

CAPÍTULO TERCERO

EVOLUCIÓN DE LA IMPOSICIÓN A LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL EN LAS LEYES FEDERALES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

IV. <i>Dividendos</i>	132
1. Régimen aplicable a los dividendos percibidos por empresas	132
2. Régimen aplicable a los dividendos percibidos por personas físicas	134
V. <i>Ganancias de capital</i>	143
1. Ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles	144
A. Ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles parte del activo fijo de una empresa.	144
B. Ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles efectuada por personas físicas	144
2. Enajenación de bienes muebles.	151
A. Enajenación de bienes muebles que forman parte del activo fijo de una empresa.	151
B. Enajenación de bienes muebles efectuada por personas físicas.	153
3. Ganancias derivadas de la enajenación de valores mobiliarios.	154
A. Operaciones realizadas por personas físicas	154
B. Operaciones realizadas por empresas	158
4. Ganancias derivadas de la enajenación de concesiones, autoriza- ciones, permisos y contratos otorgados por el gobierno	159
5. Ganancias derivadas de la enajenación de patentes de invención, marcas, nombre comercial y derechos de autor	161
VI. <i>Tratamiento a los rendimientos del capital bajo el régimen de Tasa de Ingresos Acumulados y bajo el régimen del Impuesto al Ingreso Global Gravable de las Personas Físicas</i>	162
Conclusiones	165

IV. DIVIDENDOS

1. *Régimen aplicable a los dividendos percibidos por empresas*²⁹

Originalmente de acuerdo con la ley de 1954 los dividendos estaban gravados en *cédula vi*, como los restantes productos de capital; pero sujetos a un tratamiento especial, por lo que el gravamen sobre ellos se conocía como “impuesto sobre ganancias distribuibles”, y con este nombre pasó a ser la *cédula vii* por las reformas de 1961. Bajo el régimen de cada una de esas disposiciones, las utilidades de los socios se sujetaban a las mencionadas *cédulas*, y el impuesto a cargo de los accionistas era retenido por la sociedad. Si el accionista era una sociedad causante de alguna de las tres primeras *cédulas*, los dividendos —fruto de la inversión de capital— no se acumulaban a los ingresos derivados del desarrollo de las actividades gravadas por ellas; pero dado que formaban parte de la utilidad contable de la empresa y por tanto de las ganancias distribuibles, quedaban sujetas al impuesto sobre dividendos tantas veces como formaran parte de la utilidad contable de una sociedad de la que a su vez otra poseyera acciones y por tanto percibiera dividendos.

El texto original de la ley de 1965 gravaba los ingresos procedentes de las ganancias que distribuyeran toda clase de empresas establecidas en el país y de las que debieran distribuir las sucursales o agencias que empresas extranjeras establecieran en la República —en diciembre de 1971 se sustituyó la referencia a “empresas” por la referencia a “sociedades”—. De acuerdo con las reformas en vigor a partir de 1975 se sujetan también a este impuesto las utilidades que deban distribuir las sociedades establecidas en el país cuando clausuren o liquiden los negocios que exploten.

Para propiciar la libre reinversión con el propósito de acelerar el desarrollo económico y para satisfacer las necesidades de capital de operación, esta ley originalmente estableció que este impuesto no se causaría a nivel de empresa, sino sólo cuando las utilidades distribuidas llegaran a manos de personas físicas. Por tanto, cuando empresas domiciliadas en México recibían dividendos pagados por sociedades que operaban en el país o por sociedades mexicanas que operaban en el extranjero, dichos rendimientos no quedaban afectados por el impuesto y por consiguiente no había obligación de retenerlo por parte de la sociedad que hacía la distribución.

Pero las sociedades dieron en obtener de fuentes de financiamiento, préstamos —cuyos intereses son deducibles— para adquirir acciones de otras sociedades y obtener dividendos no gravados. Otra maniobra consistía en comprar cupones de acciones en poder de personas físicas y cobrarlos; el costo del cupón

²⁹ *Ibid.* 1954, artículos 125, fracción X y 148; *Ibid.* 1962, artículo 145; *Ibid.* 1965, artículos 19, fracción V, 60 fracción V, 74. *Revista Investigación Fiscal*, núm. 25, enero de 1968, pp. 24 a 28.

es un gasto deducible, y el dividendo cobrado constituía un ingreso no gravable, por lo que se obtenía una utilidad eludiendo el impuesto. También se constituyeron sociedades con el único objeto de retener en ellas acciones de otras empresas y diferir el pago del impuesto sobre dividendos hasta que fueran percibidos por las personas físicas accionistas. De los dividendos cobrados por la sociedad retenedora se hacían préstamos sin intereses a sus accionistas, que así disfrutaban de las utilidades sin quedar sometidos al impuesto.

Estos abusos dieron lugar a sucesivas reformas. La primera de ellas, en diciembre de 1967, consideró como gravables los dividendos recibidos por las sociedades —y concomitantemente obligó a hacer la retención en la fuente— quedando eximidos únicamente los dividendos recibidos por instituciones de crédito, de seguros y de inversión, atendiendo a que su función es precisamente canalizar recursos del público hacia la inversión.

Los ingresos percibidos por este concepto por sociedades, aunque sujetos a impuesto —en principio— causan el impuesto no conforme al régimen aplicable a las empresas, sino de acuerdo con el impuesto sobre rendimientos del capital. Para efectos del impuesto al ingreso global gravable de la empresa no se acumulan al resto de los ingresos cuando son pagados por toda clase de sociedades que operen en el país y por las sociedades mexicanas que operen en el extranjero, siempre que correspondan al causante en su carácter de accionista o socio. De acuerdo con esta modificación, la compra de un cupón sin adquirir la acción de la que es título accesorio, ya que no entraña la asunción del carácter de socio, es sólo una compra de crédito —acumulable a la utilidad de la empresa— y no un dividendo.

Sin embargo, teniendo en cuenta que en el desarrollo de las operaciones normales de la empresa puede ser necesario tener acciones o partes sociales de otras sociedades, el impuesto retenido conforme al impuesto sobre productos de capital es devuelto o compensado —contra el impuesto sobre los ingresos de las empresas o el que le corresponda a la sociedad como retenedora del impuesto sobre utilidades distribuidas— si la inversión en tales bienes computada a su valor de adquisición no excede del 55% del propio capital contable de la empresa. Si excede de ese porcentaje es que se trata de una sociedad preponderantemente inversionista —retenedora de acciones para ejecutar la maniobra a la que ya se hizo referencia— y no de una empresa comercial o industrial, y debe sumar todos los dividendos recibidos y pagar sobre ellos el impuesto correspondiente a productos de capital.

En 1968 se reformó esta disposición por considerar que podía haber sociedades retenedoras de utilidades que promovieran actividades agropecuarias o industriales, por lo que se aclaró el precepto que se comenta, en el sentido de que aun cuando la inversión en acciones exceda del 55% del capital contable no se causará el impuesto sobre dividendos —estarán exentos de él, según las reformas en vigor desde 1976— si éstos se destinan a cubrir gastos normales y

propios del negocio que reúnan los requisitos legales, a formar o incrementar la reserva legal; a ser distribuidos entre los socios, accionistas o trabajadores; a ser invertidos —en el ejercicio en el que se perciban, o en el siguiente— para fines industriales, agrícolas, ganaderos o pesqueros, o para amortizar pasivos asumidos para suscribir o pagar acciones de sociedades mexicanas que tengan esos fines.

Desde diciembre de 1971, los préstamos efectuados en ciertas condiciones —que se estudiarán posteriormente— por las sociedades a sus socios, se sujetan al mismo trato que los dividendos.

Resumiendo, salvo los dividendos recibidos por las instituciones de seguros, de crédito o de inversión, los percibidos por sociedades están actualmente sujetos en principio al pago del impuesto sobre dividendos y a retención en la fuente, impuesto que posteriormente es compensado o devuelto cuando la inversión en acciones no excede del 55% del capital contable de la empresa, o si excediendo, las utilidades se destinan a los fines señalados previamente. Prácticamente en este último caso, sólo las utilidades que se mantienen ociosas son afectadas por este gravamen y en esta situación para los accionistas es más conveniente decretar dividendos y cubrir el impuesto respectivo, que permitir que éste sea causado por la empresa, pues de este modo, al enterar ellos el impuesto correspondiente cuando se les haga la distribución de utilidades, se estaría pagando sobre el mismo rendimiento un gravamen a nivel empresa y otro a nivel persona física.

2. Régimen aplicable a los dividendos recibidos por personas físicas

*Sujeto*³⁰

Son sujetos de este impuesto quienes perciban ingresos por concepto de utilidades distribuidas o de utilidades distribuibles, según el caso.

*Objeto*³¹

La ley anterior gravaba los ingresos procedentes de utilidades distribuidas o que debieran distribuir las sociedades mexicanas o las extranjeras que operaran en el país. Incluía expresamente dentro del concepto de objeto gravable las ganancias distribuibles de las compañías que obtuvieran ingresos por arrendamiento independientemente de que estos últimos fueran o no fueran gravados en otra cédula —como se mencionó al hablar de arrendamiento cubrían tributo

³⁰ *Ibid.* 1954, artículo 126; *Ibid.* 1962, artículo 148; *Ibid.* 1965, artículo 61.

³¹ *Ibid.* 1954, artículos 125, fracción X; 139, 140 y 149, fracción V; 218 y Circular núm. 311-107126 publicada en el Diario Oficial de 11 de octubre de 1954; *Ibid.* 1961, artículos 148, 152, 153 y 235; *Ibid.* 1965, artículo 60, fracción V, 73, fracciones I a III, 42, fracción VIII y II transitorio.

en cédula I si el arrendador era una compañía comercial y en cédula VI sólo si lo que se rentaba era una negociación mercantil o un edificio construido expresamente para algún negocio—. Se incluían igualmente en el ingreso gravable la diferencia entre las cuotas de reembolso con motivo de la liquidación o reducción del capital social y el monto de las aportaciones de los socios; así como los dividendos fijos —llamados también intereses constructivos— que las sociedades por acciones o de responsabilidad limitada pagaran a sus socios sobre el monto de sus aportaciones en los términos previstos por la Ley General de Sociedades Mercantiles —ya que en realidad son distribuciones anticipadas de utilidades— aclarando además que estos intereses no eran deducibles para efectos de las cédulas principales.

La ley en vigor menciona como objeto de este impuesto las utilidades distribuidas; la diferencia entre las cuotas de reembolso por liquidación o reducción del capital social y el monto de las aportaciones de los socios, o en su caso —a partir de 1976— el costo comprobado de adquisición de las acciones; las participaciones que de la utilidad de la empresa correspondan a obligacionistas u otros; a partir de 1972 la cantidad que la secretaría determine estimativamente como base de las ganancias distribuidas y desde 1975 las utilidades que deban distribuir las sociedades cuando clausuren y liquiden los negocios que exploten.

Conforme al texto original de la ley de 1965, el gravamen a las utilidades distribuibles se reservó únicamente para las utilidades susceptibles de ser distribuidas por las agencias o sucursales instaladas en el país por empresas extranjeras. Respecto a las ganancias de empresas establecidas en el país, el impuesto se causaba sobre las utilidades distribuidas; sin embargo, en 1970 se reformó la ley en el sentido de considerar como gravables también las ganancias susceptibles de ser distribuidas por éstas cuando durante el ejercicio en el que se hubieran generado o durante el siguiente no se hubieran invertido en activos fijos tangibles destinados directamente a actividades industriales. Esta modificación fue suprimida en diciembre de 1971.

En diciembre de 1974 se reformó esta disposición para considerar como objeto del impuesto a las utilidades que deban distribuir las sociedades establecidas en el país cuando clausuren y liquiden los negocios que exploten. Fuera de este caso —y del que ya se mencionó respecto a las utilidades que deban distribuir las sucursales o agencias instaladas en la República por sociedades extranjeras— actualmente el impuesto se aplica sobre las utilidades distribuidas. En diciembre de 1975 se modificaron los términos empleados en esta norma cambiando la referencia a “sociedades” —excepto tratándose de las agencias o sucursales establecidas en la República por sociedades extranjeras— por la de personas morales o empresas que no sean personas físicas, establecidas en el país.

En caso de que el reintegro del capital por liquidación o reducción del capital se haga en especie, ambas leyes —hasta diciembre de 1975—, para prevenir la evasión del impuesto por la distribución de bienes según el valor en

libros —si éste es menor que el real— y la constitución posterior de otra sociedad formada por los mismos accionistas, han tomado en cuenta no el valor con que dichos bienes aparecen registrados en la contabilidad, sino el valor comercial determinado por avalúo practicado por una institución de crédito en la fecha de liquidación.

Ninguna de las leyes comentadas han considerado como gravables las entregas de acciones o aumento de partes sociales por capitalización de reservas, sino hasta que el capital se disminuya por reembolso o se liquide la sociedad. La ley anterior —por gravar las utilidades distribuibles— hacía la aclaración que no se consideraban gravables las ganancias no distribuidas sobre las cuales ya se hubiera pagado el impuesto respectivo.

En principio la ley de 1954 no daba efectos fiscales a las revaluaciones de activo fijo —y al correspondiente aumento del capital—; pero a raíz de la devaluación de 1954 se autorizó la revaluación hasta por el 40% del valor en libros del activo. La depreciación adicional no era deducible en la cédula principal, pero sí reducía la utilidad contable y por tanto la base para el impuesto sobre utilidades distribuibles. A pesar de que en las reformas de 1962 se estableció el principio general de no admitir revaluaciones de activo o de capital para efectos fiscales, en el mismo texto de la ley se facultó a la Secretaría de Hacienda para autorizar las revaluaciones y los aumentos de capital respectivos siempre que la revaluación correspondiera a valores reales en el momento de efectuarse, comprendiera la totalidad del activo fijo tangible y sobre el importe de la revaluación se pagara una tasa de 20% o la que correspondiera al impuesto sobre la enajenación de inmuebles cuando se trataba de la revaluación de éstos. El superávit por revaluación se llevaba a una reserva especial que podía capitalizarse en los mismos términos y condiciones que las reservas de reinversión. La ley actual no da efectos fiscales a las revaluaciones de activo fijo —y al concomitante aumento de capital—; sin embargo reconoce los efectos de las revaluaciones hechas en los términos de la ley anterior.

*Exenciones*⁸²

La ley anterior incluía expresamente entre las exenciones las cantidades que distribuyeran a sus socios las sociedades civiles de profesionistas que tuvieran por objeto exclusivamente el ejercicio de su profesión. Bajo el régimen de la actual ley fueron expresamente declaradas exentas a partir de 1971 —la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas lo ha estado desde 1965—; pero nunca causaron este gravamen por estar sujetas a impuesto sobre productos del trabajo.

⁸² *Ibid.* 1954, artículo 149, fracciones XIII y XVI; *Ibid.* 1962, artículo 149; *Ibid.* 1965, artículo 62, fracciones VI a IX, 74, fracciones I y II, 48 y 49.

Están exentos de este gravamen desde el régimen de la ley anterior los dividendos distribuidos por las sociedades de inversión autorizadas para operar conforme a la ley respectiva. La ley de 1954 eximía estos ingresos cuando derivaban de títulos valores o efectos bursátiles exentos de impuestos conforme a otros preceptos aplicables a los rendimientos de capital o respecto a los cuales ya se hubiera retenido o pagado el impuesto en otra cédula, y aclaraba que la exención no alcanzaba a las utilidades que a su vez distribuyeron entre sus accionistas las sociedades tenedoras de valores de la sociedad de inversión.

La ley actual añade a las exenciones anteriores la relativa a la distribución de los llamados dividendos o intereses que las instituciones de seguros, como procedimiento de ajuste de primas, pagan o compensan a sus asegurados de conformidad con las pólizas respectivas.

A partir de diciembre de 1972 señala la ley que no se causa el impuesto —que desde 1966 no había obligación de retener— sobre las ganancias o los dividendos cuando dentro de los treinta días de haberlos percibido la persona que los reciba los invierta en la suscripción y pago de aumento de capital en la misma sociedad. El impuesto que deje de pagarse de acuerdo con esta franquicia se cubre al disolverse la sociedad o al reducirse el capital por reembolso a los socios. Las reformas de 1975 aclaran que en este caso se toma como base fiscal una cantidad igual al monto de dicha reducción.

Tampoco se causa el impuesto —que desde 1968 no tenía que ser retenido— sobre la utilidad o dividendos percibidos en su carácter de socios o accionistas por instituciones de crédito, de seguros o sociedades de inversión con autorización o concesión para operar en el país.

*Base del impuesto*⁸³

1. Base del impuesto tratándose de utilidades obtenidas por sociedades mexicanas

Conforme a la ley anterior —aunque para efectos de la cédula principal la base era la utilidad fiscal obtenida siguiendo las reglas establecidas por la misma ley— para efectos del impuesto sobre utilidades distribuibles se aceptaba básicamente la utilidad que resultara de la aplicación de la técnica contable, sujeta a algunos ajustes, especialmente en lo que se refiere a la deducción del propio impuesto sobre la renta —que para efectos del impuesto principal no es deducible— y a las deducciones reales por amortización y depreciación, que para efectos del impuesto principal se limitaban —como ocurre también actualmente— a los porcentajes especificados por la ley.

Los ajustes mencionados consistían en algunas adiciones y sustracciones a la

⁸³ *Ibid.* 1954, artículo 138, fracciones I y II; *Ibid.* 1962, artículo 151, fracciones I y II; *Ibid.* 1965, artículo 73 y criterio 5.

utilidad contable, que era acrecentada con las reservas creadas o incrementadas en el ejercicio con cargo a la utilidad del mismo —si se trataba de reservas de capital— y con cargo a los costos o gastos del ejercicio si se trataba de reservas de pasivo —con excepción de las que representaban pasivos exigibles o definidos en cuanto al beneficiario y al monto—, y reservas complementarias de activo —con excepción de las que correspondían a excesos en los porcentajes de depreciación y amortización señalados por la ley.

A la utilidad contable se sumaba también el castigo por pérdida en créditos incobrables en exceso de los porcentajes autorizados en la cédula principal —uno por ciento sobre los ingresos netos por falta de recuperación de préstamos hechos a agricultores, y uno al millar por pérdidas en el cobro de los créditos cuando los causantes efectuaban ventas a crédito.

La cifra que resultaba de sumar esos conceptos a la utilidad contable se modificaba en favor del contribuyente sustrayendo de ella los impuestos relativos a la cédula principal y a la tasa sobre utilidades excedentes que correspondieran a la utilidad del ejercicio, así como los pagados durante éste son motivo de revisiones, siempre que no hubieran afectado los resultados del ejercicio.

Se restaba también la reserva legal —constituida hasta por el 5% anual de las utilidades netas hasta igualar el 20% del capital social—; la reserva de reinversión, para cuyo incremento o formación podía destinarse hasta el 10% de la ganancia distribuable —conforme al texto de la ley de 1954 este precepto era aplicable a los contribuyentes en cualquiera de las tres cédulas principales, las reformas de 1961 lo restringieron a los causantes en la cédula aplicable a las actividades comerciales.

Se sustraía asimismo la reserva adicional de reinversión, que conforme al texto original de la ley anterior los causantes gravados en las cédulas relativas a industria, agricultura, ganadería y pesca, podían formar hasta con el 20% de las utilidades distribuibles; pero con la posibilidad de deducir un porcentaje más elevado si la Secretaría de Hacienda lo autorizaba —y ésta concedía que se destinara a esta reserva hasta el ciento por ciento de las utilidades—. Como la política fiscal varía de acuerdo con las necesidades de la economía y la situación del erario, la autorización se concedía año con año. Las reformas de 1961 desecharon la fijación de un porcentaje y permitieron que la Secretaría de Hacienda autorizara en cada caso el porcentaje necesario para realizar las inversiones indispensables para el fomento económico del país. El incumplimiento respecto a la finalidad y plazos de la inversión hacía a la sociedad responsable del pago del impuesto correspondiente.

La utilidad contable ajustada para efectos de este impuesto se disminuía también con las pérdidas —aceptadas por la autoridad fiscal— que afectaran las reservas de capital o las utilidades por distribuir y que hubieran sido sufridas en los dos ejercicios inmediatos anteriores a aquel en que debía causarse el impuesto; así como con las pérdidas que afectaran al capital social, hasta que éste

se reintegrara. En ambos casos debían aplicarse primero al superávit hasta agotarlo y después al capital social.

Con el cambio de la ley en 1965, al considerarse gravables —tratándose de las sociedades establecidas en el país— sólo las utilidades distribuidas, dejó de tener sentido toda la reglamentación anterior respecto a ajustes de la utilidad contable, que desaparecieron de la ley. Desde 1965 la base del impuesto está constituida por las utilidades distribuidas y las participaciones que de la utilidad de la empresa correspondan a los obligacionistas u otras personas, así como por la diferencia entre el monto de las aportaciones de los socios o —a partir de 1976— el costo comprobado de adquisición de las acciones cuando se hubiera hecho la retención del impuesto correspondiente a su adquisición de acuerdo con el régimen aplicable a los actos de comercio, y las cuotas de reembolso que les correspondan con motivo de la reducción del capital social o de la liquidación de la sociedad. Durante el ejercicio de 1971 el impuesto a que se hace referencia se causó también sobre las utilidades susceptibles de ser distribuidas por la empresa —a menos que se repartieran entre los socios o trabajadores o se reinvirtieran en activos fijos tangibles destinados directamente a actividades industriales, o al pago del pasivo contraído para adquirir dichos bienes—. Conforme a las reformas en vigor a partir de 1975, cuando se liquidan negocios explotados por las sociedades, la base del impuesto está constituida por las utilidades capitalizadas y por las utilidades pendientes de distribuir sobre las que no se hubiera cubierto este impuesto.

Determinación estimativa de la base gravable. De acuerdo con la ley anterior, para determinar la utilidad distribuible cuando no se hubiera practicado balance, a los ingresos estimados por la autoridad revisora se aplicaban los porcentajes de utilidad señalados en la tabla establecida por la propia ley para la determinación estimativa de la ganancia, y la cifra que resultara era la base del impuesto. Si existía balance, pero no declaración de utilidades distribuibles, la omisión era suplida por la autoridad fiscal determinando estimativamente el importe de la utilidad gravable.

La utilidad contable base del impuesto estudiado podía ser reconstruida cuando la autoridad revisora modificara los ingresos declarados para efectos de la cédula principal, o cuando para determinar la propia utilidad contable el causante no se hubiera ajustado a las normas fiscales y de contabilidad.

La actual ley prevé la determinación estimativa de la base gravable en esta materia a partir de diciembre de 1971 —aunque desde 1965 la Secretaría de Hacienda tiene concedida en las disposiciones preliminares de la ley, la facultad de revisar las declaraciones y de hacer las modificaciones pertinentes—. La secretaría puede determinar, como base del impuesto sobre las ganancias distribuidas, cualquier cantidad que se traduzca en beneficio de los miembros de la sociedad, ya sea por conceptos que no sean normales o propios, compras no realizadas o indebidamente registradas y por omisiones de ingresos que en virtud

de una revisión se aumenten al ingreso global gravable de la empresa. En este caso la base gravable es la diferencia entre el incremento al ingreso global gravable y el impuesto correspondiente, más la participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa que en proporción le correspondan a dicho incremento.

Cuando se disminuya el capital social se consideran como base de este impuesto las utilidades capitalizadas o acumuladas sobre las que no se hubiera cubierto el impuesto al que se refiere este régimen.

También se señalan como base de este impuesto los préstamos entregados a los socios —cuando existan utilidades acumuladas o capitalizadas— a menos que tales transacciones sean realizadas en el curso normal de las operaciones de la empresa, que el total de ellas no exceda del 10% del capital social pagado, que se concedan a plazos menores de un año y con intereses mayores del 10% y que se estén cumpliendo las condiciones pactadas. Si dentro de los dos años siguientes al otorgamiento del préstamo se distribuyen utilidades el socio así afectado puede compensar el impuesto que resulte a su cargo con el que efectivamente haya cubierto en los términos de esta disposición, hasta por el monto equivalente del impuesto que corresponda al préstamo ya pagado por dicho accionista.

2. Base del impuesto tratándose de agencias de sociedades extranjeras

Conforme a la ley anterior se partía de la utilidad en libros, a la que se hacían las mismas adiciones que tratándose de las sociedades mexicanas; pero sólo podían efectuarse las sustracciones referentes a impuestos y a la pérdida en utilidades por distribuir en los dos ejercicios anteriores, pues careciendo de capital propio dichas entidades no cabía hacer las reducciones relativas a las reservas de capital.

Con arreglo a la ley actual, la base del impuesto en este caso es la que resulta de restar del ingreso global gravable de la empresa el impuesto sobre el mismo, y sustraer de esta cifra la participación en las utilidades de la empresa pagada a los trabajadores.

Pago del impuesto ³⁴

Pago del impuesto tratándose de sociedades establecidas en el país

Al tenor de la ley anterior estas utilidades estaban sujetas a un impuesto proporcional del 15% al que en 1961 se sumó una tasa adicional del 5% si al ser distribuidas el derecho a ellas se consignaba en títulos al portador; tasa que no

³⁴ *Ibid.* 1954, artículos 145 a 147; *Ibid.* 1962, artículos 154 y 155; *Ibid.* 1965, artículo 74. Ley de Ingresos de la Federación de 1965 a 1971, artículo 4º

se aplicaba si dichos títulos se mantenían en administración o custodia en alguna institución de crédito y en los documentos para el cobro de los dividendos se señalaba el nombre y domicilio del causante.

De acuerdo con el régimen original de la ley actual, los rendimientos por este concepto se sometían únicamente a la tarifa progresiva que aparece en el cuadro VII. Aunque de acuerdo con el texto de la ley en vigor estos ingresos han sido acumulables desde 1965 para efectos del impuesto al ingreso global gravable de las personas físicas, hasta 1972 quienes los recibían estaban exonerados de tal obligación en virtud de un artículo de la Ley de Ingresos de la Federación que año con año concedía esa prerrogativa.

Entre 1973 y 1975 el sistema aplicable a estos rendimientos consistió en la aplicación tanto de la cuota fija como del porcentaje progresivo que aparece en el cuadro VII, además, quienes percibían ingresos por este concepto podían ser causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas o serlo sólo del impuesto sobre productos del capital. De acuerdo con las reformas de diciembre de 1972, en el primer caso podían optar por declarar estos ingresos para efectos del impuesto al ingreso global de las personas físicas, pero acumulando sólo el 50% de los mismos; o bien no declararlos, quedando en este caso como pago definitivo el impuesto retenido. En el segundo caso, podían optar por no declarar estos ingresos, y la retención efectuada se consideraba como pago definitivo, o declararlos, pero acumulando sólo el 50% del ingreso percibido. En este caso, si sólo percibían ingresos por este concepto, a la base gravable se aplicaba la tarifa correspondiente a rendimientos del capital y del trabajo; si además percibían otros ingresos, debían acumularse todos en la proporción y

CUADRO VII

TARIFA PARA EL PAGO DE IMPUESTO SOBRE DIVIDENDOS *

<i>Límite inferior</i>	<i>Límite superior</i>	<i>Cuota fija **</i>	<i>Porcentaje aplicable sobre el excedente del límite inferior</i>
	hasta \$180 000	.....	15 %
de \$180 000	„ \$270 000	\$27 000	17.5%
de \$270 000 en adelante	.....	\$42 750	20.0%

* Por reforma de diciembre de 1975 el impuesto es de 15% cuando proceda el régimen fiscal de títulos nominativos y de 21% cuando el régimen sea el de títulos al portador.

** Por reforma de 30 de diciembre de 1970. Conforme al texto original de la ley de 1965 sólo estaban sujetos a los porcentajes progresivos.

con las deducciones que establecía esta ley —excepto los recibidos por concepto de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, así como los percibidos por antigüedad, retiro o indemnización por separación. Tampoco se acumulaban los ingresos derivados de enajenación de inmuebles —y a esa suma se aplicaba la mencionada tarifa.

A partir de 1976 —volviendo al sistema introducido en las reformas de 1961— el impuesto se calcula aplicando una tasa del 15% cuando proceda el régimen fiscal de títulos nominativos —en los mismos términos señalados al tratar la imposición a los intereses— y del 21% cuando el régimen aplicable sea el correspondiente a los títulos al portador. No hay obligación de acumular para efectos del impuesto al ingreso global de las personas físicas los rendimientos sobre los cuales se haya pagado la tasa correspondiente a los valores al portador; pero sí es obligatoria la acumulación cuando les haya sido aplicada la tasa correspondiente a los valores nominativos. Por las mismas razones señaladas al hablar de la acumulación de los intereses, los ingresos consistentes en utilidades distribuidas —y en su caso distribuibles— se añaden al resto de los ingresos gravables sólo si el monto de todos los ingresos acumulables da una suma inferior a \$ 150 000. Los rendimientos que dejen de acumularse para no sobrepasar esta cantidad se someten a un impuesto del 21%, del que es acreditable el que se hubiera cubierto en el momento de la retención.

La sociedad que distribuye utilidades —o en su caso la que deba distribuirlas— retiene y paga el impuesto por cuenta de sus miembros. Originalmente no había obligación de hacer la retención cuando las utilidades o dividendos eran percibidos por cuenta propia por sociedades que tuvieran su domicilio en el país y estuvieran sujetas al impuesto al ingreso global de las empresas. En la sección relativa al régimen de las empresas se estudió la modificación a esta disposición y como a partir de diciembre de 1967 se limitó esta franquicia a las utilidades o dividendos percibidos por cuenta propia por las instituciones de crédito, de seguros o sociedades de inversión, situación que subsiste hasta la fecha, con la modificación de que desde 1972 la ley se refería a que no causaban el impuesto —y no a la posibilidad de no retenerlo— y a partir de 1976 se declaran exentos de impuesto esos ingresos.

A partir de diciembre de 1965 no existe obligación de hacer esa retención cuando dentro de los treinta días siguientes a la percepción del dividendo o de la utilidad la misma persona lo reinvierta en la suscripción y pago de aumento de capital en la misma sociedad. Durante 1971 esta posibilidad estuvo condicionada a que el aumento de capital se empleara en la adquisición de activos destinados a la industria y se estableció que cuando se distribuyeran utilidades o dividendos sobre los que ya se hubiera pagado el impuesto respectivo no debía hacerse la retención. Para los efectos de esta disposición se consideraba que las utilidades distribuidas en primer lugar eran aquellas sobre las que no se había pagado el impuesto.

Desde 1972 la ley ya no se refiere a que no existe la obligación de retener el impuesto, sino que establece que éste no se causa cuando la ganancia se reinvierta dentro de los treinta días siguientes a su percepción en la suscripción y pago de aumento de capital, aclarando que si la sociedad se disuelve o el capital es reembolsado, deberá pagarse el impuesto. La reforma de 1974 establece la obligación de hacer la retención —aun cuando no haya pago de utilidades o dividendos a los socios— sobre las utilidades que deban distribuirse cuando se clausuren y liquiden negocios explotados por sociedades.

*Pago de impuestos tratándose de sucursales o agencias
de empresas extranjeras*

El impuesto a cargo de las sucursales o agencias establecidas en la república por sociedades extranjeras, se determina aplicando a la base gravable la tasa del 21%. Hasta 1975 se aplicaba la tarifa ya mencionada. Debe cubrirse dentro de los tres meses siguientes a la fecha del balance, aun cuando no haya pago de utilidades o dividendos a los socios o accionistas.

V. GANANCIAS DE CAPITAL

En nuestras leyes se ha evitado la complicación que implica intentar definir lo que ha de entenderse por ganancia de capital, por lo que este término no se menciona en ninguna de ellas. Sin embargo, esto no impide que dichas ganancias se generen en la realidad y que queden sujetas a reglamentación dentro de las leyes fiscales, aunque no se las designe por su nombre. El procedimiento al que se sujetan como se verá, ha venido fluctuando entre darles un tratamiento preferente y considerarlas como cualquier ingreso ordinario.

La ley de 1954 distinguía entre transacciones mercantiles, regidas por la ley aplicable a los actos de comercio, y actos civiles, regulados por la ley civil. Una transacción puede ser mercantil por las características de la persona que la realiza —todas las operaciones efectuadas por una sociedad mercantil o por un comerciante actuando dentro del ámbito de las operaciones de su empresa son mercantiles—. También pueden serlo por la naturaleza del acto —todas las operaciones hechas con ánimo especulativo son mercantiles—, o por la naturaleza del objeto de la transacción —los instrumentos negociables son cosas mercantiles, por lo tanto cualquier operación que los tenga por objeto es mercantil.

La ley anterior originalmente se aplicaba sólo a los actos mercantiles, por lo que muchas ganancias de capital quedaban sin gravar, no en atención a su naturaleza como tales, sino porque al derivar de actos civiles no quedaban clasificadas en ninguna de las cédulas. La situación cambió con las reformas de 1961.

1. *Ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles*

A. *Ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles parte del activo fijo de una empresa*

*Sujeto:*³⁵ Son sujeto de este impuesto quienes obtengan utilidades derivadas de la enajenación de terrenos y edificios que formen parte del activo fijo de una empresa.

*Objeto:*³⁶ De acuerdo con la ley de 1954, si el bien objeto de la operación formaba parte del activo de la empresa la ganancia de la venta debía incluirse en la cédula principal en la que tributara el causante. Como la pérdida en caso de haberla se reflejaba en el ingreso de la empresa, era deducible.

El único caso de tratamiento especial a una ganancia de capital establecido por esa ley se aplicaba a la enajenación de inmuebles que por más de cinco años hubieran sido parte de los activos fijos de la empresa, caso en el que el causante podía elegir entre tratar esa operación como un acto accidental de comercio —gravado con una tasa fija de 20%— en vez de considerarlo como ingreso ordinario de la empresa. En este caso la ganancia no se acumulaba a los demás ingresos gravables para efectos de la cédula principal y de la tasa sobre utilidades excedentes; pero sí se consideraba dentro de la utilidad contable base del impuesto sobre ganancias distribuibles.

Sólo esta última condición se conservó en las reformas de 1962, conforme a las cuales la ganancia por enajenación de terrenos y edificios que hubieran formado parte del activo fijo de una empresa pasaron a ser gravados como rendimientos ordinarios de capital, régimen que se verá al tratar las enajenaciones efectuadas por personas físicas no comerciantes.

Conforme al texto original de la ley actual, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles de la empresa se acumulaban al resto de los ingresos en la proporción que resultaba de aplicar a la utilidad obtenida un porcentaje decreciente de la utilidad en relación con el tiempo de posesión de los bienes objeto de la operación, de acuerdo con la escala que aparece en el cuadro VIII. Cuando el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación era superior a 10 años, la ganancia no se acumulaba.

Además no se acumulaba la ganancia así determinada si el causante, dentro del año siguiente a la enajenación invertía el importe total obtenido de la misma —previa autorización de la secretaría— en la adquisición de activos fijos destinados a fines industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca.

³⁵ *Ibid.* 1954, artículo 22; *Ibid.* 1962, artículo 22; *Ibid.* 1965, artículo 17.

³⁶ *Ibid.* 1954, artículos 24, 58, 82, 94; *Ibid.* 1962, artículo 58; *Ibid.* 1965, artículo 19, fracción VI, inciso e), 22, fracción IV, 23, 27, fracción IX.

CUADRO VIII

ESCALA PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE EN EL CASO DE LA ENAJENACIÓN DE ACTIVO FIJO DE UNA EMPRESA *

<i>Tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación del activo fijo</i>	<i>Porcentaje de la ganancia que debe acumularse</i>
hasta dos años	100%
más de dos años, hasta cuatro	80%
más de cuatro años, hasta seis	60%
más de seis años, hasta ocho	40%
más de diez años,	no se acumulan

* En vigor hasta 1970.

Las pérdidas provenientes de la enajenación de inmuebles no eran deducibles y tampoco amortizables; pero si en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes el causante obtenía ganancias por el mismo concepto, la ganancia y la pérdida se extinguían hasta el monto de la menor; si quedaba utilidad ésta se consideraba ingreso acumulable en la proporción ya mencionada. Las pérdidas ocurridas después de diez años de adquiridos los bienes no eran tomadas en cuenta para fines fiscales. La pérdida por caso fortuito o fuerza mayor que afectara las construcciones que formaran parte del activo fijo no era deducible, sino que observaba el mismo procedimiento.

A partir de enero de 1971, los ingresos por este concepto son acumulables en su totalidad, como cualquier ingreso ordinario, y por lo tanto las pérdidas derivadas de esas operaciones son deducibles, pues la disposición que prohibía hacerlo fue derogada en diciembre de 1970.

Desde enero de 1972 no se grava la ganancia derivada de la enajenación de los bienes de que se trata —o el porcentaje que de ella represente la inversión— si previa aprobación del programa de inversiones por parte de la Secretaría de Hacienda y cumpliendo con los plazos y requisitos fijados —en bases generales, según las reformas de 1975— por la misma, el importe de la enajenación se invierte en regiones susceptibles de desarrollo en la adquisición de bienes depreciables o amortizables en los términos de la ley.

*Base impositiva y pago del impuesto:*³⁷ La base del impuesto es la ganancia obtenida en la transacción. La ley anterior en el texto original especificaba que

³⁷ *Ibid.* 1954, artículo 58; *Ibid.* 1962, artículos 58 y 130; *Ibid.* 1965, artículo 19 fracción VI, inciso e).

se determinaba deduciendo del monto de la operación el valor en libros de los terrenos o edificios objeto de ella. Excepto si el causante optaba por tratar el negocio como acto ocasional de comercio —caso en el que a la utilidad se aplicaba un porcentaje del 20%—, esta percepción se acumulaba al resto de los ingresos de la cédula principal a los que se aplicaba la tarifa correspondiente.

De acuerdo con las reformas de 1962, a la base gravable se aplicaba la tarifa correspondiente a rendimientos por enajenación de inmuebles, que se verá al tratar la imposición a este ingreso obtenido por personas físicas.

Conforme a la ley en vigor, los ingresos por este concepto se acumulan en su totalidad —en porcentaje decreciente hasta 1970— a los ingresos de la empresa y éstos se sujetan a la tarifa correspondiente al ingreso global gravable de las empresas.

B. Ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles efectuada por personas físicas

*Sujeto:*³⁸ Son sujeto de este impuesto quienes obtengan ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles.

*Objeto:*³⁹ La venta de inmuebles que no forman parte del activo de una empresa es una transacción civil y como tal no gravada conforme a la ley de 1954, por lo tanto, las pérdidas derivadas de este tipo de operaciones no se reconocían para efectos fiscales. Sin embargo, aun no siendo comerciante el vendedor, si adquiría la propiedad con el propósito de realizar una ganancia con su venta —lo que se infería de la frecuencia de las transacciones y del tiempo de posesión del bien— se convertía en transacción comercial y se gravaba como acto accidental de comercio en la forma señalada al tratar la enajenación de inmuebles parte del activo fijo. Las pérdidas derivadas de este tipo de operaciones no se reconocían para efectos fiscales.

A partir de las reformas de 1961 dejó de distinguirse para efectos fiscales entre operaciones mercantiles y civiles, sujetando a imposición las ganancias derivadas de enajenación de inmuebles efectuadas por personas físicas, sociedades civiles o asociaciones civiles. Originalmente se gravaron únicamente las utilidades derivadas de la enajenación de inmuebles urbanos; pero a partir de 1973 también son objeto de este impuesto las ganancias obtenidas de la enajenación de inmuebles rústicos y desde 1976 los que deriven de la expropiación.

³⁸ *Ibid.* 1962, artículo 126; *Ibid.* 1965, artículo 61.

³⁹ *Ibid.* 1954, artículo 59; *Ibid.* 1962, artículo 125; fracción IX; *Ibid.* 1965, artículo 60, fracción III; Código de Comercio, artículo 68 bis, 75, fracción II; Ley General de Títulos y Operaciones de crédito, artículos 346 y siguientes y Criterio 26.

El fideicomiso sirve para muchos fines —entre ellos especular con bienes raíces y tratar de eludir impuestos— pues por medio de él pueden lograrse los mismos efectos que recurriendo a la compraventa, la permuta, la donación y la cesión.

El fideicomiso es un acto traslativo de dominio en virtud del cual el fideicomitente entrega determinados bienes a una institución fiduciaria para que ésta realice con ellos un determinado fin, que puede consistir en que los titule a favor de una tercera persona, que es el fideicomisario. Hay una traslación de dominio a éste —o a la persona que a su vez designe— pero empleando como puente a una fiduciaria. Como los contratos de fideicomiso tienen una duración indefinida —sólo treinta años si el fideicomisario es una persona jurídica que no sea de orden público o institución de beneficencia—, el fideicomisario puede posponer la transmisión del título por ese lapso, gozando mientras tanto de todos los derechos sobre la propiedad, inclusive el de tener la titularidad cuando lo quiera. A través de ceder sus derechos como fideicomisario puede hacer circular el interés sobre la propiedad, aunque no la titularidad del derecho de propiedad, que permanece en la fiduciaria.

Es muy popular la operación conforme a la cual el bien no se adquiere directamente, sino que utilizando un fiduciario al que pasa la propiedad e inclusive paga al enajenante, se mantiene en suspenso la titulación del bien hasta que el fideicomisario decida que le sea transmitida la propiedad. Si no desea conservar el bien, busca un comprador al que se le titula y obtiene así una ganancia por la diferencia de precios. De no ser por el fideicomiso habría habido una doble venta.

Aunque durante la vigencia del fideicomiso el derecho de propiedad queda bajo la titularidad de una institución fiduciaria, la realidad económica es que como el bien está a la disposición de quien lo ha pagado y se hace con él lo que él ordene, de hecho se pone en circulación el bien, puesto que el propietario se desposeyó de él —incluso pudo recibir su precio— y otra persona lo adquiere; pero no de inmediato, sino cuando ella misma lo ordene al fiduciario.

Las utilidades derivadas de la transmisión de bienes inmuebles, percibidas a través de estas operaciones —independientemente de que se transmita o no el título de propiedad respectiva— se sujetan a impuesto asimilando la cesión de derechos del fideicomisario a la enajenación de inmuebles.

Por criterio administrativo, a partir de 1966 el impuesto se causaba y era retenido por la fiduciaria en el momento en que la fiduciaria adquiría del fideicomitente en favor del fideicomisario la propiedad de un inmueble con carácter irrevocable y traslativo de dominio, y el fideicomisario cubría al fideicomitente una contraprestación equivalente al valor del inmueble. Si el fideicomitente era una empresa, el ingreso era acumulable a sus otros ingresos y se sujetaba por tanto al impuesto sobre las utilidades de la empresa; si el enajenante era una persona física se cubría el impuesto relativo a la enajenación de inmuebles. Si la fiduciaria titulaba a una tercera persona que no fuera el fideicomisario, éste

cubría el impuesto por la diferencia entre el avalúo referido a la fecha de constitución del fideicomiso y el avalúo referido a la fecha de la cesión de los derechos a un tercero, y así sucesivamente si hubiera más cesiones hasta que se otorgara la escritura en que se transmitía la propiedad al último cesionario.

A partir de 1976 en el texto mismo de la ley se sujetan a impuesto las utilidades derivadas de operaciones que tengan por objeto bienes afectados en fideicomiso si en el mismo se designa fideicomisario diverso del fideicomitente y éste no tiene derecho a readquirir del fiduciario el inmueble; si en el acto constitutivo el fideicomitente se reserva este derecho, el bien se considera enajenado en el acto en el que lo pierda, o en aquel en que ceda sus derechos, incluyendo el de que se titule a su favor.

Si en el acto de constituir el fideicomiso no se designa fideicomisario, el bien se considera enajenado en el momento en que éste sea designado; también se considera enajenado en el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que titule la propiedad a un tercero. En estos últimos casos se considera que el fideicomisario adquiere el inmueble en el acto de su designación y que lo enajena en el momento de ceder sus derechos o dar esas instrucciones.

*Exención:*⁴⁰ De acuerdo con la ley actual, no se grava la ganancia derivada de la enajenación de un bien inmueble en el que el causante haya tenido su domicilio en los dos años anteriores a dicha operación, si —previa autorización de la Secretaría de Hacienda— dentro del año siguiente a la enajenación, el importe obtenido se emplea en la adquisición o construcción de otro inmueble en el que el causante establezca su domicilio.

*Base del impuesto:*⁴¹ Para determinar la ganancia gravable se parte de la diferencia entre el valor del inmueble en el momento de hacerse la enajenación y su precio de adquisición si ésta ocurrió después del 1o. de enero de 1962 —fecha en la que empezó a gravarse la enajenación de inmuebles— y si fue anterior a ese día, el precio que hubiera tenido a esa fecha. En los casos de expropiación —gravada a partir de 1976— el importe de la indemnización se considera como precio de enajenación.

A partir de 1976 se somete al mismo régimen la enajenación de bienes adquiridos por donación, herencia o legado. Se toma en cuenta en estos casos la diferencia de valores entre el que resulte del avalúo practicado a la fecha de enajenación por el donatario, heredero o legatario, y el que corresponda a la fecha de adquisición por el donante o por el autor de la sucesión, si es posterior al 1o. de enero de 1962, o a este día si es anterior. Coincide este tratamiento

⁴⁰ *Ibid.* 1965, artículo 70, párrafo 2º

⁴¹ *Ibid.* 1962, artículos 128 y 129; *Ibid.* 1965, artículos 68 y 69.

con el régimen aplicable desde 1965 a la enajenación de inmuebles adquiridos por donación; pero hasta 1975 tratándose de bienes adquiridos por herencia o legado —las reformas de 1962 se referían a bienes adquiridos total o parcialmente a título gratuito— se consideraba como valor de adquisición el que se hubiera tomado como base para efectos fiscales, o en su defecto el del avalúo referido a la fecha de adquisición.

En caso de discrepancia en las diferencias entre los valores señalados en los avalúos y los consignados en los contratos de adquisición y enajenación —o a partir de 1976, los que se hubieran tomado como base para efecto de impuestos locales o municipales sobre traslación de dominio— para los fines del gravamen que se estudia se ha venido tomando en cuenta la diferencia mayor.

Para encontrar la ganancia neta de la ganancia bruta así determinada se deducen los impuestos, derechos y gastos notariales por escrituras de adquisición efectuados a partir del primero de enero de 1962, y los gastos de enajenación pagados por el sujeto del impuesto; los impuestos o derechos locales de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten el inmueble, pagados entre la fecha de adquisición —o desde el primero de enero de 1962— y la fecha de enajenación; el importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble durante los períodos antes mencionados, excepción hecha de los gastos de conservación; y las pérdidas con motivo de la enajenación de otros inmuebles sufridas en el ejercicio fiscal en el que se realice la enajenación o en inmediato anterior. A partir de 1965 este plazo se amplió a los cinco años inmediatos anteriores.

CUADRO IX

ESCALA PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE EN EL CASO DE ENAJENACIÓN DE INMUEBLES EN LA QUE PUEDEN OBSERVARSE LAS SUCESIVAS MODIFICACIONES ESTABLECIDAS EN ESTA MATERIA DE ACUERDO CON LA LEY EN VIGOR

<i>Tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación del inmueble</i>		<i>Porcentaje de la ganancia que se considera gravable</i>		
hasta 1974:	a partir de 1975:	1965	1973	1975
hasta dos años	hasta seis años	80%	100%	100%
hasta cuatro años	hasta siete años	70%	90%	90%
hasta seis años	hasta ocho años	60%	80%	80%
hasta ocho años	hasta nueve años	40%	70%	70%
hasta diez años	hasta diez años	20%	60%	60%
más de diez años	más de diez años	no se grava	50%	50%

La utilidad así determinada constituía la base del impuesto conforme al texto del ordenamiento precedente. El procedimiento en vigor sigue hasta esta etapa el sistema de la ley anterior; pero a la utilidad así determinada aplica una escala —que aparece en el cuadro IX— que señala en relación con el mayor lapso de posesión transcurrido un porcentaje decreciente de la ganancia que es el que constituye actualmente la base del gravamen.

El gravamen a las utilidades obtenidas por la enajenación de inmuebles rústicos se sujeta a las mismas reglas, cambiando la referencia del 1o. de enero de 1962 al 1o. de enero de 1973, día en que entró en vigor la disposición que los somete a impuesto.

*Pago del impuesto:*⁴² Conforme a la ley anterior, a la base gravable se aplicaba una tarifa —aparece en el cuadro X— que, para determinar el monto de la cifra que debía cubrirse por concepto de impuesto, tomaba en cuenta tanto la cuantía de dicha base como el tiempo de posesión del bien enajenado.

De acuerdo con la ley actual el impuesto se calcula aplicando a cada operación la tarifa correspondiente a rendimientos del capital y trabajo a la que ya se ha hecho referencia. Estas ganancias no son acumulables a otros ingresos para efectos de la aplicación del impuesto; sin embargo, a partir de 1976, cuan-

CUADRO X

TARIFA PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES URBANOS DE ACUERDO CON LA LEY DE 1962

<i>Tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación del bien</i>	<i>Monto del ingreso gravable</i>				
	hasta \$100.000	de 100.000.01	de 200.000.01	de 300.000.01	.....
	.....	hasta 200.000.00	hasta 300.000.00	hasta 400.000.00	más de 400.000.00
Hasta un año	12%	14%	16%	18%	20%
más de un año, hasta dos ..	10%	12%	14%	16%	18%
más de dos años, hasta tres.	8%	10%	12%	14%	16%
más de tres años, hasta Cto.	6%	8%	10%	12%	14%
más de cuatro años	5%	6%	8%	10%	12%

⁴² *Ibid.* 1962, artículo 130; *Ibid.* 1965, artículos 70 y 71, 72 bis, 2º párrafo.

do durante un año de calendario se realicen dos o más operaciones que den lugar a esta clase de rendimientos, las ganancias obtenidas en cada operación deben acumularse —deduciendo en su caso las pérdidas por enajenación de bienes que no hubieran sido sustraídas en una operación en particular—. A la base así obtenida se aplica la multicitada tarifa, y contra el impuesto que resulte se acreditan los que hayan sido pagados con motivo de cada una de las operaciones a las que correspondan las ganancias acumuladas.

La comparación entre los regímenes establecidos por las leyes estudiadas se ve dificultada por las diferencias de la estructura del impuesto fijada en cada una de ellas. En cierto aspecto el tratamiento de la ley anterior era más benigno que el de la ley actual —las tasas del impuesto eran más reducidas—, pero en otros aspectos la ley actual es más favorable. Además de la exención señalada respecto a la utilidad en la venta de la casa habitación si el ingreso se emplea en la adquisición de otro domicilio, entre 1965 y 1972 la utilidad obtenida por la venta de inmuebles poseídos por más de diez años no era gravada, y a partir de 1973 sólo el 50% de ella se considera gravable, cuando de acuerdo con la ley anterior toda utilidad por este concepto se sometía a tributo.

Suponiendo una base gravable de \$ 100 000 y que el tiempo de posesión del inmueble fuera de cuatro años, el impuesto hubiera sido de \$ 6 000 conforme a la ley anterior; de acuerdo con el texto original de la ley en vigor de \$ 7 747.60 y atendiendo a las reformas de 1973 y 1975 de \$ 9 605.80 y \$ 13 767.56 respectivamente. Pero si la misma base gravable correspondiera a la enajenación de una propiedad poseída por más de diez años, el impuesto hubiera sido de \$ 5 000 conforme al régimen de la ley anterior; no hubiera sido gravada atendiendo al texto original de la ley en vigor, y de acuerdo con las reformas de 1973 y 1975 se sometería a un impuesto de \$ 4 475.28.

2. *Enajenación de bienes muebles*

A. *Enajenación de bienes muebles que formen parte del activo fijo de una empresa*

*Sujeto:*⁴³ Son sujeto de este impuesto quienes obtengan ingresos por la enajenación de maquinaria y equipo que formen parte del activo de una empresa.

*Objeto:*⁴⁴ Conforme a la ley de 1954 la ganancia por la venta u otra disposición de la propiedad depreciable de los negocios se consideraba ingreso ordinario que debía incluirse en el ingreso gravable bajo la cédula principal. Aun-

⁴³ *Ibid.* 1954, artículos 24, 82 y 94; *Ibid.* 1962, artículo 58; *Ibid.* 1965, artículo 17.

⁴⁴ *Ibid.* 1954, artículos 24, 82, 94; *Ibid.* 1962, artículo 58; *Ibid.* 1965, artículo 19, fracción VI, inciso e); 22, fracción IV último párrafo, 23, 26, fracción VI y 27, fracción IX.

que la ley no establecía nada al respecto, la deducción en caso de pérdida no era objetada por la Secretaría de Hacienda siempre que el contribuyente mantuviera correctamente sus registros contables.

Las reformas de 1962 hicieron gravables estas operaciones en la cédula relativa a la imposición a los rendimientos de capital, sujetándolas al mismo tratamiento que a las enajenaciones de inmuebles ya mencionado, excepto que no les eran aplicables las disposiciones relativas a la determinación de la base fiscal. El ingreso obtenido no se acumulaba a los otros ingresos para efectos de la cédula principal y de la tasa de utilidades excedentes; pero sí formaba parte de la utilidad contable de las ganancias distribuibles.

El texto original de la ley actual daba a las ganancias obtenidas por la enajenación de maquinaria y equipo el mismo tratamiento preferente analizado al estudiar la enajenación de inmuebles, o sea, que sólo era acumulable al resto de los ingresos un porcentaje decreciente de la utilidad, de acuerdo con los años transcurridos entre la adquisición y la enajenación del bien objeto de la operación, hasta que transcurridos diez años de posesión la utilidad ya no era acumulable. Asimismo, si el producto de la enajenación —previa autorización de la secretaría— era invertido dentro del año siguiente a la enajenación en los fines señalados por la misma ley, la utilidad obtenida no era acumulable.

En concordancia con ese tratamiento a las utilidades, las pérdidas sufridas por la enajenación de estos bienes no eran deducibles ni amortizables; pero sí en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes había ganancias por el mismo concepto, las ganancias y las pérdidas se compensaban, y sólo era acumulable la cantidad que restara. Después de diez años de posesión del bien, las pérdidas dejaban de considerarse para efectos fiscales. El mismo procedimiento se seguía respecto a las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.

Por el abuso que de esta franquicia hicieron los contribuyentes, realizando operaciones entre compañías interconectadas para eludir el impuesto o para efectuar revaluaciones de activo prohibidas por la ley —la empresa adquirente registraba con un valor elevado el bien adquirido, lo que equivalía a una revaluación, en tanto que la empresa vendedora sólo acumulaba parcialmente, o incluso no acumulaba, la utilidad obtenida—, en diciembre del mismo año en que entró en vigor la ley hubo de reformarse este procedimiento.

Actualmente estas transacciones se consideran como operaciones normales de la empresa, y las utilidades derivadas de ellas como acumulables al resto de los ingresos. Además se incluye como requisito para permitir la depreciación de estos bienes por la empresa adquirente, que el valor que les asigne no sea superior al del mercado —al real, establecían las reformas de 1965— y que cuando correspondan a bienes adquiridos por fusión —las citadas reformas se referían a bienes adquiridos por reembolso de capital, pago o aportaciones en especie— no sea superior al valor pendiente de redimir en la empresa de la que provengan.

A partir de 1976 cuando se trate de pago en especie, es acumulable la dife-

rencia entre el valor en libros de los bienes y el valor que resulte del avalúo practicado por una institución de crédito a la fecha en la que se transfiera la propiedad. Cuando el precio en el que el causante enajene sus bienes no corresponda a los del mercado, es acumulable la diferencia entre aquel precio y el que fije la Secretaría de Hacienda tomando en cuenta el precio corriente en el mercado interno o externo o el de avalúo.

Por lo que respecta al tratamiento dado a las pérdidas, desde 1965 desapareció la prohibición para deducirlas. Las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor de bienes que no formen parte de los inventarios son deducibles en la parte no recuperada por seguros, fianzas o responsabilidad a cargo de terceros —hasta las reformas de diciembre de 1965 no eran deducibles sino compensables en la misma forma analizada en la parte relativa a inmuebles—. Establecen las reformas en vigor desde 1976 que si la cantidad recuperada excede al valor que en libros tenían los bienes al momento de sufrir la pérdida, la diferencia constituye un ingreso acumulable, excepto la parte de el que se reinvierta en la adquisición de bienes depreciables o amortizables de naturaleza análoga a los perdidos. La base para la amortización o depreciación de los bienes así adquiridos es el valor que en libros tenía el bien sustituido, sin que pueda depreciarse el excedente reinvertido.

*Base y pago del impuesto:*⁴⁵ Con excepción del período cubierto por las reformas de 1962 y hasta diciembre de 1965 por el texto original de la ley en vigor —durante el cual a estas utilidades como ya se mencionó, se les dio el mismo trato preferente previsto entonces para las ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles— ambas leyes han considerado estos rendimientos como parte de las operaciones normales de la empresa, acumulables al resto de los ingresos a los que se aplica actualmente el impuesto al ingreso global gravable de la empresa, y conforme a la ley anterior el que correspondía a la cédula principal.

B. Enajenación de bienes muebles efectuada por personas físicas

Ninguna de las leyes estudiadas ha gravado expresamente —pero tampoco eximido del impuesto— a las utilidades derivadas de la enajenación de bienes muebles realizada por personas físicas. De hecho, estas utilidades nunca han sido gravadas; pero dado que existe una disposición que somete a impuesto los ingresos procedentes de inversiones u operaciones que se perciban como productos o rendimientos de capital, siempre que no estén gravados conforme a otras disposiciones ni expresamente exceptuados, cabe la posibilidad de que en cualquier momento sean consideradas como objeto del tributo.

⁴⁵ *Ibid.* 1954, artículo 24; *Ibid.* 1962, artículos 58 y 130; *Ibid.* 1965, artículos 18 y 34.

3. *Ganancias derivadas de la enajenación de valores mobiliarios*

A. Operaciones realizadas por personas físicas

*Sujeto:*⁴⁶ Son sujeto de este impuesto las personas físicas que reciban ingresos derivados de la enajenación de valores mobiliarios.

*Objeto:*⁴⁷ Las utilidades derivadas de la enajenación de valores mobiliarios se consideraron gravables como rendimientos de capital sólo a partir de las reformas de 1962. Antes de esa fecha, si no estaban relacionadas con las actividades de un comerciante en el ejercicio de su actividad como tal, eran gravables como utilidades derivadas de un acto accidental de comercio. Sin embargo, siendo casi todos los valores —principalmente las acciones y los certificados de participación— emitidos al portador, su control por parte de las autoridades fiscales era prácticamente imposible. Gravadas las utilidades como acto accidental de comercio, las pérdidas sufridas no eran deducibles.

Hasta 1971, conforme al texto original de la ley en vigor, se consideraron estas utilidades dentro de los rendimientos de capital. Desde enero de 1972 desapareció la referencia a la enajenación de valores mobiliarios del capítulo correspondiente a los rendimientos de capital, y aun cuando el tratamiento previsto es aplicable exclusivamente a los rendimientos obtenidos por personas físicas, pasaron a ser gravados expresamente como utilidades derivadas de actos accidentales de comercio en el capítulo correspondiente a la imposición a las empresas.

Con el propósito de impedir que los propietarios de inmuebles continuaran eludiendo el impuesto aplicable a la enajenación de éstos a través de recurrir a la maniobra consistente en emitir y enajenar certificados de participación inmobiliaria o a constituir sociedades inmobiliarias y enajenar las acciones o partes sociales de éstas —acogiéndose entonces al régimen aplicable a la enajenación de valores, más benigno que el aplicable a la enajenación de inmuebles— a partir de 1975 la enajenación de los valores mencionados en este párrafo se somete al mismo impuesto al que se sujeta la enajenación de inmuebles. Las reformas de 1976 extienden este régimen a las ganancias obtenidas por la enajenación de los títulos o derechos representativos del haber social de toda clase de sociedades o asociaciones de carácter civil cuando sus condiciones coincidan con los supuestos que hacen gravable la enajenación de acciones o partes sociales de las sociedades inmobiliarias.

⁴⁶ *Ibid.* 1954, artículo 22; *Ibid.* 1962, artículo 125, fracción IX; *Ibid.* 1965, artículos 30 y 60, fracción III.

⁴⁷ *Ibid.* 1954, artículo 59; *Ibid.* 1962, artículo 59; *Ibid.* 1965, artículos 30, 30 A, 30 B y 60 III; Código de Comercio, artículo 75, fracción III.

Se consideran como sociedades inmobiliarias las que en un ejercicio obtengan más del 50% de sus ingresos por conceder el uso o goce de inmuebles; así como las que conserven en propiedad inmuebles por naturaleza siempre que aislada o conjuntamente con los ingresos mencionados con anterioridad su renta estimada —12% calculado sobre el valor catastral, y si éste no existe o tiene más de cinco años de haber sido fijado, calculado sobre el valor de avalúo practicado por institución de crédito autorizada— exceda del porcentaje ya indicado. También se consideran en esta categoría las sociedades o asociaciones que directamente o por conducto de otra u otras sociedades —o asociaciones civiles, según las reformas de 1976— controlen más del 50% de las acciones, partes sociales, títulos o derechos representativos del haber social de sociedades o asociaciones que queden dentro de alguno de los supuestos anteriores; salvo que más del 50% de la suma de los ingresos totales de la sociedad o asociación controladora y de las sociedades o asociaciones que controle, provengan de supuestos distintos a los antes mencionados.

Exenciones: ⁴⁸ A pesar de que el texto original de la ley no preveía ninguna exención en esta materia, de 1965 a 1971 cada año se incluyó en la Ley de Ingresos de la Federación un artículo estableciendo que en el año respectivo las personas físicas no causarían impuesto sobre las utilidades derivadas de la enajenación de valores mobiliarios públicos o privados emitidos en el país. Esta franquicia no favorecía a las empresas.

En diciembre de 1971 se incluyó la exención dentro del texto mismo de la ley; pero como sólo existe interés en estimular las operaciones con acciones de sociedades que capten ahorros públicos en el mercado de valores —logrando así una mayor participación en las propiedades de las empresas y en sus utilidades— y no existe ningún interés en fomentar las transacciones con valores emitidos por grupos cerrados de sociedades o por sociedades constituidas por familiares, esta disposición se limita únicamente a las ganancias que las personas físicas obtengan por la enajenación valores mobiliarios realizada en el país a través de bolsa de valores autorizada.

La exención no favorece a quienes perciban utilidades derivadas de la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, ni a los percibidos por la venta de acciones o partes sociales de sociedades inmobiliarias, ni a los provenientes de la enajenación de títulos o derechos representativos del haber social de las sociedades o asociaciones sometidas al régimen de aquéllas.

⁴⁸ Para los ejercicios transcurridos entre 1965 y 1971, artículo 4º de la Ley de Ingresos de la Federación. A partir de 1972 último párrafo del artículo 30 y fracción VIII del artículo 30 A.

*Base del impuesto:*⁴⁹ Tratándose de la enajenación de valores mobiliarios distintos de los certificados de participación y de las acciones, partes sociales, títulos o derechos representativos del haber social de las sociedades y asociaciones mencionados con anterioridad, la base impositiva está constituida por la diferencia entre el ingreso percibido y la cantidad obtenida al sumar el costo de los valores y el importe de los gastos propios y necesarios de la operación. El texto reformado de 1962 no incluía ninguna disposición al respecto, pero la práctica administrativa era considerar como precio de enajenación la diferencia entre el ingreso percibido y el valor en libros de los títulos enajenados.

Por lo que respecta a la enajenación de los certificados de participación y de las acciones y partes sociales de las sociedades inmobiliarias, así como de los títulos o derechos representativos del haber social de las sociedades o asociaciones sometidas al régimen de aquéllas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, la base del impuesto es el porcentaje de la utilidad que resulta de aplicar a dicha ganancia la misma escala empleada para determinar la utilidad gravable tratándose de la enajenación de inmuebles.

Para fijar el ingreso bruto de la operación se toma en cuenta el precio pactado por las partes; pero si del avalúo de las acciones o partes sociales practicado por una institución de crédito autorizada resulta una diferencia en el precio, se acumulará a éste dicha diferencia. Para obtener el valor de las acciones o partes sociales se añade al capital contable —capital social más las reservas de capital y las utilidades no distribuidas en el caso de que las haya— la diferencia entre el valor neto que tenga en libros el inmueble o inmuebles propiedad de la sociedad emisora de los valores y el monto del avalúo que deberá practicarse sobre dichos bienes; la cifra que resulte se divide entre el número de las acciones o partes sociales para determinar el valor unitario de cada una de ellas. Por lo que toca a los certificados de participación inmobiliaria, el avalúo se concretará a fijar el valor del inmueble a la fecha de la enajenación de dichos valores.

Del ingreso bruto obtenido de acuerdo con el procedimiento anterior se deduce el costo comprobado de adquisición de las acciones o partes sociales y el importe de los gastos normales y propios relacionados directamente con la operación. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria pueden sustraerse también —en la proporción que corresponda al derecho representado en cada uno de ellos— las erogaciones aceptadas como deducibles para la determinación de la ganancia objeto del impuesto sobre enajenación de inmuebles —estudiadas en la parte correspondiente de este trabajo— efectuadas entre la fecha de adquisición y la de enajenación de los títulos.

Una vez calculada la ganancia neta de la operación conforme a las reglas anteriores, para fijar la base gravable se procede como si se tratara de una uti-

⁴⁹ *Ibid.* 1954, artículo 34; *Ibid.* 1962, artículo 34; *Ibid.* 1965, artículos 30, 30 A, fracciones I a IV, y VI, y 30 B.

lidad derivada de la enajenación de inmuebles, y conforme al procedimiento establecido para la imposición a ésta —ya estudiado al hablar del gravamen a la enajenación de inmuebles—, se le aplica la escala para determinar la utilidad gravable.

Cada vez que se enajenan certificados de participación o acciones o partes sociales de una misma sociedad inmobiliaria —aun cuando las operaciones se lleven a cabo en diferentes años y aunque sean distintos los adquirentes— debe determinarse una utilidad gravable consolidada a la de las operaciones anteriores. El objeto de acumular los resultados de todas estas transacciones es gravar la utilidad considerando la operación global, lo que hace que el impuesto —aunque se reste del que corresponde a la última operación el pagado con motivo de las operaciones anteriores— sea mayor que si se gravara aisladamente cada transacción. En cada operación se determina la base gravable siguiendo el procedimiento analizado. En la declaración se acumulan las ganancias y se deducen las pérdidas correspondientes a operaciones anteriores, acreditándose el impuesto ya pagado.

*Pago del impuesto:*⁵⁰ Aunque tanto de acuerdo con las reformas de 1962 como conforme al texto original de la ley en vigor los ingresos de que se trata fueron considerados dentro del régimen aplicable a los rendimientos de capital, ambos textos omitieron señalar dentro de la cédula y el capítulo respectivo la forma de gravarlos, situación que en la práctica a partir de 1965 no presentó problemas, ya que como se dijo cada año la Ley de Ingresos de la Federación disponía que las personas físicas no causaban impuesto sobre la enajenación de valores públicos o privados emitidos en el país. Durante la vigencia de las reformas de diciembre de 1961 el procedimiento seguido por la autoridad fiscal consistió en aplicar a la base imponible la misma tarifa establecida para gravar la enajenación de inmuebles. Por lo que respecta a su tratamiento como actos ocasionales de comercio, conforme al texto de la ley de 1954 a la base gravable se aplicaba una tasa fija del 20%; de acuerdo con la ley en vigor es aplicable la tarifa correspondiente al ingreso global de las empresas, que en su renglón más elevado, previsto para ingresos superiores a \$500 000, establece un impuesto consistente en una cuota fija de \$143 525 más el 42% de la cifra que exceda de la cantidad citada en primer término. El adquirente deberá retener como pago provisional el 20% del monto total de la operación, acreditable contra el impuesto definitivo a cargo del enajenante.

Por lo que respecta a las acciones y partes sociales de sociedades inmobiliarias y a certificados de participación inmobiliaria no amortizables, a partir de 1975 a la base gravable determinada conforme al procedimiento descrito se aplica la

⁵⁰ *Ibid.* 1950, artículo 59; *Ibid.* 1962, artículo 59; *Ibid.* 1965, artículos 30, 30 A, fracciones IV, V y VIII; 30 B, 34, párrafo final del artículo 41, 70 y 75.

tarifa correspondiente a productos del trabajo y del capital ya muchas veces citada. A guisa de pago provisional el adquirente debe retener el 20% del monto total de cada operación, que el enajenante acredita contra el impuesto definitivo que resulte a su cargo.

Lo mismo que ocurre tratándose de la enajenación de inmuebles, las ganancias obtenidas de la enajenación de valores mobiliarios no son acumulables para efectos del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

B. Operaciones realizadas por empresas

*Sujeto*⁵¹

Son sujeto de este impuesto quienes en su calidad de empresa obtengan utilidades por la enajenación de valores mobiliarios.

*Objeto*⁵²

Las dos leyes que se vienen analizando han dispuesto que las sociedades acumulen la totalidad de sus ingresos incluyendo aquéllos derivados de la enajenación de valores mobiliarios, y que las personas físicas comerciantes acumulen los que tengan relación con la actividad de la empresa y los que provengan de bienes afectados, total o parcialmente a dicha actividad, por lo que bajo el régimen de cada una de estas leyes, las utilidades derivadas de la enajenación de valores que forman parte de los activos de la empresa han sido acumulables al resto de las percepciones y se han reflejado por tanto en los ingresos del negocio, las reformas de 1976 subrayan que los actos de comercio realizados por causantes del impuesto al ingreso global de las empresas —excepción hecha de los que sin relación con su actividad empresarial ejecuten las personas físicas y unidades económicas— no pueden ser considerados como actos accidentales de comercio.

Ni la ley anterior ni el texto original de la ley actual prohibían la deducción de las pérdidas sufridas en las operaciones mencionadas; pero a partir de diciembre de 1967 no son deducibles las pérdidas que provengan de la enajenación de valores mobiliarios, salvo que tanto su adquisición como su enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos que en reglas generales establezca la Secretaría de Hacienda.

*Exención*⁵³

En 1971 se reformó la ley en el sentido de declarar no acumulables ni gravables las ganancias que por enajenación de acciones obtengan las sociedades

⁵¹ *Ibid.* 1954, artículo 22; *Ibid.* 1962, artículo 22; *Ibid.* 1965, artículo 19, fracciones I y II.

⁵² *Ibid.* 1954, artículo 24; *Ibid.* 1962, artículo 24; *Ibid.* 1965, artículo 19, fracciones I, II, y 27, fracción XII y 30, párrafo 3º

⁵³ *Ibid.* 1965, artículo 19, fracción VII.

que con autorización de la Secretaría de Hacienda realicen actividades que fomenten el desarrollo industrial, de acuerdo con las disposiciones generales que dicte el Ejecutivo Federal.

*Base impositiva y pago del impuesto*⁵⁴

Al ingreso total acumulado, incluyendo los rendimientos de los que aquí se trata, se aplica la tarifa correspondiente al ingreso global gravable de las empresas, al que ya se hizo referencia al estudiar la enajenación de valores por personas físicas. Conforme al régimen de la ley anterior se aplicaba la tarifa correspondiente a la cédula principal.

4. Ganancias derivadas de la enajenación de concesiones, autorizaciones, permisos y contratos otorgados por el gobierno

*Sujeto*⁵⁵

Son sujetos de este impuesto quienes perciban ingresos por la enajenación del derecho a explotar bienes regulados por el derecho público o del derecho a prestar servicios regidos por el mismo, así como por la enajenación que tenga por objeto los mismos derechos amparados por solicitudes en trámite.

*Objeto*⁵⁶

Tratándose de la enajenación de tales bienes debe hacerse constar en el contrato respectivo el costo comprobado del título que permite la explotación o uso de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público; de no hacerse así se sujeta a impuesto el importe total de la percepción.

Cuando la cesión o aportación de los derechos otorgados por los actos de los que se viene hablando incluye la de maquinaria, muebles y enseres, el ingreso relacionado con esta última es gravable conforme a la ley actual, atendiendo a los preceptos del impuesto al ingreso global de las empresas; y de acuerdo con la ley anterior, ajustándose al impuesto relativo a la cédula principal.

La ley anterior establecía que cuando en los contratos respectivos no se hiciera constar que parte del precio se relacionaba con la enajenación de la maquinaria, muebles y enseres, y que parte del mismo se refería a la cesión o aportación de

⁵⁴ *Ibid.* 1954, artículos 26, 55, 74, 81, 88 y 92; *Ibid.* 1962, artículos 26, 55, 74, 81, 88 y 92; *Ibid.* 1965, artículos 18 y 34.

⁵⁵ *Ibid.* 1954, artículo 152; *Ibid.* 1962, artículo 167; *Ibid.* 1965, artículo 61.

⁵⁶ *Ibid.* 1954, artículo 152, fracciones II y III, 159 a 160 y 162; *Ibid.* 1962, artículo 167, fracciones II y III, 172 a 175 y 177; *Ibid.* 1965, artículo 60, fracción I, inciso e), y 64.

los derechos que aquí se tratan, se presumía —sin admitir prueba en contrario— que el total de la prestación pactada correspondía a la enajenación de los derechos otorgados por las multitudes concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, y se aplicaba al importe de la operación la tarifa relativa a regalías y enajenación de concesiones, más elevada que la que correspondía a las cédulas principales.

Disponía la ley anterior —la ley en vigor omite esta aclaración— que cuando el valor de la operación se liquidara en especie, si el pago se hacía con productos cuyo precio estuviera fijado por la Secretaría de Hacienda para efectos de otro gravamen, dicho precio serviría para calcular la base del impuesto que se estudia; tratándose del pago hecho con otro tipo de productos, se estimaba el valor de acuerdo con el precio de mercado en la fecha en la que se hiciera el pago o su monto fuera acreditado en cuenta.

*Base*⁵⁷

La base del impuesto es la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo de la concesión, autorización, permiso o contrato. En caso de que éste no se haga constar en el contrato, es gravable el importe total de la percepción.

*Pago del impuesto*⁵⁸

Conforme a la ley actual el impuesto se calcula aplicando a la base gravable la tarifa aplicable a productos de capital. De acuerdo con la ley anterior se aplicaba la tarifa relativa al impuesto sobre regalías y enajenación de concesiones, ya mencionada al estudiar el gravamen sobre regalías. Como pago provisional, conforme a la actual ley, cada vez que se perciba un ingreso deben cancelarse en el recibo respectivo estampillas por un monto equivalente al impuesto que resulte de aplicar la misma tarifa, pero nunca en proporción inferior al 10% del importe de dicho recibo.

De acuerdo con la ley anterior, el pago provisional se calculaba aplicando la mencionada tarifa del impuesto sobre enajenación y regalías de concesiones; pero conforme al texto de 1954 sólo se cubría por este concepto la tasa proporcional —10.2%— prevista por la tarifa entonces en vigor.

⁵⁷ *Ibid.* 1954, artículos 156 y 158; *Ibid.* 1962, artículos 171 y 173; *Ibid.* 1965, artículos 65, 64, fracción II.

⁵⁸ *Ibid.* 1954, artículos 156, 164 y 165; *Ibid.* 1962, artículos 171, 179 y 180; *Ibid.* 1965, artículos 65 y 75.

5. *Ganancias derivadas de la enajenación de patentes de invención, marcas, nombre comercial y derechos de autor*

*Sujeto*⁵⁹

Son sujeto de este impuesto quienes perciban ingresos por la enajenación de los bienes mencionados.

*Objeto*⁶⁰

Los ingresos derivados de la enajenación de patentes de invención o de derechos de autor pueden ser recibidos por empresas que hayan adquirido los derechos o desarrollado las patentes para su explotación o venta, por inventores profesionales, o por personas físicas titulares de los mencionados derechos, pero no autores de la obra o invento. Por lo que se refiere a la primera situación, por tratarse de una operación celebrada por una empresa dentro de sus actividades como tal, la percepción queda sujeta al impuesto al ingreso global gravable de las empresas —a la cédula principal de acuerdo con la ley anterior—; por lo que toca al inventor profesional, su ingreso queda sujeto al régimen aplicable a los productos del trabajo —a la cédula relativa al trabajo independiente, conforme a la ley anterior—. Sólo el último de los casos mencionados cabe dentro del tratamiento a rendimientos del capital.

La enajenación de este tipo de bienes —no gravada expresamente en ninguna de las leyes estudiadas pero tampoco declarada exenta— no puede ser considerada como acto accidental de comercio —si bien cabe la posibilidad de que su naturaleza comercial sea fijada por arbitrio judicial— ya que el Código de Comercio no lo consigna como tal. Por lo tanto es gravable de acuerdo con la norma que sujeta a impuesto los ingresos procedentes de inversiones y operaciones de cualquier clase no gravadas conforme a otras disposiciones de la ley pero tampoco expresamente exceptuadas.

Por lo que respecta a la enajenación de marcas de fábrica y nombre comercial, aunque su enajenación da lugar a ganancias de capital, como obviamente la operación es realizada por comerciantes en el desarrollo de sus actividades como tales, no queda gravada como rendimiento de capital, sino que se acumula al resto de las percepciones dentro del ingreso global gravable de la empresa.

Atendiendo a que el crédito comercial se forma mediante la realización de propaganda y otros gastos que en su oportunidad ya han sido deducidos para efectos fiscales; así como a que suele asignárseles un valor injustificadamente alto para incrementar las cantidades amortizables y disminuir así la base impositiva de la empresa adquirente, y también a que es práctica frecuente la

⁵⁹ *Ibid.* 1954, artículo 126; *Ibid.* 1962, artículo 156; *Ibid.* 1965, artículo 61.

⁶⁰ *Ibid.* 1954, artículo 125, fracción XIII; *Ibid.* 1962, artículo 156, fracción III; *Ibid.* 1965, artículo 60, fracción I, inciso i). Código de Comercio, artículo 65, fracción XXIV.

adquisición de empresas para suprimir o reducir la libre competencia, a partir de enero de 1966 la erogación efectuada para la adquisición del crédito comercial no es deducible para la determinación de la base gravable de la empresa adquirente.

*Base gravable*⁶¹

La base gravable que corresponde a la disposición que somete a impuesto los rendimientos no expresamente gravados pero tampoco declarados exentos, es el ingreso total efectivamente percibido durante el año de calendario; sin embargo, es de entenderse que por equidad se permite la deducción del costo comprobado de adquisición de los bienes objeto de la operación, como ocurre tratándose de la enajenación de concesiones otorgadas por el poder público.

*Pago del impuesto*⁶²

El impuesto se calcula aplicado a la base gravable la tarifa correspondiente a productos del capital establecida en cada una de las leyes estudiadas. Como pago provisional, en el momento de percibirse el ingreso ha sido obligación cancelar en el recibo respectivo estampillas por la cifra que resulte de aplicar a ese ingreso la misma tarifa. La ley actual señala que el pago nunca será en proporción menor al 10% del importe del recibo. Conforme al texto de 1954, el pago provisional se reducía a cubrir la cifra que resultara de aplicar a la base gravable la tasa proporcional —10%— prevista en la misma tarifa.

VI. TRATAMIENTO A LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL BAJO EL RÉGIMEN DE LA TASA DE INGRESOS ACUMULADOS Y BAJO EL RÉGIMEN DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL GRAVABLE DE LAS PERSONAS FÍSICAS⁶³

Hacer la comparación entre el sistema previsto por la tasa de ingresos acumulados —vigente de 1962 a 1964— y el procedimiento señalado en el impuesto al ingreso global de las personas físicas, es difícil porque cada uno de los regímenes por ellos establecidos tiene distinta estructura y se aplica de modo diferente. Las tasas de la tarifa prescrita en la ley anterior eran muy reducidas; pero el impuesto que resultaba de su aplicación se sumaba al que correspondía de acuerdo con las cédulas —sin que la suma de dichos impuestos excediera del 30% del conjunto de los ingresos gravables—. El impuesto de la ley en

⁶¹ *Ibid.* 1954, artículos 127 y 141; *Ibid.* 1962, artículos 127 y 138; *Ibid.* 1965, artículos 65 y 75.

⁶² *Ibid.* 1954, artículos 127 y 141; *Ibid.* 1962, artículos 127, 138; *Ibid.* 1965, artículos 65 y 75.

⁶³ *Ibid.* 1962, artículos 196 al 200; *Ibid.* 1965, artículos 76 al 87.

vigor se determina aplicando tasas más altas; pero del gravamen que resulta son acreditables los que se hubieran retenido por concepto de impuestos al capital o al trabajo.

Para determinar la base gravable, de acuerdo con la tasa de ingresos acumulados sólo eran deducibles los intereses pagados por pasivos creados para efectuar inversiones productivas y los impuestos correspondientes pagados en las cédulas principales —en tanto que conforme a la ley actual, los impuestos relativos no son deducibles, sino acreditables contra el impuesto sobre el ingreso global de las personas físicas—. De acuerdo con el impuesto en vigor, de los ingresos acumulados se restan las exclusiones por cargas familiares; y del remanente además de los mencionados intereses, pueden deducirse las erogaciones por gastos médicos —hasta 1971 también por medicinas—, funerales, seguros, donativos, impuestos —excepto el de la renta— y los gastos necesarios para la obtención de los ingresos; lo cual reduce la base gravable en una medida no cuantificable, ya que el monto de las deducciones depende de las circunstancias de cada caso concreto. Por esta situación, y aclarado lo anterior, la comparación se hace considerando como deducible —o acreditable— exclusivamente el único dato cierto con que se cuenta: el impuesto retenido sobre los rendimientos de capital.

Suponiendo que bajo el régimen de la ley anterior se hubiera obtenido \$250 000 por concepto de explotación de derechos de autor y \$250 000 provenientes de intereses derivados de algún contrato —cédulas VI y VII— a cada ingreso hubiera correspondido un impuesto de \$60 824; el ingreso neto acumulable hubiera sido por tanto de \$378 352 el que de acuerdo con la tasa de ingresos acumulados se hubiera sometido a un impuesto de \$15 142.46, que sumado a los ya pagados en las cédulas respectivas hubieran dado un gravamen de \$136 790.46, que representa el 27.35% de la base gravable. De acuerdo con las tarifas que la ley en vigor establecía en 1965, sobre esa misma cantidad el impuesto correspondiente al ingreso global gravable de las personas físicas —del que hubiera sido acreditable el gravamen de \$52 106.40 cubierto por concepto de impuesto sobre los rendimientos de capital por cada uno de los ingresos señalados al principio de este párrafo— hubiera sido de \$150 379, que representa el 30% de la base gravable, de tal modo que en este caso la diferencia entre los impuestos establecidos por cada una de las leyes estudiadas es de 2.64%. Si se toma en cuenta que para la determinación de la base gravable la ley actual considera exclusiones y deducciones que la ley anterior no aceptaba, puede inferirse que el tratamiento de la ley en vigor de acuerdo con su texto original —el impuesto según las reformas de 1975 alcanza el 50% de los ingresos gravables— era más favorable que el previsto en las reformas de 1962.

Por lo que se refiere a los ingresos no acumulables, la tasa de ingresos acumulados concedía esta franquicia sólo respecto a los ingresos derivados de la enajenación de inmuebles urbanos y valores mobiliarios, de arrendamiento de

inmuebles urbanos con rentas congeladas o inferiores a \$1 000, y de rentas de inmuebles rústicos.

Respecto a los ingresos derivados de la enajenación de inmuebles, también la ley en vigor los considera como no acumulables. En lo tocante a las ganancias derivadas de la enajenación de valores mobiliarios, éstas no se hayan excluidas de acumulación en el texto de la ley; pero nunca han sido gravadas por el impuesto al ingreso global de las personas físicas, primero porque cada una de las leyes de ingresos promulgadas entre 1965 y 1971 estableció que las personas físicas no causaban impuesto sobre las utilidades derivadas de la enajenación de valores mobiliarios públicos o privados emitidos en el país; después porque la disposición que a partir de 1972 los somete a tributo, aunque se refiere exclusivamente a los ingresos percibidos por personas físicas, está incluida en el título relativo a los ingresos de las empresas; y para efectos del impuesto al ingreso global gravable de las personas físicas deben incluirse sólo los ingresos gravables considerados en las disposiciones referentes a rendimientos del capital y del trabajo.

El texto original de la ley en vigor estableció como no acumulables las percepciones por arrendamiento que no excedían de \$700 por local arrendado; cuando eran superiores a esa cantidad sólo era acumulable el 50% del ingreso gravable para efectos del impuesto sobre productos del capital. En diciembre de 1972 se modificó este artículo haciendo acumulable el total del mencionado ingreso gravable, y por las reformas de 1974 se derogó esta disposición, por lo que actualmente los rendimientos derivados de arrendamiento —aun los inferiores a \$700— son objeto del impuesto al ingreso global de las personas físicas. El arrendamiento de inmuebles rústicos no es gravado por la ley actual.

Por lo que toca a los dividendos e intereses, ambos rendimientos eran acumulables para efectos de la tasa de ingresos acumulados y debían haberlo sido respecto al impuesto previsto por la ley en vigor, ya que no se encuentran mencionados entre los ingresos que se consideran como no acumulables; pero anualmente hasta 1971 la Ley de Ingresos de la Federación incluyó una disposición declarando no acumulables los dividendos, los intereses de valores emitidos por personas residentes en el país y los intereses derivados de préstamos otorgados a las instituciones de crédito o provenientes de depósitos constituidos en ellas. A partir de las reformas de diciembre de 1972, fue optativo acumular los dividendos para efectos del impuesto que se comenta, y sólo en un porcentaje del 50% de los ingresos por ese concepto. Por lo que toca a los intereses, si el impuesto correspondiente sobre productos de capital se había retenido aplicando las tasas más elevadas, la acumulación era optativa y en todo caso sólo se sometía a ella un porcentaje que como máximo alcanzaba el 50% de esos ingresos. A partir de 1976 no son acumulables los ingresos derivados de ninguno de estos rendimientos si sobre ellos se retuvo el impuesto sobre productos de capital aplicando la tasa de los títulos al portador —21%—. Si la retención fue de acuerdo

con la tasa de títulos nominativos, la acumulación se hace practicando los ajustes necesarios para que el impuesto sobre estos rendimientos no exceda del 21%.

Como puede observarse, también respecto a las reglas de acumulación es más benigno el régimen de la ley en vigor que el implantado por las reformas de 1962. El tratamiento aplicable a las ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles y de valores mobiliarios es el mismo en ambos ordenamientos, y a partir de 1975 el trato al que se someten las utilidades provenientes de arrendamiento es más gravoso; pero los dividendos, intereses de valores de renta fija e intereses procedentes de créditos a cargo de instituciones de crédito, que bajo las citadas reformas eran acumulables, conforme a esta ley lo son —y sólo parcialmente— a partir de 1973.

CONCLUSIONES

En las consideraciones generales de este capítulo se hizo referencia a que durante el sexenio transcurrido entre 1965 y 1970 la tendencia regresiva del sistema fiscal —que gracias a las reformas de 1962 había disminuido hasta casi desaparecer— volvió a acentuarse. También se mencionó el descenso ocurrido en el mismo período en la importancia del gravamen sobre los productos de capital en relación con el total de ingresos de la Federación. La causa de esta declinación se explica en este capítulo: en vez de continuar la ampliación paulatina del radio de aplicación y del monto de este gravamen iniciada en 1962, a partir de 1965 el proceso se estancó, y en algunos aspectos se estableció un tratamiento más favorable que el previsto por las reformas de 1962.

Además, aunque no se refiera exactamente a la imposición sobre rendimientos de capital, debe tomarse en consideración la situación más favorable a estos ingresos dentro del régimen del Impuesto al Ingreso Global Gravable de las Personas Físicas en relación con el que prescribía la Tasa de Ingresos Acumulados, incorporada en la ley anterior.

La aplicación de las modificaciones iniciadas en este sexenio tropieza con obstáculos que no se presentaron en 1962. En esa época no se levantaron las protestas con la fuerza con la que se plantean actualmente. En parte esto se debe al período de sobreprotección —que inclusive anuló los avances logrados en 1962— del que gozaron los contribuyentes de estos impuestos, y a que al reiniciarse el interrumpido proceso de modificaciones éstas ya no fueron paulatinas, sino que el actual régimen se vio precisado a aplicarlas en forma acelerada. Además, las condiciones del país no son las mismas que en 1962, pues como se vio en el capítulo primero, las dificultades internas, agudizadas por las crisis externas, han agravado los desajustes económicos y sociales. A pesar de todo,

estas enmiendas han hecho que la imposición a los productos de capital se aproxime al nivel de rendimiento dentro de los ingresos federales alcanzado en 1963, aunque su participación en el mismo, comparada con la que producen el impuesto sobre rendimientos del trabajo y el impuesto sobre utilidades de las empresas es exigua.

Las reformas han afectado especialmente a los contribuyentes con ingresos superiores a \$500 000, de los cuales en 1974 había sólo sesenta mil.⁶⁴ El hecho de que estos contribuyentes representan sólo el 0.004% de la población económicamente activa⁶⁵ hace patente la desproporción en la distribución de la riqueza y la exigencia de obtener de las personas de alta capacidad económica los recursos necesarios para desarrollar programas tendientes a atenuar dicho desequilibrio.

De acuerdo con Galbraith,⁶⁶ para lograr el desarrollo económico de México urge antes que nada un “fortalecimiento considerable del sistema tributario de manera que grandes acumulaciones de riqueza individual sean tasadas... Se puede, probablemente, demostrar el caso de que las empresas puedan ser tasadas tan alto que se desalienten sus iniciativas. Pero no se puede tasar el rico ocioso tan alto que se desaliente su iniciativa sí, para empezar ellos no están haciendo nada”. Respecto a que la imposición acarrearía un deterioro en la tasa de formación de capital y por tanto en el crecimiento económico del país, opina que “las excusas ofrecidas por los ricos para evitar un aumento en los impuestos son uno de los ejercicios más ingeniosos de la mente humana. Ciertamente es posible tasar a las empresas de tal forma que éstas sean desalentadas. Sin embargo las leyes tributarias en México son mucho más benignas en este respecto que en Estados Unidos. En este sentido, hasta que no se les lleve a niveles superiores a los de Estados Unidos no pienso que haya necesidad de preocuparse”.

Respecto a las posibles soluciones a las que califica de “cambios cosméticos” para corregir el continuo y permanente desequilibrio externo, juzga que “lo que afecta realmente las estructuras es si se tasa efectivamente a los ricos, es si se tasa efectivamente a las corporaciones; es el que como consecuencia de dichos impuestos se pueden construir escuelas y hospitales en las áreas rurales, es el que haya crecientes oportunidades para el desarrollo industrial de manera que la gente no tenga que cruzar el Río Grande para encontrar trabajos mal remunerados en Estados Unidos. Éstas son las cosas que realmente cuentan. Nadie debe permitir que nada distraiga su atención de estas cuestiones”.

⁶⁴ Prieto Fortún, Guillermo, Director del Impuesto sobre la Renta, *Excelsior*, 16 de noviembre de 1974, p. 4 A.

⁶⁵ Partiendo del dato para 1972 proporcionado por La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México 1974, p. 14.

⁶⁶ Galbraith Kenneth, John. Entrevista realizada por Joaquín Xirau Icaza. *Excelsior*, 14 de abril de 1976, pp. 14 y 15 A.