso Neto romperán con el concepto de justicia fiscal, especialmente en un ISR, ya que en este se manejarán tarifas progresivas e ingresos acumulables, es un impuesto que en esencia busca la justicia fiscal, pero que en la práctica ésta resultará alterada por las realidades económicas del país que establezca el gravamen.

Haciendo un esfuerzo (para efectos de ejemplo) intentemos reunir todas las leyes de renta de los países desarrollados (y en este caso se encontraría México), observaremos que en todas las leyes se pretende gravar el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos en un determinado período, todas las leyes tendrán el mismo objeto. En donde se produce el abismo teórico es en la forma en que cada país establece su Base Gravable, su forma de medir el objeto, para un país que sufra de índices de inflación severos, la Base tomará en cuenta la inflación, para un país exportador, renta le dará preferencias arancelarias, etc. . . .

c) Efectos en el crecimiento y desarrollo del país.¹⁸

El impacto que produce una ley de ISR se verá reflejado de inmediato en el área económica del país en que se implemente. Será el impuesto un costo real que el contribuyente tendrá que pagar por habitar o invertir en el país, es por esto que renta es considerado como un impuesto regulador de la economía.

A través de la estructura de la LISR se podrán motivar inversiones en áreas de necesidad de crecimiento, en áreas de promordial interés de desarrollo en el país, se exentarán a ciertos sectores económicos con tal de motivar su participación en la economía.

¹⁸ Recordemos el impacto tan lamentable que se produjo en nuestro país cuando se publicó la noticia –en el sexenio del presidente Luis Echeverría– de que se iba a establecer el impuesto al patrimonio.

El legislador no podrá olvidar estos factores de impacto inmediato en la economía del país, podrá tener una LISR perfecta, pero si no tiene contribuyentes a quien cobrar el gravamen no le servirá como medio de desarrollo y progreso.

Como el lector puede observar, la unión de estos factores va íntimamente relacionada para efectos de la implementación de la Justicia Fiscal en un país. El dar mayor prioridad a una de las áreas provocará inmediatamente la reacción en disminución de Justicia Fiscal o de ingresos al Estado, será la trilogía con que el político fiscal tendrá que elaborar su sistema tributario nacional.

Concepto de Renta

Hasta el momento hemos venido hablando del ISR, ¿Pero qué se debe entender por Renta?

DUE intenta establecer el concepto de renta por dos caminos: consumo más incremento neto de patrimonio y flujo de riqueza. Por el primero la renta consistirá en el monto que se recibe de otras personas, durante un cierto tiempo en la actividad consuntiva, en la que se incluyen, por ejemplo: el valor locativo de la casa-habitación de su propietario, los comestibles cosechados y utilizados por los propios agricultores, etc. . . y el incremento en el valor del activo poseído durante el período. DUE^o considera que esta definición tendría el mayor sentido lógico para determinar la capacidad contributiva.

Una formulación semejante a la del primer camino seguido por DUE para determinar la renta imponible, la da MUSGRAVE, al referirse a ésta diciendo que es el acrecentamiento total. Es un concepto amplio que incluye cualquier tipo de ingreso que reciba una persona a lo largo de un período con independencia de su regularidad o periodicidad de percepción. En él se incluyen: rentas de la propiedad, intereses, beneficios y salarios, junto a donaciones, herencias, ganancias del juego, etc. De esta variedad de ingresos son deducidas todo tipo de disminuciones como: el uso y desgaste, envejecimiento técnico, disminución del valor, pérdidas en el

• J. Due, Análisis económico de los impuestos, pág. 99.

R.A. Musgrave, Op. Cit., pag. 171.

juego, etc. El Profesor MUSGRAVE considera que un concepto de este tipo tiene un gran valor teórico y normativo aunque por sus dificultades administrativas no es utilizable.

Con el método del acrecentamiento no tienen las ganancias que transformarse necesariamente en dinero.

3. EL ISR EN MEXICO¹⁹

La ley del ISR en nuestro país ha tenido dos etapas importantes en su desarrollo y evolución:

- a) Tendencia cedular.
- b) Tendencia global

a) *Tendencia Cedular*

Durante el período correspondiente al régimen cedular observamos la creación de diversas disposiciones legales tendientes a la creación de una LISR.

Decimos tendientes ya que en muchas ocasiones se confundió el ISR con el concepto de Impuesto Directo, el ser un impuesto que pagaba el detentador de los bienes o prestador de servicios se confundía con el ISR, aunque fuese otro tipo de gravamen.

El período en estudio abarca del 20 de julio de 1921 al 31 de diciembre de 1964, período en el que se promulgaron las siguientes leyes:

- Ley del Centenario del 20 de julio de 1921.
- Ley del 21 de febrero de 1924.
- Ley del 18 de marzo de 1925, reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta del Super Producto del 22 de diciembre de 1939.
- Ley del 31 de diciembre de 1941, su reglamento.
- Ley del 30 de diciembre de 1953, su reglamento.

¹⁹ Se analiza nada más el impuesto como un impuesto Federal, olvidando lo relativo a los impuestos sobre la renta estatales debido a que ninguno de los establecidos tiene relevancia tanto teórica como cuantitativa.

Todas estas leyes gravaban al contribuyente²⁰ no como un objeto del ingreso, sino por la actividad (medida en ingreso) convirtiéndose por lo tanto en leyes cedulares.

b) Tendencia Global

Es hasta 1965 en que México da un importante paso a la creación de una ley de Renta Global, desgraciadamente en ese año (y hasta la fecha) no se logró consolidar el sistema global debido a las diversas presiones políticas y sociales que existieron [y existen] en nuestro país.

A partir de 1965 se había cambiado por completo el sistema legislativo de creación de varias leyes del ISR, se agregaban artículos, títulos, etc. . . mas se seguía con el principio general de las leyes de 1965.

En 1981 se reestructura por completo la ley, pudiendo denominarla la nueva ley del Impuesto sobre la Renta.

Evolución de la Ley de 1965 a la legislación vigente²¹

De 1965 a la fecha se han dado cambios interesantes para lograr una ley global, siendo los años en que se han hecho las principales reformas en: 1965, 1979, y 1981.

En 1965 el cambio frente a la legislación anterior fue tajante, se hizo una ley totalmente nueva y se rompió con la tradición que había venido siguiendo Renta en nuestro país de crear una ley cedular.

En la exposición de motivos presentada por el ejecutivo para la ley del ISR en vigencia a partir de 1965 se dijo:²²

²⁰ Si al lector interesa profundizar sobre este tema histórico se recomienda lea: *Compilación de Leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953)*. Licenciado Hugo B. Margain. SHCP. 1957.

²¹ En 1965, durante el período del Presidente Gustavo Díaz Ordaz se reformó la ley que se venía utilizando desde 1954, ley que consistía en estructura Cedular.

²² En la Exposición de Motivos presentada ante el H. Congreso por el Presidente Díaz Ordaz se dijo: "... Las modificaciones hechas en los años inmediatos anteriores al impuesto sobre la renta, ha representado diversas etapas

La presente iniciativa que se somete a la Representación Nacional para una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, transforma sustancialmente el sistema, abandonando la clasificación de ingresos por cédulas, tanto en lo que se refiere a las empresas como a las personas físicas.

En la ley de 1965 se tenían cuatro títulos, los cuales se referían a:

- Título I – Generalidades.
II – Impuesto al Ingreso Global de las Empresas
III – Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas
IV – Asociaciones y Sociedades Civiles.

Podemos afirmar que esta ley es una ley semi-cedular, y que dividía la legislación en dos cédulas:

- 1) Actos Civiles.
- 2) Actos Mercantiles.

Tenía los siguientes sujetos:

*Empresas*²³

- 1) Personas Físicas que realicen actividades empresariales.
- 2) Sociedades Mercantiles.
- 3) Unidades Económicas sin Personalidad Jurídica que realicen actividades empresariales.
- 4) Sociedades Civiles y Asociaciones Civiles que realicen actividades empresariales.

Personas Físicas

- 1) Personas Físicas que realicen actividades no empresariales.
- 2) Sociedades y Asociaciones Civiles que realicen actividades no empresariales.

de un solo proceso y ahora, al elaborar el proyecto de una nueva ley, especialmente se ha procurado simplificar el sistema, agrupar las disposiciones por materias, limitar el número de preceptos, imprimirles la mayor claridad, a fin de que su interpretación esté al alcance de todos los interesados sin la intervención de especialistas. . . ”

²³ El concepto de EMPRESAS produjo mucha confusión para el lego al momento de interpretar a la LISR, esto debido a que en este concepto se incluía tanto a sociedades como personas físicas que desarrollaran actividades empresa-

3) Unidades Económicas sin Personalidad Jurídica que realicen actividades no empresariales.

° Extranjería era gravada en los Títulos I y II, distinguiendo entre persona física o moral.

Las cédulas referidas²⁴ consisten en que los ingresos provenientes de actividades empresariales no acumulaban con los ingresos provenientes de actos civiles

Importante: El único sujeto que acumulaba tanto actos civiles como empresariales era la Sociedad Mercantil.

La Persona Física tenía dos cédulas totalmente diferentes,²⁵ tanto en su objeto, base, como en su tarifa, lo que percibía por actividades empresariales no acumulaba con las actividades civiles.

La ley permanece con los mismos principios cedulares hasta 1979, año en el que se observa un intento —tímido— para dar el gran adelanto hacia un sistema global.

En 1979 el legislador introduce concepto de acumulación entre actividades empresariales y actividades civiles de las personas físicas, éste consistió en que se obligaba a acumular a los ingresos de actividades civiles los provenientes de actividades empresariales que consistieran en:

- 1) Ingresos por enajenación de Bienes Inmuebles.
- 2) Ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes.
- 3) Ingresos por comisión y mediación.

La innovación de la acumulación parcial de los ingresos empresariales con el total de los civiles provocó confusión y en algunos casos elusión fiscal, pero fue importante esta reforma

riales; pero el Título III hablaba del Ingreso Global de las Personas Físicas, por lo tanto se confundía con las personas físicas de carácter mercantil.

²⁴ En la legislación anterior se gravaba a los mexicanos, por el hecho de ser mexicanos y a los extranjeros residentes en México en la misma forma, éstos tendrían que acumular los ingresos que percibiesen en todo el mundo para fijar su base gravable; en 1981 se deroga el concepto de mexicanidad y se utiliza el de residencia en el extranjero.

²⁵ Eran gravadas en Títulos Diferentes, siendo que en realidad se daban dos leyes de renta enteramente diferentes, instituyéndose el concepto de patrimonio mercantil y patrimonio civil en una misma persona física.

porque por Primera vez en nuestro país se obligaba a acumular ingresos empresariales con civiles.²⁶

En el año de 1981 se implementa una nueva estructura de la LISR, cambiando en ésta la idea que se había venido teniendo de sujetos y de acumulación, creándose los siguientes sujetos:

Residentes en el país	}	Personas físicas
		Sociedades Mercantiles
Residentes en el extranjero		Personas Físicas y Morales

Al provocar este cambio la ley estableció tres cédulas:

- 1) Sociedades Mercantiles residentes en México.
- 2) Personas Físicas residentes en México.
- 3) Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero

Se habla de que existen tres leyes del ISR debido a que los ingresos que se obtengan por el título II no se tienen que acumular con el título IV o V, son gravámenes totalmente diferentes, con base gravable y tarifa independiente.

Estructura de la LISR en 1981

La ley se estructura con 5 títulos y artículos transitorios (ver esquema 1)

²⁶ La confusión se produjo porque se mezcló por primera vez la acumulación de ingresos civiles con ingresos provenientes de actividades mercantiles, introduciéndose esta acumulación en solo parte de los ingresos. Enajenación de bienes inmuebles, comisión y mediación y arrendamiento de bienes en general creándose un desconcierto en cuanto a:

- Unidades Económicas sin Personalidad Jurídica.
- Sociedades y Asociaciones Civiles.
- Personas Físicas.

El legislador intentó el inicio de la acumulación hacia un Régimen global sin reestructurar la forma de la ley, continuando con los Títulos de Empresas y Personas Físicas.

Ley del Impuesto Sobre la Renta
Indice General

	Artículos
TITULO I Disposiciones Generales	1 a 9
TITULO II De las Sociedades Mercantiles	
Disposiciones Generales	10 a 14
Capítulo I De los ingresos	15 a 21
Capítulo II De las deducciones	
Sección I De las deducciones en General	22 a 28
Sección II Del costo	29 a 40
Sección III De las inversiones	41 a 51
Sección IV De las deducciones para instituciones de crédito, de seguros y de fianzas	52 a 54
Capítulo III De las pérdidas	55 a 57
Capítulo IV De las obligaciones de las sociedades mercantiles	58 a 60
Capítulo V De las facultades de las autoridades físicas	61 a 67
TITULO III De las Personas Morales con Fines no Lucrativos	68 a 73
TITULO IV De las Personas Físicas	
Disposiciones Generales	74 a 77
Capítulo I De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado	78 a 83
Capítulo II De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente	84 a 88
Capítulo III De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles	89 a 94
Capítulo IV De los ingresos por enajenación de bienes	95 a 103
Capítulo V De los ingresos por adquisición de bienes	104 a 106
Capítulo VI De los ingresos por actividades empresariales	107 a 119
Capítulo VII De los ingresos por dividendos y en	

	general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles	120 a 124
Capítulo VIII	De los ingresos por interés	125 a 128
Capítulo IX	De los ingresos por obtención de premios	129 a 131
Capítulo X	De los demás ingresos que obtengan las personas físicas	132 a 135
Capítulo XI	De los requisitos de las deducciones	136 a 138
Capítulo XII	De la declaración anual	139 a 143
TITULO V	De los Residentes en el Extranjero con ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional	144 a 162

ARTICULOS TRANSITORIOS

Los Títulos I y III no establecen contribuyentes del ISR, en el primero se habla de las disposiciones generales de la ley, y en el título III se tipifica a las personas morales con fines no lucrativos, título en el cual se dice que este tipo de personas no son contribuyentes de ISR, y que los ingresos que distribuyen a sus socios o participantes serán gravados conforme el patrimonio de cada socio que lo percibe, pudiendo ser persona física o moral.

Es por esta universalidad de los títulos I y III, que podemos decir que la ley del ISR tiene tres sujetos:

Título II 1) Sociedades Mercantiles residentes en México

Título IV 2) Personas Físicas

Título V 3) Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero.

Estos tres sujetos estarán legislados en cada uno de sus títulos respectivos, pero contemplando lo dispuesto en los títulos I y III, ya que serán disposiciones generales que deben aplicarse a cada sujeto.

Estructura de la LISR en el Futuro

La esperanza que se tiene a un futuro a corto plazo sería que se creara una ley del Impuesto Sobre la Renta de las "Personas

Físicas”, ley que tendería hacia una justicia fiscal mayor de la que tenemos.

La diferencia entre el planteamiento propuesto y la ley vigente es que se tendrían los siguientes cambios:

- a) Transparencia Fiscal Obligatoria.
- b) Únicamente se gravaría a personas Físicas, utilizando a las Personas Morales como simples pagadores provisionales del ISR a cuenta de las personas físicas (Una especie de Título III vigente de la ley).
- c) Gravar todos los ingresos sin discriminación alguna, a un enriquecimiento patrimonial corresponde un impuesto proporcional, sin importar la actividad de la que provino.

En síntesis, se estaría hablando de una Ley Global.

PARTE II

I. REGIMEN GLOBAL Y REGIMEN CEDULAR

Debemos entender que una LISR de carácter global²⁷ es aquella que grava los ingresos del contribuyente en base a un patrimonio universal único, esto naturalmente en función a una tarifa progresiva.

Al hablar de ingresos sobre un universo único integraremos tres conceptos:

–Se acumulará la totalidad de los ingresos obtenidos Por el contribuyente en un ejercicio fiscal, acumulación independiente de la fuente de ingreso.

–Se deberán utilizar las deducciones autorizadas en la Base Gravable como universales, es decir, deberán integrarse en su totalidad y no por áreas de actividad.

²⁷ Existen diversos conceptos de lo que debemos entender como ley Global de Renta, entre otros tenemos: “Una ley estructurada bajo un sistema global, atiende fundamentalmente para fines del gravamen, al sujeto que recibe el ingreso independientemente de la fuente que le dio origen. Esto significa, por ejemplo, que al legislador no le interesa para determinar el crédito fiscal, si el ingreso fue sueldo u honorario, sino que atiende al ingreso total que recibió el causante y que modificó su patrimonio. Domínguez Mota y Calvo Nicolau. 14 y 15

Con lo anterior tendremos que identificar el ingreso gravable (o en su caso utilidad fiscal) en un contexto de *Ingresos totales - Deducciones totales*, para así integrar un universo gravable único.

-Acumulación total de ingresos sin importar si la fuente de riqueza se encuentra en el país o no.

Por el contrario, un sistema cedular²⁸ será aquel que gravará al causante en base a ingresos dependiendo de la fuente de actividad de su obtención, siendo acumulables únicamente aquellos ingresos que provengan de una misma fuente, teniendo deducciones asignadas al origen del ingreso, o en ocasiones gravará a éstos aunque provengan de una misma fuente, sin acumulación alguna estableciendo una tasa fija independiente del total de ingresos que obtenga en un ejercicio fiscal.

Bajo un sistema cedular se hará una diferenciación entre ingreso real e ingreso gravable, el primero será referido al ingreso total que perciba el individuo en un ejercicio fiscal, el segundo se refiere al ingreso que para efectos de Renta será gravable.

La creación de un sistema de ISR global es Prácticamente imposible, sería una realización más bien teórica, utópica²⁹ ya que la creación de éste se vera deformado por:

²⁸ Por sistema cedular, el Lic. Porras entiende: "El impuesto sobre la renta es analítico cuando se reglamenta el gravamen atendiendo a los diferentes orígenes fuentes o causas que producen esa utilidad gravable. La forma concreta que adopta el sistema es por medio de cédulas, de tal modo que serían tantas cédulas cuantas sean las causas que determinan la utilidad. Naturalmente cada cédula, por atender a diversas causas, tiene un tratamiento diferente con características específicas que determinen diferencias entre unas cédulas y otras. En nuestro país la ley del impuesto sobre la renta establecía cinco cédulas, la ley de 1953 volvió a construir siete cédulas; la última ley derogada establecía nueve cédulas y tres tasas complementarias". Derecho Fiscal, 245.

²⁹ "El movimiento a nivel mundial para alcanzar un impuesto sobre la renta de carácter "global" tiene dos razonamientos: el económico y el de equidad. Aunque el razonamiento de la equidad naturalmente siempre tendrá que analizar juicios sobre aspectos sociales, es bastante aceptado que el ingreso, ampliamente definido, pretende abarcar todos los aspectos de incremento patrimonial del individuo... Ningún país, ni siquiera el más altamente desarrollado, ha implementado a su máximo un verdadero sistema de impuesto sobre la renta global" Oliver Oldman. The transition of Global Income Tax. 31 Bulletin for International Fiscal Documentation, 1977.

1) Aspectos Políticos

Las presiones políticas internas, aunadas en los sistemas democráticos al hecho de que para la obtención del poder político los partidos³⁰ o representantes tienen que dar concesiones en diversas áreas de justicia social y económica afectarán un sistema global en su esencia misma.

El implementador de un sistema de ISR no podrá elaborar una ley en forma independiente al momento político del país, quizás sería de justicia fiscal gravar ciertos sectores de la economía, pero éstos ejercerían tal presión política que causarían efectos negativos en el poder vigente, el sistema se tendrá que doblegar ante este tipo de presiones.

Entre más democrático sea un país observaremos que los partidos políticos usarán en mayor forma la herramienta fiscal para obtener votos, afectando esto el sistema impositivo de tendencias globales, el político enterará concesiones de mayor a menor pago de impuestos sobre sectores económicos, hablará de una reforma fiscal, de una simplicidad en la estructura fiscal, etc. . . .

2) Competencia Internacional Impositiva.

En la actualidad no podemos entender un sistema Económico Nacional sin integrarlo en el contexto económico Internacional.

Al estructurar un sistema impositivo también se debe analizar el orden internacional en materia tributaria.

México no puede crear un sistema impositivo independiente de los factores económicos y fiscales que existen en otros países, esto debido a:

³⁰ "Las instituciones de la Hacienda Pública son tanto económicas como políticas y el impacto que producen sobre el ciudadano y sobre el comportamiento de éste en respuesta a dicho impacto pueden describirse y analizarse económicamente. Como es lógico, esto se concede desde hace mucho tiempo, y la hacienda pública ha sido una subdisciplina de la Economía. Sin embargo, como se ha subrayado, el impacto de las Instituciones Fiscales ha sido examinado casi exclusivamente con referencia a la respuesta de los individuos en el mercado, que es el campo característico de la competencia del economista. Se ha descuidado notablemente el estudio de la respuesta y reacción del individuo en el proceso de elección política. . ." Buchanan. La Hacienda Pública en un Proceso Democrático, págs. 191.

1) Necesidad de captación de inversión extranjera y nacional en el país.

2) Justicia fiscal en los Mexicanos.

El impuesto que se paga en el país se ve representado en uno de los factores más importantes que motivarán al inversionista extranjero y nacional a invertir en México, es un costo neto del impuesto a pagar, un país de economía mixta y de sistema abierto deberá utilizar la política fiscal como un instrumento de mercado para la atracción de inversiones, el inversionista, además de estudiar factores de estabilidad política, productividad, etc. . . . , analizará el impuesto que pagará su inversión.

México deberá conscientizar³¹ la existencia de sistemas fiscales extranjeros, los cuales algunos serán más completos y severos en el cobro del impuesto y otros tenderán a facilitar al causante el no pago del impuesto o la procuración de la evasión fiscal.

En los sistemas fiscales en los cuales el contribuyente se ve más gravado que en el sistema mexicano, México deberá procurar el acreditamiento de los impuestos que se paguen en el país extranjero o viceversa, el analizar convenios de coordinación en el control fiscal, etc. . .

Algunos teóricos recomiendan que los países en vías de desarrollo,³² pura captar a las sociedades transnacionales, copien el sistema fiscal que tiene el país de origen de éstas, logrando así mediante el sistema del acreditamiento que la transnacional pague el impuesto en el país subdesarrollado y lo acredite en su totalidad en su país de origen, este planteamiento se verá criticado por aquellos teóricos que afirmen que las transnacionales de hecho no pagan todos sus impuestos en su país de origen, y que invertir en países extranjeros les permitirá evadir impuestos en su propio país, además debemos recordar que un sistema fiscal responderá al momento socioeconómico por el cual atraviesa un país, no

³¹ Generalmente los países desarrollados tienen un sistema de renta más justo y desarrollado, países como Suecia, Alemania, etc.

³² Las naciones desarrolladas sufren problemas de defraudación, frente a las empresas que son sus nacionales, esto en función a que no manifiestan la totalidad de los ingresos que tienen en el extranjero debido a que los países receptores del capital otorgan facilidades para la ELUSION FISCAL.

podemos crear un sistema sofisticado³³ de impuestos a un país pobre e ignorante, un país en vías de desarrollo (en este caso México) tendrá que sacrificar en la estructuración de un sistema fiscal el concepto de justificación fiscal en mayor medida que un sistema estructurado en un país desarrollado, ya que el primero necesitará una mayor captación de capital externo e inversión de sus nacionales que el país desarrollado.

En la segunda situación, los países que tienen un sistema fiscal menos estructurado y costoso que el mexicano representarán para México una competencia directa en su inversión de capital, aquellos países que implementen estímulos fiscales, paraísos fiscales,³⁴ facilidad en la evasión fiscal, etc, serán de grave importancia para el sistema fiscal mexicano, ya que éste deberá analizarlos desde dos puntos de vista:

- a) Como peligro de creación de fuga de capitales mexicanos para la inversión en estos países:
- b) Como competencia en la captación internacional de inversión.

3) *Creación de Estímulos Fiscales y Regímenes Especiales de Tributación.*

Lo anterior es una necesidad primordial para el desarrollo de la política-fiscal y económica de un país, ya que mediante estos

³³ A juicio de la mayor parte de los críticos, el impuesto sobre la renta ocupa un lugar prominente entre la fuente de ingresos públicos, debido a su incidencia relativamente segura, su relación directa con la capacidad de pago y la facilidad que proporciona para lograr una mas equitativa redistribución de la riqueza. Pero su importante y acertada aplicación depende en alto grado de ciertas condiciones que es posible que no ocurran en las regiones o zonas subdesarrolladas. Entre tales condiciones figuran las siguientes. 1) Que todos los habitantes sepan leer y escribir, 2) Una razonablemente elevada capacidad en las artes de la contabilidad, 3) Buena disposición por parte de los contribuyentes para aceptar la imposición directa, como una disciplina que se impongan ellos mismos, 4) Predominio de la vida urbana o al menos, de una vida agrícola que se base en el cambio de productos, y no la subsistencia con los del campo, y 5) Abundancia de capitales y ahorros "Groves, Finanzas Públicas, pág. 314.

³⁴ Se entiende por Paraíso fiscal: Todo Territorio o Nación que grava bajos impuestos, o en su caso ningún impuesto sobre los extranjeros. Como ejemplo se tiene a Liechtenstein y Andorra. Dictionary of Business and Economics, Ammer, Free Press, New York. 1977.

factores el Estado podrá motivar la inversión o desarrollar áreas de empleo, etc. . . ., el reflejo lo vemos en regímenes fiscales avanzados, como el norteamericano, inglés alemán, etc., en los cuales se utiliza el elemento impositivo como una herramienta de incentivo a la inversión y desarrollo tecnológico; a manera de ejemplo podríamos enunciar las exenciones fiscales que se dan en los Estados Unidos sobre las inversiones en energéticos y desarrollo científico, incentivos que se dan en Inglaterra sobre exportaciones etc. . . ., yendo en contra de la finalidad primordial del ISR que es el gravar el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos totales o sea, el buscar la REDISTRIBUCION DE LA RIQUEZA.

Bajo un sistema global perfecto no existirían distinciones en el gravamen ya que todos los ingresos serán gravados en su totalidad, no importando de donde provienen, es decir, se tendría una ley de ISR justa, ya que se gravaría sobre el incremento en el Patrimonio neto que tuvo la persona en un ejercicio fiscal, y no sobre ciertas áreas de riqueza del individuo.

El análisis propuesto se verá más acentuado en los países en vías de desarrollo, ya que para atraer inversiones se sacrificarán sistemas globales, sobre la tasación de capital, viéndose obligados a ceder en sus disposiciones de redistribución de la riqueza para ver incrementada su Posibilidad de crecimiento en la captación de inversión tanto nacional como extranjera.

Es por esto, aunado a una carancia de técnica legislativa,³⁵ que podemos afirmar que en México tenemos una ley del ISR de carácter semicedular, es decir, que en algunos casos se acumulará en su totalidad el ingreso del contribuyente y en otras situaciones no se tendrá un ingreso total gravable.

Esta afirmación la fundamentamos diciendo que en nuestro País se deforma el sistema global debido a que la ley del ISR permite:

- a) La no transparencia Fiscal.
- b) Sistema fraccionado de deducciones.
- c) Acto civil y Acto Mercantil.
- d) Ingresos Exentos (No acumulables).

³⁵ Considero que existe en la ley vigente falta de uniformidad en la metodología, se establecen contribuyentes pobremente definidos, actividades que confunden, etc. . . .

- e) No acumulación de ingresos.
- f) Tasas fijas de impuesto.
- g) Regímenes especiales de tributación.
- h) Estímulos Fiscales.
- i) Diferenciación de sujetos en base a residencia.
- j) División del ingreso.

a) *Transparencia fiscal*

En la ley mexicana observamos que se contemplan diversos sujetos del pago del ISR dependiendo de la categoría jurídica en que se tipifiquen, se consideran a:

- Sociedades Mercantiles Residentes en el país.
- Personas Físicas residentes en el país.
- Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero.

Esta tipificación de diversos sujetos será la primera fractura que tendrá una ley para tratar de crear un sistema global, ya que considera y da vigencia fiscal a las personas morales (en este caso a las sociedades mercantiles) en forma independiente de las personas físicas a quien en última instancia pertenece el patrimonio de las Morales.

Es en esta decisión en la que el legislador deberá optar por un Régimen de transparencia fiscal referente a los ingresos que obtenga la persona moral frente a las personas que sean sus accionistas o socios, o bien que contemple a las personas morales como entidad gravables independientes.

Si el legislador opta por la primera proposición estará planteando como centro impositivo del ISR a la persona física, en el segundo supuesto Renta nos crea dos sujetos, las personas morales y las físicas, es decir, las morales pagarán un ISR definitivo y las personas físicas pagarán un impuesto por sus ingresos, independientes de los que la sociedad obtenga. Al Hablar de transparencia fiscal se indica que las Personas Morales son meros entes patrimoniales subjetivos creados por el Derecho, que si bien tienen personalidad jurídica propia, estos deben de ser gravados con un ISR provisional, ya que el propietario en última instancia de la riqueza generada por la persona moral será una persona física,

siendo que al buscar una redistribución de la riqueza en base al pago del ISR nos interesará gravar no a la persona moral, sino a sus socios personas físicas, no nos interesará gravar a la Mercantil S.A., sino a Juan Pérez socio de la Mercantil.³⁶

Nuestra legislación vigente tiene contemplado el concepto de transparencia fiscal en base a dos supuestos:

- a) Tratándose de Sociedades Mercantiles residentes en el país, planteándolo como optativo para el contribuyente persona física residente en México.
- b) En el caso de las personas Morales con fines No lucrativos estructurando transparencia fiscal (de hecho) obligatoria.

La no transparencia fiscal consiste en considerar a las personas morales como sujetos del ISR independientes y definitivos, gravando por separado a los accionistas Por los dividendos que les distribuya la sociedad.

La legislación ha tomado esta doctrina como fundamento de la ley, siendo hasta 1979 que se introduce el concepto de transparencia fiscal optativo, para las personas físicas accionistas de sociedades mercantiles.

b) Sistema fraccionado de deducciones.

La Ley del ISR nos autoriza diversos tipos de deducciones dependiendo de la fuente de ingresos que se tenga, así observamos que en ocasiones se nos permite deducir la depreciación de un bien inmueble la que será permisible siempre y cuando la actividad sobre la cual provenga el ingreso esté relacionada con éste, por lo que si el inmueble no produce ingreso alguno (en forma directa o indirecta) no podrá ser objeto de depreciación.

Esto va en contra de una equidad impositiva, ya que los bienes demeritan su valor, produzcan o no ingresos. El causante podría utilizar dicha depreciación para un ingreso diverso, estando esto prohibido por nuestra actual ley del ISR.

Esta segmentación de deducciones en función a las actividades

³⁶ La implementación de la transparencia fiscal en México es de reciente creación para las sociedades mercantiles, siendo que para las sociedades civiles desde 1965 se contemplaba.

que producen el ingreso nos provoca una legislación cedular, ya que el legislador por medio de permitir mayores o menores deducciones podrá gravar más o en su caso incentivar al causante con menos pago del impuesto, creando una desproporción en la acumulación del ingreso acumulable anual, se habla de ingreso neto acumulable y no de ingreso bruto acumulable.

Sumarizando diríamos que si bien se debe gravar el incremento neto patrimonial del individuo en base a ingresos, se deberá cuantificar ese gravamen por deducciones reales totales que decrementen el mencionado patrimonio gravable. Al hablar de deducciones³⁷ también debemos estar conscientes del problema que existe en todas las legislaciones del ISR a nivel mundial, problema que gira en torno a la desigualdad de deducciones que se implementan para el capital y el trabajo.

En el primer caso, las disposiciones del ISR nos dan deducciones como costo de depreciación, pérdidas, etc. . . ., en cambio en los ingresos relativos al trabajo, por regla general únicamente dan deducciones a los profesionistas independientes, y son deducciones al capital o inversión que estos tuvieron que integrar para llevar a cabo sus actividades siendo que a los trabajadores dependientes rara vez se les concede deducciones sobre los ingresos que perciban por la relación de un trabajo subordinado.³⁸

En nuestro país, esto se convierte en exageración, ya que los ingresos provenientes del trabajo subordinado únicamente tienen como deducciones autorizadas las mencionadas como generales, que son: Donativos, Gastos Funerarios, Gastos Médicos y el Salario Mínimo de la zona económica en donde resida el contribuyente.

El otorgar fuertes deducciones para sectores prioritarios de la economía Nacional, o bien por mera "justicia" fiscal produce efectos negativos en el sistema global que quisiésemos integrar ya que si bien se estaría hablando de una globalización de ingresos debemos recordar que se habla de ingresos netos, o sea, después de deducciones, y si existen áreas económicas con beneficios de altas deducciones, tendremos que aceptar que estamos hablando de un sistema cedular en base a sus ingresos Gravables.

³⁷ Por deducciones entendemos aquellas permitidas por la LISR del Título de las personas físicas residentes en el país.

³⁸ Al individuo no se le considera que sea susceptible de "depreciarse" o amortizarse, únicamente se le asignan cantidades mínimas de subsistencia deducciones personales.

A manera de ejemplo podríamos mencionar las deducciones que se otorgan a los ingresos de arrendamientos de inmuebles de personas físicas derivados de fuentes de ingreso de carácter civil, en lo que se otorga un 50% de deducción (de carácter opcional) sin demostración alguna del gasto, en cambio si una persona física obtiene ingresos por arrendamiento de inmuebles pero de acto de naturaleza mercantil, ya no tendrá ese régimen opcional de la deducción que aplicó en el ejercicio fiscal.

c) Acto civil y Acto Mercantil ³⁹

Nuestra ley en el Título IV nos produce un síntoma de ley cedular al establecer la diferencia entre acto mercantil y acto civil.

Este sistema consiste en que la ley considera que los actos provenientes de actividades empresariales producen "mayor" incremento patrimonial que los ingresos provenientes de actividades civiles: es decir, que si obtenemos un peso de ingreso por concepto de un acto mercantil, pagaremos mayor cantidad de ISR que si lo obtenemos de una actividad civil.

Lo anterior se observa al otorgar un Régimen de Deducciones diferentes en ambos casos, o sea, por ingresos provenientes de actos mercantiles, o civiles siendo que el Régimen Civil tiene un gravamen tributario menor que el Mercantil, ya que se le permite mayores deducciones.

Ejemplo: Si se realiza una venta de bienes inmuebles por una persona física, si los ingresos son catalogados de naturaleza mercantil, tendrán un sistema de deducciones totalmente diferente a si esa venta se cataloga como civil, ya que en este último, se le permitirá al causante el optar por tres sistemas diferentes de deducciones, uso de tabla de amortización y acumulación del ingreso en un 20% únicamente.

d) Ingresos exentos (no acumulables)

El implementador de un sistema del ISR global se enfrentará a

³⁹ La diferenciación entre acto civil y acto mercantil en nuestra ley provoca serias inequidades impositivas, olvidando el fin del objeto del impuesto que consiste en gravar ingresos y no actividades, se busca gravar el incremento patrimonial, no la fuente del incremento.

dos importantes decisiones frente al concepto *Ingreso Gravable = Incremento Patrimonial del Individuo*, éstos consisten en:

- 1) Se aceptará la exención de ciertos tipos de ingresos.
- 2) Si se acepta la exención de ingresos, ¿se deberá “acumular” esta al ingreso total del contribuyente, aunque la porción exenta no se grave?

Al exentar ciertos ingresos el legislador pretende incentivar el sector económico sobre el cual recaerá el beneficio fiscal, así tendremos que el exentar los ingresos que obtenga el trabajador por concepto de previsión social se buscará el aliviar la carga fiscal a este grupo económico, o si se exentan los ingresos provenientes por la enajenación de acciones por estar en el Mercado Bursátil, se buscará motivar la inversión en capital sobre este sector de partes sociales. Como resulta obvio la exención de ingresos provoca un desajuste directo en la finalidad primordial del ISR que sería la “Redistribución de la Riqueza”, ya que afecta en forma directa el que una persona que recibe un ingreso exento se enriquezca más que el ingreso que perciba una persona que no se tipifique como exenta.

EJEMPLO:

El contribuyente “A” recibe un ingreso anual neto equivalente a \$4,000,000.00 por concepto de Derecho de Autor.

El contribuyente “B” recibe un ingreso neto equivalente a \$4,000,000.00 por concepto de honorarios Profesionales.

ISR del Contribuyente A = 0

ISR del Contribuyente B = 2,200,000.00.

Resulta que el contribuyente “A” al final de su ejercicio fiscal será \$2,200,000 más rico que el contribuyente “B” debido a la exención impositiva.

Ahora bien, si el legislador considera que por el momento socio-económico y político el país requiere de la reglamentación de ingresos exentos deberá tomar otra decisión, que consiste en:

¿Una vez exentos ciertos ingresos, se deberán acumular a la Base Gravable del Contribuyente para así incrementar su arancel impositivo aunque el ingreso exento no se grave?

El cuestionamiento anterior tiene relación directa con el concepto de tasa progresiva de la LISR, ya que esta tasa se irá incrementando según sea mayor el ingreso gravable del contribuyente.⁴⁰

CASO A: Ingresos Exentos No acumulables.

\$4,000,000.00 ISR a pagar = 0
\$ 401,600.00 ISR a pagar = \$86,157.00

CASO B: Ingresos Exentos Acumulables

\$4,000,000.00 ISR a pagar = 0
\$ 401,600.00 ISR a pagar = \$220,880.00

DIFERENCIA DE ISR A PAGAR: \$134,723.00

La diferencia expuesta consiste en que en el Caso "a" el contribuyente se tasará directamente en la tarifa del artículo 141 de la ley lo que representa un porcentaje del 21.45, únicamente acumulará los ingresos por honorarios profesionales.

En el caso "B" el contribuyente tasará en la tarifa del artículo 141 con base impositiva sobre \$4,401,600.00 ya que acumularía los ingresos exentos con los gravables, tasando por lo tanto los gravables con una tarifa del 55%.

En nuestra legislación se optó por el sistema de que ingresos exentos son equivalentes a **INGRESOS QUE NO SE ACUMULAN** al ingreso global gravable, observándose esto en el artículo 141 de la LISR que nos dice: "Las personas Físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar sus deducciones autorizadas por el Título, todos sus ingresos, *salvo aquellos por lo que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó el impuesto definitivo* . . .

e) *No acumulación de Ingresos.*

Algunos teóricos expresan que es conveniente el estructurar una

⁴⁰ Recordemos el concepto de justicia fiscal frente a la equidad vertical, se interrumpe al no acumular los ingresos exentos con otros ingresos para efectos del arancel correspondiente, siendo obvio que la equidad horizontal se quebranta en el momento de implementar la exención de un ingreso.

LISR con ciertos ingresos que si bien no deben ser considerados como exentos deberán tener incentivos de desgravación para motivar se invierta en las áreas promovidas. La ley mexicana adopta este criterio, básicamente en tres de los capítulos del Título IV, que son:⁴¹

Capítulo VII – De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Sociedades Mercantiles.

Capítulo VIII – De Los Ingresos por Intereses.

Capítulo IX – De los Ingresos por Obtención de Premios.

En estos tratamientos se utiliza el sistema de gravar al ingreso global del contribuyente.

Lo anterior, al igual que en el caso de las exenciones, motiva al contribuyente en dos sentidos.

- La posibilidad de pagar una tasa impositiva fija (no progresiva)
- La no acumulación de otros ingresos del contribuyente.

El manejo de esta No Acumulación de Ingresos viene a irrumpir en la implementación de un sistema global, debido a que además de provocar la creación de una base gravable total menor, se tendrá que analizar la creación de una tarifa independiente y no acumulativa, yendo esto, como ya hemos indicado en repetidas ocasiones en contra de la debida “redistribución de la Riqueza que tan afanosamente buscaría un teórico de la ley del ISR global”.

Con fundamento en lo dicho se puede afirmar que además de que nuestra ley es Semicedular, se tiene una serie subjetiva de tarifas y períodos de pago, ya que contaríamos con tarifas anuales, tarifas por ingreso bruto, tarifas progresivas, fijas, etc. . . .

f) Tasas fijas del Impuesto

Existen en nuestra ley la diferenciación en el cobro del impuesto entre tres tipos de Ingresos.

- Los ingresos exentos, los cuales tendrían una aplicación fiscal equivalente a 0.

⁴¹ Es importante el recordar que en el capítulo de ingresos se permite la Transparencia Fiscal (la opción del contribuyente) por lo que deberá acumular a los ingresos del ejercicio calendario los provenientes de dividendos por los que haya optado ejercer la Transparencia fiscal.

- Los ingresos que serán tasados en base a una tarifa progresiva.
- Los ingresos que serán tasados en función a una tarifa fija.

Esta creación de diversas formas de estructuración tarifaria trae consigo un sistema cedular (o en su caso semicedular), ya que infringe el principio de Unidad que tendría una ley global, el que consiste en:

“Todos los ingresos que incrementen al patrimonio de un individuo deberán ser acumulables y gravados en base a una sola tarifa”.

Al contemplar la idea de diversas tarifas estamos aceptando el marco estructural del sistema Cедular, ya que según los tipos de fuente de donde provenga el ingreso será gravado por la ley impositiva.⁴²

g) Regímenes especiales de Tributación

Por Regímenes Especiales de Tributación en nuestro país entendemos “Aquellos Contribuyentes que Tasaarán un Impuesto suplente al tipificado por la LISR, y que al adoptar éste se verán exceptuados del pago del ISR.

El aceptar dentro de un Marco Impositivo general de un país la estructuración de Regímenes Especiales de Tributación representa el acabar con un sistema impositivo equitativo, ya que automáticamente se verá privilegiada alguna actividad económica.

Naturalmente que estamos conscientes de la necesidad expresada por nuestros legisladores de la creación de Regímenes especiales, necesidad que se podría sintetizar en “Estamos estimulando un sector económico de nuestro país, el cual no se vería siquiera dentro del panorama de inversión si no se le desgrava en manera especial.⁴³

Lo anterior se tendrá que analizar frente a la creación de un

⁴² Se produce el mismo efecto de rompimiento de la justicia fiscal frente a los ingresos por los cuales se debe acumular y pagar una tarifa progresiva.

⁴³ Se recomienda leer la exposición de motivos para las reformas a la ley de 1981, en las cuales se exponen los razonamientos de la creación de regímenes especiales de tributación.

régimen fiscal nacional justo, para valorar si vale la Pena el sacrificarlo por la estructuración de regímenes especiales.

La Política Fiscal Mexicana se proyecta hacia un futuro de difícil solución en lo que se refiere a la eliminación de los Regímenes Fiscales Especiales, esto debido a que la demanda de capital es tan importante en nuestro país, obligando al Estado a ceder en su política fiscal en el renglón de Redistribución de la Riqueza y tendiendo a utilizar esta política hacia la motivación de atracción de inversiones, inversiones que procuran áreas de empleo y estabilidad económica a largo plazo.

En México curiosamente se han distinguido los Regímenes Especiales de Tributación como causales de los siguientes aspectos:

- 1) Motivación de la inversión.
- 2) El área económica a tributar es de difícil cuantificación para las reglas de la LISR.
- 3) Se pretende mantener precios fijos sobre las áreas a tributar, subsidiando a estas actividades vía menor pago de ISR; identificando éstas con los servicios públicos prestados por los particulares.⁴⁴

De las deformaciones que tiene nuestro vigente sistema fiscal quizás el aceptar a los RET sea la más grave y la más difícil de eliminar, ya que estos regímenes se dan sobre las áreas económicas más importantes para el país, provocando su eliminación una parálisis económica de reflejo inmediato.

Además de analizar el efecto de la Redistribución de la Riqueza frente a los beneficios económicos para el país que traería consigo un RET, debemos cuantificar los efectos en el funcionamiento de estos:

- a) El rompimiento en la cadena federal tributaria.
- b) El impuesto que debe pagar el accionista de una sociedad que tenga Régimen Especial.

En el inciso 'a' nos referimos al impacto que tiene el crear a un causante privilegiado dentro de la esfera de un universo fiscal, es decir, frente a el ISR y los demás impuestos federales, ya que al no

⁴⁴ Se habla de Precios Oficiales.

obligar al pago del ISR en igual forma que los demás contribuyentes, el beneficiado con un RET puede iniciar una serie de defraudaciones fiscales, ya por el bajo impuesto sobre el que tributa, ya por las menores obligaciones fiscales a que está expuesto, viendo reflejado este síntoma en los últimos años sobre regímenes como son el de las ganaderas, constructoras, ejidatarios, etc. . . ., los cuales venden facturas "Hechizas para que contribuyentes sujetos a la LISR tengan mayores deducciones.

Con lo que respecta al inciso 'b' podemos afirmar que en la LISR, existe una laguna de fondo relativa a como van a tributar los accionistas que reciban ingresos provenientes de Sociedades sujetas a Regímenes Especiales; siendo que el régimen es sobre la actividad de la Sociedad y no sobre los dividendos que ésta genere.

h) Estímulos Fiscales

Los estímulos fiscales como su nombre lo indica,⁴⁵ son aquellos que tienen como finalidad el motivar la inversión en ciertas áreas de la economía que el Ejecutivo considera primordiales para el país.

A diferencia de los RET, los contribuyentes acreedores a estímulos fiscales están sujetos al régimen de la LISR, pero el ISR que les corresponda pagar se verá disminuido por el estímulo fiscal correspondiente.

Los estímulos fiscales afectan al sistema global de Renta en igual forma que los RET, o sea, afectan el concepto de Redistribución de la Riqueza.

i) Diferenciación de Sujetos en base a Residencia

El ISR al pretender gravar el Incremento Patrimonial del contribuyente se enfrenta a un problema de peculiar solución, de

⁴⁵ En el período del Presidente: Luis Echeverría se empezó a utilizar como política federal impositiva la integración de estímulos fiscales, en la actualidad el contribuyente se ve ante un sistema confuso de estímulos emitidos por la Federación, ya que estos se implementan vía decretos o convenios, teniendo el contribuyente que estar actualizado para poder aprovechar los estímulos fiscales a que tenga derecho.

¿Cómo va a gravar a los extranjeros que perciben ingresos en nuestro país?

Este supuesto tiene tres aspectos de difícil solución:

- Administración del Impuesto.
- Doble imposición.
- Justicia Fiscal.

*Administración del Impuesto.*⁴⁶

Al extranjero que percibe ingresos en el país (o de fuente ubicada en el país) no se le puede dar una estructura jurídica del ISR en igualdad a la nacional, ya que el control del pago del impuesto y que los ingresos que percibiese el extranjero es muy difícil si no imposible el que lo ejerza la Autoridad Hacendaria, siendo que no tendría competencia jurídica para el ejercicio de sus facultades de control y coerción jurídica para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, nos enfrascaríamos en un problema de conflicto de leyes, del ámbito jurídico en tiempo y espacio de la ley nacional frente al país de origen del extranjero.

Al extranjero se le pretenderá cobrar en forma que él no tuviese que hacer un pago anual autodeterminable, sino que el nacional que le pague será el responsable de retener el impuesto, o sea le obligará a realizar un pago definitivo por cada actividad que realice, etc. . . .

Doble imposición.

El ISR tiene como objetivo principal el cobro del impuesto sobre el ingreso total que obtenga el sujeto, independientemente del país que dio origen al ingreso.

Este planteamiento no se puede aplicar a los extranjeros, siendo

⁴⁶ Administración del Impuesto. Se habla de que el régimen impositivo a los extranjeros debe ser diferente al de los nacionales debido —entre otros importantes factores— a que no se pueden aplicar las mismas medidas de control y cohesión impositivas por el hecho de tener su residencia en un ámbito espacial diferente al mexicano.

que también en su país de origen se les pretenderá gravar con un ISR similar.

Es por esto que algunos países como México han optado por gravar los ingresos del extranjero que perciba únicamente de fuente nacional, no aplicando a los residentes en el extranjero el sistema de acumulación mundial de ingresos.

Justicia fiscal.

Cualquier sistema impositivo que implemente el ISR tendrá como limitante a establecer una justicia fiscal nacional el concepto de extranjería, ya que por los factores analizados, así como por muchos más (competencia internacional, paraísos fiscales, etc. . .) no podrá dar el mismo tratamiento a los nacionales que a los extranjeros, en cualquier sistema de ISR se observará esta alteración, favoreciendo a un sector, ya a los nacionales o bien a los extranjeros.

En México, el legislador optó por dar un tratamiento preferencial⁴⁷ en el pago de los impuestos a los extranjeros, irrumpiendo esto con el supuesto sistema global mexicano y con la justicia fiscal, yéndose nuestra ley a la adopción de una segmentación no sólo en función al extranjero, sino en relación a la “residencia en el extranjero gravará como nacional”.

j) División del Ingreso

Uno de los conceptos más controvertidos en los diversos sistemas de ISR en el mundo es el de Patrimonio Familiar frente a Patrimonio Individual.

¿Qué es lo que deberá entender una LISR por Incremento Patrimonial, el ingreso que percibe el individuo o el que percibe la familia del mismo?

⁴⁷ Se habla de que es preferencial debido a las alternativas que tiene el residente en el extranjero para gravar en el ISR mexicano, además de que tiene la opción de gravar como nacional (si establece una persona moral residente en el país), tendrá diversas ventajas fiscales sobre la base gravable determinada Para el pago de su impuesto, bases como las de inmuebles, arrendamiento, etc.

Algunas legislaciones optan por el gravamen sobre el Patrimonio Familiar, opción que podrá ayudar o perjudicar al contribuyente ya que si éste tiene una familia sobre la cual pueda distribuir la carga tributaria podrá pagar menos impuesto porque la acumulación de éste en forma segmentada tendrá un menor impacto sobre la tarifa progresiva de Renta; también lo puede perjudicar en aquellos casos en que los miembros de la familia obtengan ingresos similares o mayores a los del contribuyentes, en este caso, en lugar de disminuir su carga impositiva la incrementará.

El optar por el régimen de Patrimonio Familiar es criticado por aquellos que piensan que los solteros o personas que no tengan familia pagarán un mayor impuesto que los que distribuyan el impuesto en su familia, esta crítica se ve contrapuesta por aquellos que aceptan que si bien el soltero pagará más impuesto, éste ve incrementado su patrimonio en cada ejercicio fiscal en mayor proporción que el casado, ya que el primero no tendrá los mismos gastos que el sustentador de una familia.

El aceptar un régimen Patrimonial igual al ingreso total familiar se diferencia del Patrimonio Individual en que en el primero se tasaré el ingreso sumando todos los ingresos de los integrantes de la familia, en el segundo se gravará en forma individual cada ingreso.

Ejemplo: La Familia Pérez está integrada por los esposos y cinco hijos (son menores de edad); el Sr. Pérez obtiene ingresos anuales por un total de \$800,000.00 la Sra. obtiene ingresos por \$200,000.00 y los hijos no obtienen ingreso alguno, ¿Cuál será su base gravable?

En el sistema de Patrimonio Familiar se cobrará un ISR en una Base Global Gravable de la Familia Pérez de \$1,000,000.00 afectando la progresividad de la tarifa la cantidad de individuos que integren la familia (7).

En un sistema de Patrimonio Individual se gravará a la familia Pérez por sus integrantes en forma independiente, teniendo Base Gravable cada integrante que perciba el ingreso:

Sr. Pérez	Base Gravable	\$800,000.00
Sra. Pérez	Base Gravable	\$200,000.00

En la legislación vigente, los capítulos I y II del Título IV de la ley prohíben la segmentación de ingreso a otro patrimonio que no

sea el que lo percibe, en los capítulos III al X⁴⁸ si se permite la segmentación en varios patrimonios sobre un solo ingreso.

La legislación mexicana opta por un sistema mixto, para ciertos tipos de ingresos se puede usar Patrimonio Individual y para ciertos ingresos al Patrimonio Familiar.

2 IMPUESTO DIRECTO O INDIRECTO

El estudio y análisis del concepto de impuestos directos o indirectos tradicionalmente ha sido realizado por la Economía.⁴⁹

El fundamento sobre el cual gira el concepto de la clasificación de impuestos en directos o indirectos es la incidencia⁵⁰ del impuesto, a la Economía le interesará estudiar sobre quién recae el impuesto a quién va a disminuir en su poder económico o en su caso, en que grado se va a afectar la distribución de la riqueza.

Ahora bien, creo interesante el investigar si para efectos del Derecho tiene importancia el concepto de impuestos directos e indirectos, y si para los juristas éste tendrá un significado diferente.

Concepto Económico.

Desde el análisis económico surgen tres teorías fundamentales para la clasificación y definición de si un impuesto es directo o indirecto, las que son:

⁴⁸ Se dice en la LISR que los ingresos por salarios y Por honorarios son de quien presta el servicio o trabajo dependiente.

Groves en su libro de Finanzas Públicas nos dice: "Un grave problema para todo impuesto progresivo es la tentación de dividir la base. Una manera fácil de lograrlo consiste, a veces, en atribuir a la esposa o a otros miembros de la familia, parte de los ingresos que corresponden a uno . . ." págs. 295-296.

⁴⁹ La Economía se ha encargado del estudio de los impuestos directos e indirectos a través de una de sus ramas que es la Hacienda Pública.

⁵⁰ Existen diversos conceptos y términos de impuestos directos, entre otros tenemos: "Considero que el impuesto directo es aquel que no es repercutible, y el indirecto aquel que lo es . . ." Margain Manatou. Introducción al Derecho Tributario Mexicano, Pág. 89.

"Los impuestos directos se suelen definir como los impuestos que recaen directamente sobre el contribuyente", Samuelson Pág. 184.

- 1) Traslación⁵¹ del impuesto.
- 2) Momento económico.
- 3) Deducciones en el impuesto.

En la primera teoría se nos dice que los impuestos directos⁵² serán aquellos que pague el sujeto que percibe el ingreso o que tiene la posesión o disfrute de la riqueza, en tanto los indirectos son aquellos sobre los cuales el que percibe el ingreso puede efectuar la traslación, del impuesto hacia el sujeto consumidor o usuario al bien.

En esta clasificación impositiva, se hace una generalización de los impuestos directos o indirectos simplemente en la disponibilidad o facultad de la traslación, el ISR, predial, etc. . . . , serán impuestos directos, en tanto que el IVA, adquisición de bienes inmuebles, Traslación de Dominio (en el D.F.) serán impuestos indirectos, ya porque jurídicamente se traslade el impuesto o porque el sujeto de plano es el consumidor.

La segunda teoría⁵³ nos dice que si bien el interés en el estudio económico de la clasificación de los impuestos directos o indirectos se basa en saber quién paga realmente el impuesto, esta incidencia será determinada por el momento económico sobre el cual se está aplicando el impuesto, siendo secundario si jurídicamente se permite la traslación del impuesto o no.

⁵¹ Traslación lo entendemos como el costo impositivo que puede ser repercutido sobre el sujeto que adquiere un bien o servicio. En ocasiones se confunde con impuestos de carácter regresivo.

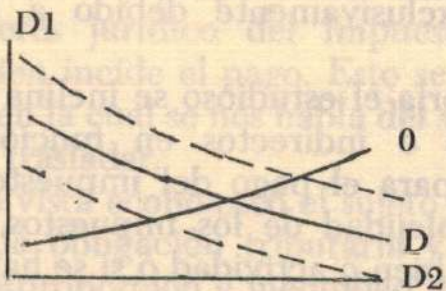
⁵² Esta teoría es considerada como la clásica dentro de los aspectos económicos. La corriente moderna respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Gianini, etc. . . . considera "que es inexacto que en la actualidad haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutibles por el contribuyente, que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos" Margain Manatou. Pág. 90.

⁵³ Entendemos por incidencia del impuesto: "Los economistas tienen pues, que estudiar sobre quien repercute finalmente el impuesto, es decir, como se reparte en último término la carga del impuesto, que efectos produce sobre los precios, de los bienes de consumo, sobre los precios de los factores, sobre la distribución de los recursos, sobre el esfuerzo personal y sobre la composición de la producción y el consumo. El problema de la incidencia de los impuestos no tiene nada de sencillo y su resolución exige el uso de las técnicas avanzadas de la economía" Samuelson Pág. 195.

En esta teoría se nos habla de que no podemos generalizar en la clasificación propuesta, sino que cada impuesto deberá ser analizado según la actividad o ingreso sobre el que se cubre en función al momento económico en que se desarrolle; todo impuesto en principio podrá ser directo o indirecto, siempre y cuando el mismo pueda ser trasladado o no.

Con lo anterior diremos que el ISR podrá ser un impuesto directo o indirecto ya que si la Economía de un país propicia la traslación de impuesto, el sujeto que percibe el ingreso lo trasladará.

En efecto, en nuestro país existen diversas áreas económicas tan necesarias que el ISR es trasladado al consumidor, si bien no en forma expresa, si en el precio del producto.



El impuesto será directo o indirecto en función a la curva de oferta y demanda del bien o servicio que se trate, si la oferta es excesiva, el oferente observará mayor parte del impuesto, si la demanda es excesiva dicho impuesto será pagado por el demandante.

En el caso D^1 , el oferente podrá incluir en el precio del producto el Impuesto Sobre la Renta que le corresponda, en el caso D^2 , el oferente deberá observar el ISR correspondiente y quizás los posibles impuestos al consumo para así poder salir de la mercancía.

En el mercado mexicano esta teoría se aplica casi a la perfección, ya que observamos que en las áreas en donde se requiere en exceso de alguna actividad económica y no existe suficiente capacidad para cubrirla el consumidor absorberá el ISR del vendedor; en ocasiones llega a ser tan apremiante y necesario el bien a la actividad, que el estado absorbe el impuesto que pagaría el supuesto productor o el consumidor, absorción que hará vía subsidios o exención de impuestos.

A manera de ejemplo podemos enumerar el ISR que se paga por servicios personales subordinados, el cual podrá o no ser trasladado según sea el trabajo desempeñado. Si se habla de un trabajador de tipo medio, o sea de una secretaria o algún auxiliar de contador, el salario que le pague será integrado al trabajador debiendo pagar éste el ISR, es un impuesto directo, pero si hablamos de un alto ejecutivo, el cual es de un rango salarial muy alto en función de su necesidad y escasez, la empresa que lo contrate absorberá el ISR que le correspondería; en el Primer caso el trabajador dirá: quiero ganar \$12,000.00, y posteriormente verá decrementado este ingreso por el ISR que le retiene el patrón, en el segundo caso el ejecutivo dirá, yo quiero ganar \$100,000.00 netos, libres de ISR, a lo que la empresa tendrá que pagarle \$140,000.00 ó \$150,000.00 para que el señor obtenga los \$100,000.00 libres de ISR, esto sucede única y exclusivamente debido a la ley de oferta y demanda.

En la tercera teoría el estudioso se inclina a la clasificación de impuestos directos o indirectos en función a si se admiten deducciones o no para el pago del impuesto, se fundamenta en relación a la complejidad de los impuestos, si gravan sobre un bruto del valor del bien o actividad o si se habla de deducciones y se paga sobre un neto.

En esta teoría no importa la incidencia del impuesto, sino la estructura del impuesto en relación a la administración del mismo.

*Aspecto Jurídico.*⁵⁴

Es de vital importancia entender la relación económica del concepto de impuestos directos e indirectos frente a los efectos jurídicos que éste tendrá. La relación radica en el artículo 31 fracc. IV de la Constitución en la que nos dice "que es obligación de los mexicanos" contribuir para los gastos públicos de la Federación,

⁵⁴ Para el jurista será siempre importante el aspecto del interés jurídico del sujeto, al legislador le interesará saber sobre quién incide el impuesto y al contribuyente interesará saber si es equitativo y proporcional conforme a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, pudiendo ser la clasificación de impuestos directos e indirectos útil para aclarar situaciones sobre la proporcionalidad y la equidad.

como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, relacionando el concepto de directo o indirecto frente al de equidad y proporcionalidad. Para el Derecho no podrá ser relevante si un impuesto incide sobre el consumidor o el vendedor si se puede trasladar o no, sino que le interesará determinar sobre quién “incide” jurídicamente, es decir, quién será el sujeto jurídico del impuesto, y no el económico.

Será para el legislador importante el conocer los efectos económicos sobre de quién recaerá el impuesto, pero para el jurista será importante el determinar la relación de equidad y proporcionalidad frente el sujeto jurídico, y no frente al pagador real.

Con lo anterior queremos explicar que el abogado al estudiar si un impuesto es equitativo y proporcional analizará al sujeto que podrá tener el interés jurídico del impuesto, y no al sujeto económico sobre quien incide el pago. Esto se explica claramente con la Ley del IVA, en la cual se nos habla del sujeto de impuesto y de que éste lo puede trasladar.

Desde el punto de vista económico el sujeto será el vendedor, es sobre el que recae la obligación tributaria y sería el único que podría alegar una desproporción e inequidad del impuesto, y no el consumidor, sobre el cual recae “económicamente” el impuesto.

Para efectos jurídicos no existirá tal diferenciación de impuestos directos o indirectos, sino que la relación en lugar de ser sobre la incidencia de la traslación versará sobre el sujeto obligado a la Ley impositiva.

En el ejemplo expuesto del IVA, la única forma en que el sujeto económico consumidor podría verse afectado en su interés jurídico, sería el que se tuviese dos sujetos: el consumidor como obligado primario y el vendedor como retenedor.

Para el Derecho será interesante el analizar si un impuesto es directo o no, siempre y cuando el sujeto jurídico se tipifique en la traslación para así analizarla frente a la equidad y proporcionalidad.

En nuestro país el concepto jurídico de impuestos directos e indirectos se ha estudiado en base al concepto económico, situación que creo errónea ya que para efectos del Derecho debe analizar, como ya indiqué en base al sujeto jurídico.

Siguiendo el criterio anterior, para el Derecho la incidencia de

“sobre quien recae el impuesto” es importante siempre y cuando se analice la relación de sujeto jurídico frente a la proporcionalidad y equidad del impuesto, ya que no podríamos hablar de que un impuesto que económicamente es indirecto y que jurídicamente el pagador es sujeto directo se podría analizar como anticonstitucional por parte del consumidor.

La Ley del ISR Mexicana para efectos jurídicos será un impuesto directo en función a que el sujeto jurídico es el que percibe el ingreso, el que obtiene el incremento patrimonial.

3 DETERMINABLE Y AUTODETERMINABLE

Al estudiar un sistema tributario nacional se deben analizar diversos factores de los impuestos, entre otros:

- Estructura tributaria nacional.
- Política de Ingresos.
- Política de Egresos.
- Administración Tributaria.⁵⁵
- Etc.

En México el concepto de administración tributaria desgraciadamente ha sido olvidado, es hasta el período del ex-presidente Lic. Luis Echeverría que se inicia a tomar conciencia de la importancia de la administración aplicada a los tributos.

El estudioso de esta técnica deberá considerar lo importante que resulta el que el contribuyente asimile, capte el impuesto a que está obligado a pagar, que analice las consecuencias tanto del cumplimiento del pago como las de la evasión del impuesto.

Observamos que en muchas ocasiones se tienen impuestos

⁵⁵ La administración tributaria tiene relación directa con los principios de Adam Smith establecidos sobre las características del impuesto, la relación existe en la determinación de que el cobro de los impuestos debe ser razonablemente bajo frente al impuesto recaudado.

Se ponen en juego las teorías de la administración privada frente a la pública, siendo que lo que debe buscar el fisco es la maximización de la eficiencia en el cobro de los impuestos, el cómo vender la idea al contribuyente de que el impuesto se debe pagar, que es malo el evadirlo, etc. La técnica de la administración tributaria en nuestro país ha sido olvidada, no existen tratados sobre esta materia, siendo que es tan importante como el establecimiento del impuesto mismo.

importantes que la gente evade por desconocimiento, por fastidio o por simple descuido de las autoridades administrativas.

Como ya se dijo en capítulos anteriores,⁵⁶ el sistema tributario de una nación será el reflejo inmediato de su evolución económico-social, el implementador de un impuesto deberá conscientizar en la gama infinita de factores que influyen en el pago de los impuestos, deberá asimilar la posición de "ser contribuyente" para así analizar los problemas que éste tiene para el pago del impuesto.

Existen dos técnicas en la estructura de un impuesto que van a afectar radicalmente el pago y administración del mismo, el legislador las deberá utilizar según sea el tipo de gravamen a implementar, y son:

- a) Impuesto Autodeterminable.
- b) Impuesto Determinable.

a) Impuesto Autodeterminable

Este método de administración impositiva consiste en permitir (u obligar) al contribuyente a que determine su Base Gravable y por lo tanto el impuesto que le corresponde Pagar.

Mediante esta técnica, el contribuyente tendrá la libertad de elaborar su propia declaración impositiva, determinando las deducciones que le corresponden, la tarifa sobre la cual deberá pagar, su acreditamiento, etc. . . .

El contribuyente será el interpretador de la ley para efectos del pago del impuesto.

b) Impuesto Determinable

Por impuesto determinable entendemos aquel gravamen que la autoridad será la encargada de indicar al contribuyente cuanto

⁵⁶ El legislador deberá conscientizar en la realidad sociológica del contribuyente su situación económica, cultural, etc. . . al respecto nos dice Fernando Saiz de Bujanda: "... El análisis teórico del comportamiento del contribuyente puede hacerse desde variadísimos puntos de vista. No deja de ser significativo que algún estudio reciente se refiera, en su propio título, al "mosaico de ciencia de la conducta humana". De lo que se trata es, ni más, ni menos, que de ofrecer una explicación, lógicamente coherente de la actuación humana, de sus causas y de sus efectos, y, paralelamente, de las modalidades con que se exteriorizan las decisiones íntimas de los sujetos. Para que el análisis sea

debe de pagar de impuesto. La autoridad asignará el impuesto a pagar en base a la ley, pero sin la participación declarativa del contribuyente.

Como nos podemos percatar, en la primera técnica se convierte al contribuyente en agente activo del tributo, se le asignan responsabilidades en la realización impositiva, deberá actualizar su base gravable según la ley que se trate, el contribuyente es el obligado a realizar bajo estricto derecho su declaración impositiva, en caso de no hacerlo se hará acreedor a las sanciones que establezca la legislación; en la segunda técnica el contribuyente se convierte en un agente pasivo del tributo, su única obligación será el pagar el impuesto que le corresponda enterar según lo establecido por la administración tributaria pública.

Dentro de las principales ventajas de un sistema autodeterminable se tendrán.

- Disminución de costo para la recolección del impuesto.
- Mayor conciencia del contribuyente sobre el impuesto a pagar.
- Actualización periódica en la valuación por parte del contribuyente de los impuestos a pagar.
- Asignación de medios de control tributario vía asignación de auditorías.
- Disminución de la corrupción.
- Disminución del poder asignado a las autoridades administrativas e incremento en las facultades de las autoridades fiscalizadoras.

Por consiguiente las principales Desventajas de una técnica autodeterminable serán:

científicamente correcto se considera, por lo general, una sola motivación y se dan por inexistentes las restantes, ofreciéndose, de este modo, diversos planteamientos, que arrancan de cada una de esas singulares motivaciones y con los que se aspira a elaborar cuerpos autónomos de doctrina, que si bien no dan razón del fenómeno real de la conducta en su integridad, aspiran al menos, a explicarlo como si estuviera animado por impulsos de un solo tipo. Con este artificio se alejan del razonamiento cualesquiera elementos que, por ser ajenos al tipo de planteamiento adoptado, pudieran perturbarlo...“ La Educación Tributaria, Revista del Tribunal Fiscal, Tercer Número Extraordinario, Memorias de las Conferencias Sustentadas con Motivo del XXX Aniversario de la Promulgación de la Ley De Justicia Fiscal, México.

- Elusión fiscal debido a declaraciones presentadas fuera de lo estipulado en la ley.
- Fraudes porque el contribuyente tiene la facilidad de autodeterminarse el impuesto a pagar.
- La no presentación de declaraciones por ignorancia jurídica.
- Etc.

El sistema determinable tratará de evitar estos abusos de los impuestos autodeterminables, en esta técnica no se le otorga al contribuyente la facultad –para otros obligación– de autodeterminar cuanto le correspondería pagar de impuesto, el estado lo determina por el contribuyente.

Las principales Desventajas de este sistema serán:

- Alto costo en la implementación del equipo administrativo que se requiere para asignar el impuesto correspondiente a cada contribuyente.
- Provoca la corrupción ya que se deja en la misma autoridad la facultad de fijar el impuesto y cobrarlo.
- Altos costos para lograr actualizar los impuestos asignados a cada contribuyente.

Existe una técnica que se ha dado por llamarla “Pagadora”, que es aquella en la cual se obliga al pagador del ingreso a determinar el impuesto que le corresponde pagar al contribuyente y enterarlo a cuenta de él.

Es importante el diferenciar esta técnica de la llamada “retención” del impuesto; en la pagadora el sujeto será el recipiente del ingreso, pero el pagador le asignará el impuesto que le corresponda pagar en forma definitiva, en el caso de la retención, ésta puede ser en forma definitiva o no, únicamente se obligará al pagador del ingreso a retener una cantidad de impuesto y enterarla a nombre del contribuyente.

Lo importante es que estemos conscientes que lo que se persigue con la aplicación de la administración tributaria es el buscar la maximización en la eficiencia del cobro de los impuestos, para algunos tipos de gravámenes se hablará de que lo más conveniente es un sistema determinable (generalmente se dice de los impuestos prediales), para otros un sistema autodeterminable (se dice de los impuestos sobre la renta) y para otros de los sistemas de la pagadora (generalmente se aplican a impuestos sobre el consumo).

El legislador deberá analizar los factores existentes en el país para implementar la técnica recaudatoria que considere más conveniente, tendrá que analizar si se tiene cultura, ética impositiva, estudiará la imagen que tenga el contribuyente sobre los impuestos, sus actitudes frente a la defraudación, aspectos religiosos, psicológicos, etc.

En un país como México el impacto de un sistema autodeterminable es totalmente diferente al implantado en base determinable; el mexicano no tiene conciencia del pago del impuesto, no identifica el pagarlo o no con la moral social, es, en general, un pueblo que carece de una estructura educacional sólida y que por lo tanto le será difícil comprender los impuestos.

Es por estos y muchos otros factores que el legislador deberá estudiar cuidadosamente qué sistema aplicar, el dejar un sistema autodeterminable abierto, para una sociedad como la mexicana representará un medio de gran defraudación fiscal, por el contrario, un sistema impositivo en base a un impuesto determinable sería catastrófico debido a la gran población económica del país, se tendrían costos de cobro impositivos muy altos, se tendría corrupción en las autoridades que fijarían el impuesto, etc. . .

La Ley Del ISR en México.

Nuestra legislación vigente contempla una ley con sistema mezclado, es decir, se tiene en la ley los tres métodos expuestos, el autodeterminable, el determinable y el pagador.

Esto lo vemos en la forma en que el ISR se paga, a manera de ejemplo tendremos:

Autodeterminable: Declaración anual de:

- Sociedades Mercantiles.
- Personas Físicas.

Determinable: Estimativa de Ingresos Art.-62

Pagador: Ingresos por Intereses.

Ingresos por salarios (menor de \$300,000).

Residentes en el Extranjero.

Abreviaturas:

ISR: Impuesto Sobre la Renta.
IVA: Impuesto al Valor Agregado.
LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta.

RET: Regímenes Especiales de Tributación.
SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

BIBLIOGRAFIA

1. Briseño Sierra, Humberto. *El Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas*, México: Publicaciones de la "Revista Fiscal y Financiera, 1974.
2. Buchanan, James. *La Hacienda Pública en un Proceso Democrático*, Madrid: Aguilar, 1973.
3. Cadena Rojo, Jaime. *Nueva Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación*. México: Distribuidora PAC, 1980.
4. Calvo Nicolau y Domínguez Mota, *Impuesto Sobre la Renta y Personas Físicas*. México: Docal Editores, 1975 y 1977.
5. De la Garza, Sergio. *Derecho Financiero*. México: Porrúa, S.A., 1975.
6. De la Garza, Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa, 1979.
7. De J. Tena, Felipe. *Derecho Mercantil Mexicano*. México: Porrúa, 1978.
8. De Pina, Rafael. *Derecho Civil Mexicano*. México: Porrúa, 1972.
9. De Pina, Rafael. *Diccionario de Derecho*, México: Porrúa, 1973.
10. De Pina Vara, Rafael. *Derecho Mercantil Mexicano*, México: Porrúa, 1979.
11. Domínguez Mota y Calvo Nicolau. *Estudio del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, México: Docal Editores, 1972.
12. Groves M., Harold. *Finanzas Públicas*, México: Trillas, 1975.
13. Jarach dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, 1972.
14. Margáin Manatou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Universidad Autónoma de SLP., 1973.
15. Margáin Hugo. *Compilación de leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953)*, México: SHCP, 1957.
16. Oldman Oliver, Richard Bird. *The transition of a global Income Tax*, Harvard Law School: 31 Bulletin for International Fiscal Documentation, 1977.
17. Porras López, Armando. *Derecho Fiscal*. México: Textos Universitarios S.R., 1977.
18. Samuelson A., Paul. *Economics*, New York: Mc. Graw Hill Inc, 1973.

y valoración exigen un considerable esfuerzo a la vez teórico, metodológico y político. Esta necesidad se vuelve aún más específica si, como es necesario, se tiene en cuenta las interrelaciones entre planificación, sociedad, política, Estado y Derecho, como integrantes de una constelación única, analíticamente diferenciables, dotados de realidad y dinámica propias y de autonomía relativa, pero estrechamente interrelacionados e interrelatantes.

El análisis, el diagnóstico, la formulación de alternativas, deben descartar los enfoques y perspectivas emergentes de teorías e ideologías que han prevalecido en las Ciencias Sociales y en las sociedades nacionales hasta la fecha. Se trata de teorías e ideologías cerradas y estáticas, generadoras de enfoques restrictivos, formalistas y estáticos, que fragmentan y simplifican la

