



...: C.P.C. FIDEL BAZALDÚA
ZAMARRIPA

Socio de Intelegis Tampico
Grupo Consultor Fiscal,
Licenciado en
Contaduría Pública,
Especialización en Impuestos.



Ante la posible eliminación del ISR y su sustitución por el IETU, me dió por buscar mis archivos allá en la bodega, sobre la historia del ISR en México, que recobran importancia ante tal perspectiva, este escrito está basado en un libro del Lic. Sergio Francisco de la Garza.

Básicamente existen en la doctrina jurídica tres escuelas que manejan el concepto de renta, la primera, que la considera como un producto, la segunda que lo amplía al flujo de riqueza de terceros y, por último la escuela que considera que la renta es la suma del consumo mas el incremento patrimonial. Considerando la primera escuela, Renta-producto, la renta tiene las siguientes características:

Historia del ISR

1. La renta es un producto, es decir una riqueza nueva.
2. Proviene de una fuente que puede ser el capital, el trabajo o ambas.
3. Debe ser relativamente estable o permanente.
4. Debe ser periódica.
5. La fuente debe ser puesta en explotación.
6. La renta debe ser separada y realizada de su fuente.
7. La renta debe ser neta.

La segunda escuela admite todas las rentas que reconoce la escuela renta-producto, pero además sostiene otras rentas que no provienen de fuente productora estable y permanente o que no tiene la periodicidad requerida.

Debido a lo anterior se añaden los ingresos como: las ganancias de capital, los ingresos por actividades accidentales, los ingresos eventuales y los ingresos a título gratuito.



La tercera escuela, es más amplia y considera que la renta es un enriquecimiento que puede provenir de dos formas principales:

1. Los aumentos de valor del patrimonio, cualquiera que sea su causa, como accesión, donación o aumento de valor por efecto cambiario.
2. Además considera renta a los consumos que tuvo la persona durante el periodo de tiempo de que se trate, o sea "el empleo de bienes y servicios en la satisfacción de necesidades.

Ganancias de capital

Las ganancias de capital, para las teorías clásicas, que son las resultantes de la venta, permuta o realización de capitales, no se consideran rentas.

Las ganancias de capital se concretan mediante la enajenación.

Para la escuela de renta-producto, las ganancias de capital no forman parte de la renta. Para la escuela de rentaflujo de riqueza, las ganancias de capital si forman parte de la renta, así como para la escuela de renta como consumo o incremento de patrimonio.

Evolución del concepto de renta

A. Ley del centenario del 20 de julio de 1921

Es el antecedente más remoto del ISR en México y considera a la renta como los ingresos o ganancias particulares que proceden:

- I. Del ejercicio del comercio o la industria.
- II. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada.
- III. Del trabajo a sueldo o salario.
- IV. De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

Los intereses o ganancia podrían consistir en numerario, especie o en valores.

B. Ley del ISR de 1924

Esta ley tenía dos grupos de rentas, la primera que incluía los sueldos, salarios o emolumentos, así como los honorarios por el ejercicio de profesionales liberales, artísticas, literarias o innominadas.

El segundo grupo era el derivado de utilidades de las sociedades o empresas, cualquiera que sea el giro o la forma que adoptara la sociedad. Específicamente se excluían las donaciones, los legados y herencias, las ganancias procedentes del don de la fortuna, de apuestas, loterías lícitas, rifas permitidas, hallazgos de tesoro y aumentos de valor de la propiedad inmueble o mueble.

Una de las peculiaridades de esta ley era que las ganancias derivadas del aumento de valor de bienes los excluían, hasta que se enajenaran o antes si es que se registraban en la contabilidad. Esta ley seguía la escuela de renta-producto.

C. Ley de ISR de 1925

Esta fue la primera ley que definió lo que era ingreso, toda percepción en efectivo, en valores o en créditos que, por algunos de los conceptos específicos, modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe.

Esta ley clasificaba, como las anteriores, los ingresos por cédulas:

Cédula Primera.- Ingresos derivados de actos de comercio.

Cédula segunda.- Ingresos resultantes de la explotación de un ne-

gocio industrial.

Cédula Tercera.- Explotación de negocios agrícolas

Cédula cuarta.- Ingresos derivados de inversiones de capital.

Cédula quinta.- Explotación del subsuelo o de concesiones gubernamentales.

Cédula sexta.- Ingresos por sueldos y salarios.

Cédula séptima.- Por ingresos derivados del ejercicio de profesionales liberales, literarias, artísticas o innominadas, ejercicio de un arte u oficio, deportes, espectáculos públicos u ocupaciones análogas.

En esta ley se establecían deducciones por cargas de familia para los ingresos por productos del trabajo.

D. Reforma de Diciembre de 1933

Esta reforma redujo a cinco las cédulas:

Primera.- Actividades comerciales y negocios industriales o agrícolas.

Segunda.- Ingresos derivados de inversiones de capital

Tercera.- Explotación de subsuelo o concesiones gubernamentales





mentales.

Cuarta.- Referente a productos del trabajo.

Quinta.- Referente a productos de trabajo independientes.

En esta reforma se creó vía Reglamento, un tratamiento especial a los causantes de la cédula primera, que tuvieran ingresos hasta de \$100,000.00, mediante un sistema de ingreso presunto o estimado, de acuerdo con un porcentaje de utilidad según el giro que se tuviera.

De acuerdo con esta ley, las rentas que no quedaran expresamente establecidas en la ley, aún cuando quedaran

comprendidas en la definición, no eran rentas legales sujetas a imposición; adicionalmente se consideraba que debía modificar el patrimonio del contribuyente.

De aquí viene las todavía comunes frases “obtener la cédula cuarta” o el ISPT (Impuesto Sobre Productos del Trabajo) para referirse al ISR sobre sueldos y salarios.

E. LISR de diciembre de 1941

Esta ley señalaba que gravaba las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie, o en crédito que, por alguno de los conceptos específicos en esta ley, modi-

fiquen el patrimonio del causante.

También se clasificaba en 5 cédulas, similares a las de la Reforma de diciembre de 1933. Bajo esta reforma se señaló que los ingresos que tuvieran las sociedades, por ejemplo por la explotación de concesiones o el arrendamiento de inmuebles, deben de considerarse en la cédula primera y sumar a sus demás ingresos.

Esta ley amplió el concepto de lo que se gravaba, en la cédula segunda añadió algunos conceptos como son ganancias derivadas de carreras de caballos y de perros y de la explotación de juegos de azar, aún en la misma exposición de motivos se reconocía que debiera ser materia de una ley específica, ya que no son un ingreso de carácter regular.

Esta ley siguió el camino de la renta-producto, aún que con algunas concesiones a la escuela renta-flujo de riqueza de terceros. En esta ley se eliminaron los desgravámenes por cargas de familia, lo cual constituyó un retroceso en el proceso de

personalización del impuesto.

Se estableció en la cédula cuarta, un pago de impuesto en base al nivel de ingreso, lo cual motivó una serie de amparos que fueron ganados, por lo cual posteriormente se modificó la ley y se estableció que fuera una opción.

F. LISR de diciembre de 1953

Esta ley establecía que gravaba los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos del mismo ordenamiento. Se define el ingreso como toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, productos, provecho, participación, sueldo, honorarios y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente, en cada cédula se determina el ingreso gravable.

Primera.- Comercio

Segunda.- Industria

Tercera.- Agricultura, ganadería y pesca.

Cuarta.- Remuneración del trabajo personal.

Quinta.- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesano y artistas.

Sexta.- Imposición de capitales.

Séptima.- Regalías y enajenación de concesiones.



En la reforma de diciembre de 1961, se amplió a nueve cédulas:

Séptima.- Ganancias distribuibles.

Octava.- Arrendamientos, subarrendamientos y regalías entre particulares.

Novena.- Enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstas.

Esta ley seguía la doctrina de la renta-producto, ya que no reconocía los ingresos por donaciones, herencias, ni los ingresos eventuales por juegos de azar, loterías, hallazgos de tesoros, etc.

G. LISR de diciembre de 1964

Esta ley abandona el sistema cédular tanto para las empresas como para las personas físicas y emprende el camino hacia el sistema global del ISR. Esta ley tuvo tres periodos: en los que se observa que se pasa de renta-producto a la renta-flujo de riqueza de terceros. El concepto de renta era similar al de la ley anterior.

Por lo que se refiere al impuesto global de las empresas, se establecía que las empresas podían ser causante mayores o menores. Los mayores eran las que tuvieran ingresos mayores a \$1,500,000.00, los cuales determinaban su base con la diferencia entre ingresos y deducciones.

Los causantes menores tenían que ser personas físicas y tenían la opción de calcular el impuesto multiplicando una tasa por el ingreso bruto o con la diferencia entre ingresos y deducciones

En el caso de las personas físicas se separaban los ingresos por actividades empresariales de los derivados del trabajo y de capital. Se establecieron algunas exenciones como son las relativas al salario mínimo general, indemnizaciones por separación, primas dominicales, prestaciones de previsión social, gratificaciones de fin de año, jubilaciones y pensiones, etc.

Dentro de los ingresos por productos o rendimientos de capital se gravaron: los intereses de concesiones, del subsuelo, derechos de autor, enajenación de inmuebles, arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

No constituían ingresos gravables los siguientes: los intereses de cajas de ahorro, cuentas de ahorro, bonos del gobierno federal, derechos de autor percibidos directamente, PTU y los rendimientos

de sociedades civiles de profesionistas.

Se tenía que calcular el impuesto al ingreso global de las personas físicas, cuando los ingresos excedían de \$150,000.00 y en forma optativa cuando fueran por una cantidad mayor de \$75,000.00 (que después se redujo a \$50,000.00)

En este régimen se tenían las siguientes exclusiones, la cantidad de \$6,000 por el causante, la cantidad de \$3,000 por el cónyuge si dependía económicamente, la cantidad de \$1,500 por cada uno de los ascendientes o descendientes que dependieran.

También se tenían ciertas deducciones, como son los gastos médicos, dentales, de medicinas y de funeral, las cuotas del Seguro Social, los intereses o primas de seguros por adquisición de bienes de activo del que se deriven ingresos, los donativos y los impuestos federales o locales.

Reforma de nov 1974 (1975-1978)

Se agregó como concepto de renta aparte de los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de ambos, otras situaciones jurídicas o de hecho que esta ley señala.

Se adicionó como concepto de ingreso a los tesoros, accesorios,



adquisiciones por prescripción, liberación de obligaciones por el transcurso del tiempo intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios o cláusulas penales o convencionales.

Reforma de diciembre de 1978

Aquí se efectúa una gran reforma, modificándose el artículo 1º, señalando que el Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito: que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, los que obtengan las personas físicas;

los que perciban las asociaciones y sociedades de carácter civil.

En la iniciativa se señalaba que se cambiaba el objetivo de la LISR para gravar todos los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito

Para los ingresos de las personas físicas se establecen nueve capítulos, señalándose en cada uno los ingresos gravados, así como las exenciones, en su caso. Los capítulos son: el de sueldos y salarios, el de honorarios, el de arrendamiento, el de enajenación de bienes, de adquisición de bienes, de actividades empresariales, de dividendos, el de intereses y otros ingresos.

Esta ley consideró como ingresos presuntos, cuando se presentaran ciertas

la evasión fiscal.

En la ley de 1964 había dos grandes divisiones: la primera que era las empresas tanto de personas físicas y morales y la otra división la de personas físicas por otros ingresos diferentes a las empresariales.

Con esta nueva ley se estableció un régimen para las sociedades mercantiles por sus actividades empresariales o de otro tipo y otro régimen para las personas físicas. En el caso de las personas físicas se podían tener otros ingresos acumulables por las utilidades que le distribuyeran las sociedades o asociaciones civiles, estas personas no se consideraban causantes del ISR.

En cuanto a personas físicas esta ley determinó 10 capítulos, añadiendo el de premios.

Reforma de la Base Nueva

Para 1987 se establece la reforma fiscal consistente en llevar simultáneamente dos bases, una la llamada base tradicional que era similar a la que se venía manejando por

la ley y la otra la base nueva que incorporaba algunos conceptos diferentes, por lo cual se le llamó la Base Nueva:

1. La deducción de compras, en lugar del costo de ventas.
2. La deducción de la depreciación actualizada en vez de la histórica.
3. El cálculo del componente inflacionario para determinar dos conceptos acumulables que eran la ganancia y el interés acumulable y dos deducibles la pérdida inflacionaria o interés deducible.

Esta reforma se programó en un periodo de transición de 4 años, que finalmente quedó en dos.

Para finales de los 80's se incorporaron los conceptos de cuenta de utilidad fiscal neta, que básicamente considera como acreditable en el pago de dividendos a una persona física, el impuesto que hubiere pagado la sociedad emisora. Este concepto incluía su actualización por el transcurso del tiempo y la inflación.

También se incorporó el concepto de cuenta de capital de aportación que reflejaba el valor actualizado de las aportaciones de capital efectuadas en una empresa por el transcurso del



tiempo y por la inflación.

I. Ley de ISR de 1 de enero de 2002

Esta nueva ley, principalmente cambió en lo relativo a las personas físicas en las cuales se redujo un capítulo, ya que el de actividades empresariales y el de honorarios se juntaron en un solo (el II), por lo tanto quedaron un total de nueve capítulos.

Se elimina el régimen simplificado consistente en entradas y salidas de efectivo, tanto para personas físicas como para personas morales

También se elimina lo relativo al componente inflacionario, cambiándose por un ajuste anual por inflación, el cual puede ser deducible o acumulable, según se tengan mayores créditos o deudas. Los intereses tanto a cargo como a favor son deducibles o acumulables según corresponda.

Reforma diciembre 2004

Bajo esta reforma que está en vigor a partir del 2005, se elimina la deducción de compras para las personas morales y se sustituye por la del costo de ventas. En el caso de las personas físicas se deja la deducción de compras; lo cual ha sido uno de los factores que se ha manejado para que esta reforma sea materia de amparo.