



29
201

Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

"REGIMEN FISCAL A LAS PERSONAS QUE PERCIBEN
INGRESOS POR HONORARIOS PROFESIONALES"

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que en opción al Grado de
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a

ARTURO EUGENIO HUMPHREY JORDAN

Director del Seminario
C.P. JOAQUIN BLANES PRIETO



MEXICO, D. F.

1 9 9 1

FALLA DE ORIGEN



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

CAPITULO I : DETERMINACION DE LOS SUJETOS Y OBJETOS DEL IMPUESTO	1
1.- CONTRATO DE PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES	1
a) Definición y Distinciones	1
b) Sujetos o Partes que Intervienen	3
c) Objeto	4
d) Remuneraciones	4
e) Formato de Contrato de Prestación de Servicios Profesionales	5
2.- CONCEPTO DE HONORARIOS	10
a) Distinción con los Sueldos y Salarios	10
CAPITULO II: REGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	12
1.- ACUMULACION DE INGRESOS	12
2.- DEDUCCIONES DE GASTOS E INVERSIONES	16
3.- DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE	24
4.- PAGOS PROVISIONALES	25
a) Pagos Provisionales Mensuales	25
b) Pagos Provisionales Trimestrales	45
c) Retenciones	53
5.- DECLARACION ANUAL	54
6.- OBLIGACIONES SECUNDARIAS	59
CAPITULO III: REGIMEN DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	64
1.- INGRESOS ACUMULABLES GRAVABLES	64

2.- DETERMINACION DEL IMPUESTO A PAGAR	70
a) Determinación del Impuesto Correspondiente	70
b) Impuesto Acreditable	72
3.- PAGOS PROVISIONALES	74
4.- PAGO DEFINITIVO	76
5.- OBLIGACIONES SECUNDARIAS	78
CAPITULO IV: CASOS ESPECIALES	80
a) Honorarios a Miembros de Consejo	80
CONCLUSIONES	82
BIBLIOGRAFIA	84

P R O L O G O

Como todos sabemos, la CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS establece en el Artículo 31, Fracción IV, la obligación de todos los mexicanos de contribuir de manera proporcional y equitativa a los gastos de la Administración Pública Federal.

Para tal efecto, contamos con diversos métodos que el Estado ha establecido para recaudar aportaciones de los habitantes del país. Dentro de éstos, -- los de mayor importancia sin lugar a dudas, son los impuestos a los cuales, de una u otra manera, estamos ligados todos los mexicanos.

Sin embargo, a menos que el individuo sea un verdadero estudioso de la Legislación Fiscal Mexicana, es difícil que logre conocer y comprender el complejo sistema tributario al que está sujeto, más aún si tomamos en cuenta que dicho sistema se encuentra siempre en un continuo ajuste, susceptible de cambios y modificaciones constantes.

Por lo anteriormente expuesto y ante la imposibilidad de mencionar todos -- los impuestos y todos los casos en que el individuo puede verse afectado por -- éstos, el presente trabajo pretende ser una guía-manual para que aquellas personas que perciben ingresos por honorarios profesionales y, en general, aquellas personas que presten un servicio personal independiente, tengan una orientación clara y sencilla para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Asimismo, pretende que dichas personas que obtienen ingresos por este con-

cepto, aclaren sus dudas respecto a sus derechos y obligaciones, en relación - a la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, la LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO y- el REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Todo esto con el objetivo de que este grupo de individuos tengan, concen- trados en un solo ejemplar, todos los elementos necesarios para cumplir con -- sus obligaciones fiscales, tan necesarias éstas para el adecuado, pleno y arm^o nioso desarrollo del país.

CAPITULO IDETERMINACION DE LOS SUJETOS Y OBJETOS DEL IMPUESTO

1.- CONTRATO DE PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES

Antes de entrar en lo que es la materia Fiscal en sí, considero prudente el hacer una breve mención acerca del origen de dichos ingresos, que provienen en causa primera del **contrato de prestación de servicios profesionales**.

a) Definición y distinciones

El Contrato de Prestación de Servicios Profesionales se puede definir de la siguiente forma:

"Es aquel en que una persona llamada **profesor o profesionista**, se obliga hacia otro llamado **cliente o beneficiario**, a prestarle un servicio - de carácter intelectual, material o de ambos géneros, derivados de una profesión técnica o científica reconocida por la Ley, mediante una retribución económica."

Esto implica la prestación de un servicio profesional por un profesionista autorizado para ejercer esa actividad, ya sea de carácter intelectual o material, teniendo a su vez, derecho a una contraprestación económica. Hacemos -- hincapié en mencionar que el profesionista debe estar autorizado por la Ley, -- ya que

"... los que sin tener título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la Ley exija título, además de incurrir en las penas -- respectivas, no tendrán derecho a cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado." (1)

Haciendo referencia a la segunda parte de este punto, que versa sobre las diferencias con otros contratos y con otros actos jurídicos, cabe mencionar --

1.- Art. 2608, Código Civil para el Distrito Federal.

que el CODIGO CIVIL tiende a confundir el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales con el de Mandato, y a su vez la Ley confunde el Contrato de Mandato con el Poder. Es por esto que considero conveniente señalar las principales distinciones entre el contrato en cuestión y el Contrato de Mandato y el Poder.

Para entender las diferencias entre estas figuras jurídicas y el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales, primeramente definiré brevemente ambas:

a.-) **Contrato de Mandato** es aquel por virtud del cual una persona llamada **Mandatario** se obliga a ejecutar, por cuenta de otra llamada **Mandante**, los actos jurídicos que ésta le encarga;

b.-) El **Poder** o Apoderamiento, es el acto unilateral de la voluntad por medio del cual se confiere la representación voluntaria.

Una vez definido, por lo que respecta a la distinción entre los Contratos de Mandato y el de Prestación de Servicios Profesionales, podemos decir que:

- El Mandatario sólo puede realizar actos jurídicos; el Profesionalista, en cambio, realiza generalmente actos materiales;

- El Mandatario puede actuar a nombre propio o a nombre de su Mandante; mientras que el Profesionalista siempre actúa en nombre propio y por su cuenta al hacer ejercicio de su actividad profesional, aunque los realice a beneficio de su cliente; y

- Por último, los actos que realiza un Profesional siempre son técnicos, lo que no ocurre con los que realiza un Mandatario.

En cuanto a las diferencias del Contrato de Prestación de Servicios Profe-

sionales y el Poder, mencionaré que:

- El Poder es un acto monosubjetivo y la prestación de servicios profesionales es un contrato;

- Por el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales, se crean derechos y obligaciones tanto para el Profesionista como para el Cliente o Beneficiario, mientras que con el Poder sólo se confieren facultades para la realización de actos en nombre del Poderdante, es decir, no se crean obligaciones ni derechos;

- El Contrato de Prestación de Servicios Profesionales, es un acto que sólo interesa a los contratantes, es un acto privado. En cambio, el Poder es un acto público, que necesariamente deben conocer las personas que tratan con el apoderado;

- En el Contrato de Servicios Profesionales, el Profesionista actúa siempre a nombre propio, y en el Poder el apoderado sólo puede actuar en nombre del Poderdante.

Considero que con las mencionadas distinciones y diferencias, queda claro que estas tres figuras jurídicas son diferentes, aun cuando a primera vista puedan ser muy similares.

b) Sujetos o Partes que intervienen

Los sujetos que intervienen en este Contrato, se denominan **Profesor o Profesionista**, que será el obligado a prestar los servicios profesionales y tendrá derecho de percibir una remuneración; y por el otro lado, está el **Cliente o Beneficiario**, que será el obligado al pago de remuneraciones y tendrá derecho a gozar de los beneficios de los servicios profesionales prestados.

c) Objeto

El objeto de este contrato es doble: por una parte, la prestación de un -- servicio profesional de carácter técnico o científico, y por otra parte la re- remuneración que podrá ser en dinero o en especie.

d) Remuneraciones

En cuanto a éstas, puede decirse que es la retribución económica, en dine- ro o en especie que percibe el Profesionista por la prestación de sus servi- cios.

El que presta y el que recibe los servicios profesionales, pueden fijar de común acuerdo la retribución debida por ellos.

Al tratarse de profesionistas que estuvieran sindicalizados, se observarán las disposiciones relativas establecidas en el respectivo contrato colectivo - de trabajo. (2)

A falta de dicho convenio, los fijará un juez que conozca la controversia- que se suscite por ese motivo, atendiendo conjuntamente a las costumbres del - lugar, a la importancia de los trabajos prestados, a las posibilidades económi- cas del que recibe los servicios y a la reputación profesional que tenga adqui- rida el que haya prestado dichos servicios. Si éstos estuvieren regulados por un arancel, éste servirá de norma para fijar dichas retribuciones. (3)

Asimismo, cabe mencionar que aparte de las remuneraciones fijadas, en la -

2.- Art. 2606, Código Civil para el Distrito Federal.
3.- Art. 2607, Código Civil para el Distrito Federal.

prestación de servicios profesionales pueden incluirse las expensas que hayan de hacerse en el negocio en que ellos se presten. (4)

El pago de las remuneraciones y las expensas derivadas de la prestación -- del servicio profesional, cuando las haya, se harán en el lugar de la residencia del que ha prestado los servicios, inmediatamente que preste cada uno de éstos, o al final de todos, cuando se separe el Profesionista o haya concluido el negocio o trabajo que se le confió. (5)

Si varias personas son encomendadas en un negocio, todas ellas serán solidariamente responsables de las retribuciones y expensas del Profesionista, y - de los anticipos que hubieren hecho. (6)

Cuando varios Profesionistas en la misma ciencia presten sus servicios en un negocio o asunto, podrán cobrar los servicios que individualmente hayan - - prestado cada uno. (7)

Como punto final, en lo referente a las remuneraciones resaltaré que los - Profesionistas tienen derecho a exigir sus retribuciones, cualquiera que sea - el éxito del trabajo o negocio que se les encomiende, salvo convenio en contra rio. (8)

e) Formato de Contrato de Prestación de Servicios Profesionales

Para reafirmar lo antes mencionado, considero oportuno anexas al presente-

-
- 4.- Art. 2609, Código Civil para el Distrito Federal.
 - 5.- Art. 2610, Código Civil para el Distrito Federal.
 - 6.- Art. 2611, Código Civil para el Distrito Federal.
 - 7.- Art. 2612, Código Civil para el Distrito Federal.
 - 8.- Art. 2613, Código Civil para el Distrito Federal.

trabajo un formato de Contrato de Prestación de Servicios Profesionales que, -
al mismo tiempo, nos servirá de base para la elaboración del caso práctico re-
lativo a la reglamentación de la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA y la LEY DEL-
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, que trataré en capítulos posteriores.

CONTRATO DE PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES QUE CELEBRAN DE CONFORMIDAD CON EL ARTICULO 2606 Y DEMAS APLICABLES DEL CODIGO CIVIL VI--GENTE PARA EL DISTRITO FEDERAL, EL SR. C.P. AGUSTIN GONZALEZ DE LA RO--CHA, EN LO SUCESIVO "EL PROFESIONISTA", Y POR OTRA PARTE DISTRIBUIDORA DE IMPRESOS, S.A. DE C.V., A QUIEN EN LO SUCESIVO SE LE DENOMINARA "LA PRESTATARIA", REPRESENTADA POR EL SR. JOHN S. WISEMAN; SUJETANDOSE AM--BAS PARTES A LAS SIGUIENTES:

D E C L A R A C I O N E S

a.-) Declara el Profesionista:

- 1.- Ser una persona física con capacidad de ejercicio y de goce.-
- 2.- Tener capacidad jurídica para la celebración del presente Con
trato.-
- 3.- Señala como domicilio para todo lo relacionado con este Con--trato, en Ricardo Castro No. 54-202, Col. Guadalupe INN, C.P. - -
01020, en México, Distrito Federal.-
- 4.- Tener la Cédula Profesional No. 347229, de Contador Público -
titulado, debidamente expedida por la Dirección General de Profes--iones.-

b.-) Declara la Prestataria:

- 1.- Ser una persona moral, debidamente constituida ante las leyes
mexicanas.-
- 2.- Tener plena capacidad jurídica para la celebración del presen
te Contrato.-
- 3.- Señala como domicilio para todo lo relacionado con este Con--trato, en Mariano Escobedo No. 218, Col. Anáhuac, C.P. 11320, en--México, Distrito Federal.-
- 4.- Estar representada por el SR. JOHN S. WISEMAN, lo cual se - -
acredita con el Poder Notarial No. 3594 de fecha 5 de agosto de -
1986, pasado ante la fe del Notario No. 1 del Distrito Federal, -
persona que firmará en representación de la Prestataria en este -
Contrato, bajo las siguientes:-

C L A U S U L A S

PRIMERA.- El Profesionista se obliga a asesorar fiscalmente y a au--diar para efectos fiscales a la Prestataria, con respecto al - -
ejercicio fiscal que va del período del 1o. de enero de 1990 al -
31 de diciembre de 1990.-

SEGUNDA.- El Profesionista se obliga a prestar asesoría en mate--

ría contable a la Prestataria, por el período que comprende del --
lo. de enero al 30 de junio de 1991.-----

TERCERA.- La Prestataria se obliga a pagar al Profesionista, por --
concepto de honorarios, la cantidad de \$ 30'000,000.00 (TREINTA --
MILLONES DE PESOS, 00/100, M.N.)-----

----- por la auditoría para efectos --
fiscales que el Profesionista realizará a la Prestataria, cantida --
dad que será cubierta de la siguiente forma:-----

a) La cantidad de \$ 10'000,000.00 (DIEZ MILLONES DE PESOS --
00/100, M.N.) a la firma del presente Contrato.-----

b) La cantidad de \$ 10'000,000.00 (DIEZ MILLONES DE PESOS --
00/100, M.N.) al inicio de la citada auditoría.-----

c) La cantidad de \$ 10'000,000.00 (DIEZ MILLONES DE PESOS --
00/100, M.N.) a la entrega del dictamen producto de dicha au --
ditoría ante las autoridades de la Secretaría de Hacienda y --
Crédito Público.-----

CUARTA.- La Prestataria se obliga al pago de \$ 200,000.00 (DOS- --
CIENTOS MIL PESOS, 00/100, M.N.)-----

----- por cada hora o fracción que el --
Profesionista destine a asesorar a la Prestataria en materia --
contable, los cuales se pagarán a más tardar el día 10 del mes --
siguiente al que se presten los servicios.-----

QUINTA.- La Prestataria se obliga al pago de \$ 250,000.00 (DOS- --
CIENTOS CINCUENTA MIL PESOS, 00/100, M.N.)-----

----- por cada hora o fracción --
que el Profesionista destine a asesorar a la Prestataria en --
materia fiscal, los cuales se pagarán a más tardar el día 10 del --
mes inmediato siguiente al que se presten los servicios.-----

SIXTA.- La Prestataria está conforme en aumentar los honorarios --
del Profesionista en un porcentaje igual al índice inflacionario --
que decreta el Banco de México, a la fecha del pago de los honora --
rios.-----

SEPTIMA.- La Prestataria se compromete a facilitar al Profesionis --
ta toda la documentación y los registros que solicite el Profesio --
nista, para el desarrollo de las tareas encomendadas.-----

OCTAVA.- El Profesionista se obliga a servir con toda dignidad, --
ética y capacidad profesional debidas, brindándole al negocio --
encomendado la celeridad y dedicación necesaria.-----

NOVENA.- Para la interpretación, aplicación y cumplimiento del --
presente Contrato, las partes acuerdan expresamente someterse a --
la jurisdicción de los Tribunales del Distrito Federal para diri --

mir cualquier controversia que se suscite, renunciando a cual- --
quier otra jurisdicción que por razón del territorio, les pudiere
corresponder.-----

Se firma el presente Contrato, manifestando ambas partes que se -
someten a las Cláusulas detalladas en el mismo, que no son contra-
rias al derecho, a los Once días del mes de Diciembre de Mil Nove-
cientos Noventa, en la Ciudad de México, Distrito Federal.

LA PRESTATARIA

EL PROFESIONISTA

SR. JOHN S. WISEMAN
Representante legal de
DISTRIBUIDORA DE IMPRESOS, S.
A. DE C.V.

C.P. AGUSTIN GONZALEZ DE LA ROCHA

TESTIGOS

LTC. MOISES E. MENDOZA CALVO

LTC. JOSE IGNACIO ESPONDA R.

2.- CONCEPTO DE HONORARIOS

A la remuneración o retribución que percibe el Profesionista, o en general aquel que presta un servicio personal independiente, se le llama Honorarios.

Para dejar esto perfectamente claro, definiré con precisión los Honorarios:

"Nombre que se le da a la remuneración que recibe un profesionista, y por extensión, cualquier tipo de trabajador independiente." (9)

a) Distinción con los Sueldos y Salarios

Una vez comprendido el concepto de honorarios y para entender a su vez la diferencia existente con los sueldos y salarios, pasaré a definir éstos:

"Salario es la retribución que debe pagar el Patrón al Trabajador por su trabajo." (10)

Consideremos ahora una definición más amplia y específica:

"Salario es la compensación que se paga a los obreros y trabajadores, que reciben una suma fija por pieza, por hora, por día o por semana, - por un trabajo manual, calificado o no calificado; o bien, una suma fija por cierta cantidad de dicho trabajo." (11)

En cuanto a la definición de los sueldos, tenemos que:

"Sueldo es la compensación que se paga periódicamente por servicios a los gerentes, personal administrativo, servicios profesionales y otros similares." (12)

O bien:

"Sueldo es la remuneración fija con que se retribuye a quien desempeña un empleo o servicio profesional, en situación de dependencia." (13)

9.- FRANCO DIAZ, EDUARDO M.: "Diccionario de Contabilidad"; Siglo Nuevo Edit., 3a. edición, México, D.F., 1980; pp. 14.
 10.- Art. 82, Ley Federal del Trabajo.
 11.- Kohler Erick L.: "Diccionario para Contadores"; Unión Tipográfica Edit. -- Hispano-Americana, S.A. de C.V., México, D.F., 1981; pp.324.
 12.- Op. Cit., pp. 489.
 13.- Bach, Juan René: "Enciclopedia de Contabilidad, Economía, Finanzas y Dirección de Empresas"; Ediciones Bach, 3a. edición, Argentina, 1973, Tomo IV, pp.

Generalmente se distingue el suelo del salario, en que éste se paga a -- obreros y destajistas por día, por semana, por quincena o por unidad de obra -- en actividades directamente involucradas con la producción, en tanto que el -- sueldo se paga a empleados y funcionarios y se cotiza por quincena, por mes o por un año en actividades generalmente de oficina o gabinete. (14)

Ahora bien, las principales distinciones entre los honorarios y los sala-- rios son que:

- Los salarios son remuneraciones que percibe la persona por un trabajo ma-- nual calificado o no calificado, mientras que los honroarios son remuneracio-- nes que percibe la persona por un trabajo intelectual o material profesional, -- es decir, calificado y autorizado por la Ley.

- Los salarios son remuneraciones percibidas por el individuo en virtud de la prestación de servicios personales subordinados dependientes, esto es, está-- sujeto y a disposición de un solo patrón; mientras que los honorarios son remu-- neraciones percibidas por el profesionista en calidad de prestador de servi-- cios personales independientes, es decir, no depende ni está a disposición de-- un solo patrón.

En cuanto a la distinción con los sueldos, debo mencionar que aunque ambos son servicios prestados generalmente por profesionales, los honorarios son re-- muneraciones percibidas por el individuo en su calidad de prestador de servi-- cios personales independientes, mientras que los sueldos son remuneraciones -- percibidas por el individuo en su calidad de prestador de servicios personales subordinados o dependientes.

CAPITULO II

REGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Habiendo ya expuesto el fundamento jurídico de donde provienen los ingresos por la prestación de servicios profesionales y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, podemos entrar de lleno a lo que sería el tratamiento fiscal de dichas percepciones.

El artículo 74 de la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Título IV, Personas Físicas), nos dice que están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en México, que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en créditos, en servicios, en los casos que señale la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o de cualquier otro tipo.

1.- ACUMULACION DE INGRESOS

Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, aquellas remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad el que presta el servicio. (15)

Para aclarar más este punto, haré una breve descripción de los ingresos -- considerados en el Capítulo I del Título IV de la Ley referida, que trata de -- ingresos por salarios y en general, por la prestación de un servicio personal-subordinado:

15.- Art. 84, Ley del Impuesto Sobre la Renta

"Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

"Para efectos de este impuesto, se asimilan a dichos ingresos los siguientes:

"I.- Las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

"II.- Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

"III.- Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

"IV.- Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

"Para los efectos del párrafo anterior se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los obtenidos por los conceptos a que se refiere el artículo 84 de esta Ley." (16)

Cabe destacar aquí que para que se les pueda dar a los honorarios el tratamiento de los salarios, dichos servicios, como lo indica el punto IV, deben ser prestados o llevados a cabo en las instalaciones del prestatario, como segunda condición, además de que representan, como arriba se indica, más del 50% de los ingresos totales.

Asimismo, el prestador de los servicios deberá comunicar por escrito al --

prestatario en cuyas instalaciones se efectúe el servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron el - - 50 % del total de los percibidos en dicho año, antes de que se lleve a cabo el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate. De lo contrario, se le dará a dicho ingresos el trato de ingresos por honorarios.

"V.- Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo." (17)

Una vez expuestos los conceptos que quedan gravados por el capítulo correspondiente a salarios, puedo seguir mencionando cuáles quedan gravados por el capítulo referente a los honorarios profesionales y en general, por la prestación de un servicio personal independiente (Capítulo II, Título IV, Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Las personas que enajenen obras de arte hechas por ellas, así como los - - agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, los promotores de valores y quienes obtengan ingresos mediante la explotación de - una patente aduanal, cuando no presten servicios personales subordinados, calcularán el impuesto correspondiente en los términos del capítulo referente a - honorarios profesionales, inclusive cuando su actividad sea comercial.

Los ingresos en créditos se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados, para efectos de -

este capítulo. (18)

Asimismo, los autores que obtengan ingresos por la explotación de sus - - obras, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de este capítulo.

Sobre este punto, cabe destacar lo que indica el artículo 135 de esta misma Ley:

Cuando las personas que efectúen el pago por derecho de autor, paguen al -- contribuyente, además, ingresos de los señalados en el capítulo referente a salarios y a la prestación de un servicio personal subordinado, los ingresos por derecho de autor se considerarán como salarios.

Asimismo, se considerarán de igual forma los ingresos que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste, es decir, cuando el autor cede sus derechos de autor. (19)

Esto es, para que los ingresos por derechos de autor puedan ser considerados como honorarios, no debe caer el prestador de servicios en ninguno de los casos que menciona el Capítulo I del Título IV, considerados como salarios, pagándolos el mismo prestatario. Si éstos son el único ingreso del prestador de servicios o autor, o si los demás ingresos pagados por el mismo prestatario -- también entran dentro del capítulo de honorarios, o bien, si el prestador de servicios tiene ingresos por salarios, pero por otro prestatario, estos ingre-

18.- Art. 84, Ley del Impuesto Sobre la Renta

19.- Art. 133, fracción XI, Ley del Impuesto Sobre la Renta

Los derechos de autor podrán ser tomados como honorarios; de otra manera serán salarios.

Todos los anteriores son los ingresos gravables o acumulables que se considerarán en el Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -- que se refiere a los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente.

2.- DEDUCCIONES DE GASTOS E INVERSIONES

Las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, podrán deducir de los mismos gastos e inversiones necesarios para su obtención. (20)

Dentro de estos gastos, mencionaré algunos de los que se pueden presentar así como comentarios pertinentes a algunos de ellos, por ejemplo:

- Sueldos y salarios pagados a empleados;
- Papelería y artículos de oficina;
- Arrendamiento de local;
- Honorarios pagados a técnicos, artesanos, etc.;
- Luz, agua y teléfono;
- Gasolina y mantenimiento de un automóvil;
- Viáticos.

Los viáticos sólo serán deducibles cuando se destinen a alimentación, transporte y hospedaje o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de

la persona beneficiaria del viático, aplicables fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al domicilio del contribuyente, siempre que se compruebe que el gasto es estrictamente indispensable para la obtención del ingreso, es decir, que se compruebe que el contribuyente tiene clientes en una población distinta a donde éste tiene su establecimiento permanente.

Tratándose de los gastos de viaje destinados a la alimentación, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda los 150 mil pesos diarios, cuando los mismos se eroguen en el territorio nacional y de 300 mil pesos al erogarse en el extranjero, por cada beneficiario, debiendo acompañarse asimismo la documentación que compruebe lo relativo a la transportación y al hospedaje.

En caso de pagos por el uso o goce temporal de automóviles, sólo será deducible el 80 % del pago realizado, siempre y cuando el automóvil en cuestión no entre en las categorías "B" y "C" a que se refiere el artículo 5o. de la Ley - del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que son superiores a los 100 millones de pesos. (21)

Las inversiones serán deducibles en los siguientes términos:

- 16 % anual de la inversión en el automóvil;

Esto es porque la Ley en 1991, únicamente permite la deducción del 80 % -- del valor de la inversión en automóvil, en vez del 100 % que se tomaba en años anteriores, lo cual nos da un 16 % depreciable anualmente durante cinco años, siempre que el monto original de la inversión no exceda de 100 millones de pesos.

- 5 % anual para construcciones;
- 10 % anual para gastos de instalación;
- 25 % anual para equipo de cómputo;
- 12 % anual para periféricos de equipo de cómputo;
- 10 % anual para muebles y equipos de oficina. (22)

El monto original de la inversión, aplicable a los últimos seis puntos comprenderá: a) el precio del bien; b) impuestos pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo, a excepción del Impuesto al Valor Agregado; - - c) las erogaciones por concepto de derechos; d) fletes, transportes y acarreos; e) seguros contra riesgos en la transportación; f) manejo; g) comisiones sobre compras y h) honorarios a agentes aduanales. (23)

En caso de que los contribuyentes que perciben ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, destinen una parte de su casa-habitación exclusivamente para el desarrollo de las actividades de las cuales provengan dichos ingresos, podrán deducir de éstos la -- parte proporcional del importe de las rentas pagadas o, cuando el inmueble sea de su propiedad, la parte de la deducción por inversiones que le corresponda a dicho bien, así como el Impuesto Predial, las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que recaigan sobre el citado bien. La parte proporcional en ambos casos se determinará considerando el número de metros cuadrados de construcción que el contribuyente destine a la realización de dichas actividades, en relación con el total de metros cuadrados de construcción del inmueble. (24)

22.- Art. 138, Ley del Impuesto Sobre la Renta

23.- Artículo 41, 2o. párrafo, Ley del Impuesto Sobre la Renta

24.- Art. 97, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Asimismo, el contribuyente podrá deducir las cantidades que destine a crear o a incrementar la reserva para fondos de pensiones o jubilaciones de los trabajadores, adicionales a las que establece la Ley y de primas de antigüedad, - siempre y cuando se ajusten a las reglas señaladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento. (25)

El contribuyente tendrá también derecho a las siguientes deducciones personales para el cálculo de su impuesto anual:

- Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, -- efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge, para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que estas personas no perciban en el año de calendario una cantidad igual o superior del salario mínimo general del área geográfica donde reside, elevado al año, que asciende a un monto igual a \$ 4'343,500.00;

- Los gastos de funerales en la parte que no excedan del salario mínimo general del área geográfica donde resida elevado al año, para las personas anteriormente mencionadas, que asciende al mismo monto arriba citado;

- Los donativos que satisfagan los requisitos que para el efecto establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que se otorguen en los siguientes casos:

- a) A la Federación, entidades federativas o municipios.
- b) A instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia, así como a las sociedades o asociaciones civiles que lleven a cabo actividades similares.
- c) Para instituciones privadas que promuevan las bellas artes.
- d) Para sociedades o asociaciones que otorguen becas para estudios su-

periores.

- e) A instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas. (26)

Finalmente, el contribuyente que efectúe depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, realice pagos de primas de contratos de seguro, que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación, o retiro que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, o bien, adquiera acciones de las sociedades de inversión que sean identificables en los términos que también señala la propia Secretaría mediante disposiciones de carácter general, podrán registrar el importe de dichos depósitos, pagos o adquisiciones, de la base gravable de su declaración anual, correspondiente al ejercicio en que fueron llevados a cabo o al ejercicio inmediato anterior, cuando se realicen antes de que sea presentada la declaración correspondiente, de conformidad con las reglas siguientes:

"I.- El importe de los depósitos, pagos o adquisiciones a que se refiere este artículo no podrán exceder en el año de calendario de que se trate, del equivalente a treinta millones de pesos, considerando todos los conceptos.

"Las acciones de las sociedades de inversión a que se refiere este artículo quedarán en custodia de la sociedad de inversión a la que correspondan, no pudiendo ser enajenadas o terceras, reembolsadas o recompradas por dicha sociedad antes de haber transcurrido un plazo de cinco años contado a partir de la fecha de su adquisición, salvo en el caso de fallecimiento del titular de las acciones.

"II.- Las cantidades que se depositen en las cuentas personales, se paguen por los contratos de seguros, o que se inviertan en acciones de las sociedades de inversión a que se refiere este artículo, así como los intereses, reservas, sumas o cualquier cantidad que obtengan por concepto de dividendos, enajenación de las acciones de las sociedades de inversión, indemnización o préstamos que deriven de esas cuentas, de los contratos respectivos o de las acciones de las sociedades de in

versión, deberán considerarse como ingresos acumulables del contribuyente en su declaración correspondiente al año de calendario en que -- sean recibidas o retiradas de su cuenta personal especial para el ahorro, del contrato de seguro de que se trate o de la sociedad de inversión de la que se hayan adquirido las acciones. En ningún caso la tasa aplicable a las cantidades acumulables en los términos de esta fracción será mayor que la tasa de impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en el año en que se efectuó los depósitos, los pagos de la prima o la adquisición de las acciones, de no haberlos recibido.

"En los casos de fallecimiento del titular de la cuenta especial para el ahorro, del asegurado o del adquirente de las acciones, a que se refiere este artículo, el beneficiario designado o heredero estará obligado a acumular a sus ingresos los retiros que efectúe de la cuenta, - contrato o sociedad de inversión, según sea el caso.

"Las personas que hubieran contraído matrimonio bajo el régimen de sociedad conyugal, podrán considerar la cuenta especial o la inversión - en acciones a que se refiere este artículo, como de ambos cónyuges en la proporción que les corresponda, o bien de uno solo de ellos, en cuyo caso los depósitos, inversiones y retiros se considerarán en su totalidad de dichas personas. Esta opción se deberá ejercer por cada -- cuenta o inversión al momento de su apertura o realización y no podrá variarse." (27)

Estas son, en términos generales, las deducciones de gastos, inversiones y deducciones personales autorizadas por la Ley, y tales deducciones, para poder efectuarse, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

I.- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto;

II.- Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 138 (visto anteriormente), y cuando se celebren contratos de arrendamiento financiero, conforme al artículo 48 de este Ley;

III.- Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionados con la obtención de diversos ingresos;

IV.- Que se compruebe con documentación que reúna los requisitos que señalan las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien -

los expida (que se mencionarán más adelante), así como de quien adquirió el -- bien de que se trate, o recibió el servicio.

En el caso de que el contribuyente hubiera obtenido ingresos acumulables - superiores a los 200 millones de pesos, y que el pago en efectivo sea superior a 1 millón de pesos, deberá realizarse dicho pago mediante cheque nominativo - del contribuyente, salvo cuando el pago se efectúe por la prestación de un ser vicio personal subordinado.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser - de la cuenta del contribuyente y contener en el anverso del mismo, la expre - sión "PARA ABOMO EN CUENTA DEL BENEFICIARIO".

Los pagos anteriormente mencionados (mediante cheques nominativos) también podrán efectuarse por medio de traspasos de cuenta en instituciones de crédito- o casas de bolsa.

A partir del 1o. de julio de 1991, entrará en vigor una nueva disposición- mediante la cual el cheque, como requisito extra, deberá contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes que corresponda al emisor. (28)

Asimismo, se adiconará a la Ley el siguiente párrafo:

A partir del 1o. de enero de 1992, en los casos de pagos efectuados median- te cheques nominativos o traspasos de cuentas bancarias, se deberá conservar - el original del cheque pagado devuelto por el banco o la ficha de cargo. (29)

V.- Que estén debidamente registradas en contabilidad, tratándose de perso- nas obligadas a llevarla (que mencionaré posteriormente);

VI.- Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las

28.- Regla II fracción XIV, Resolución Miscelánea del 15 de marzo de 1991, dis- posición transitoria aplicable del 16 de marzo de 1991 al 28 de febrero de 1992.
29.- Regla II fracción II de la misma Resolución.

leyes de la materia y correspondan a conceptos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta señale como deducibles, o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos;

VII.- Que se cumplan las obligaciones establecidas en la Ley referida en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recaben de éstos copias de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos;

VIII.- Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

IX.- Que a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta;

X.- Que tratándose de pago a personas físicas, sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente pagados en el ejercicio de que se trate, los pagos por concepto de salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal-subordinado, se podrán deducir cuando hayan sido pagados a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del citado ejercicio;

XI.- Que las deducciones autorizadas no excedan el monto de los ingresos;

XII.- Derogada;

XIII.- Que el costo de adquisición declarado, corresponda al de mercado;

XIV.- Que tratándose de las inversiones, no se les de efectos fiscales a su revaluación;

XV.- Que en caso de compras de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para ellos. Sólo se aceptará como importe de dichas --compras, el que haya sido declarado como motivo de la importación.

El contribuyente sólo podrá deducir las compras de los bienes que mantenga

fuera del país, hasta el momento que se enajenen o se importen, salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero;

XVI.- Que tratándose de pérdidas por créditos incobrables, correspondan a créditos que se consideren ingresos en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que se deduzcan cuando se haya consumado el plazo de prescripción que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro. Si se llegare a recuperar total o parcialmente alguno de estos créditos, la cantidad se acumulará a los resultados del año de calendario en que se reciba el pago;

XVII.- Que las pérdidas cambiarias provenientes de deudas o créditos en moneda extranjera se deduzcan conforme se devenguen;

XVIII.- Derogada.

XIX.- Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se hagan a contribuyentes que causen el Impuesto al Valor Agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria. (30)

3.- DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE

La base gravable del impuesto, tanto para el cálculo de los pagos provisionales como para el cálculo de la declaración anual, será la cantidad que resulta de deducir del total de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la Ley. La única diferencia es que para el pago provisional, son los ingresos y deducciones del mes en cuestión, y para la anual los ingresos y deducciones del año.

Cabe mencionar para pagos provisionales que cuando los ingresos percibidos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, sean inferiores a las deducciones del mes, los contribuyentes podrán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos, como deducible en los meses siguientes, siempre que dichas deducciones correspondan al mismo año de calendario. (31)

Empero, para la declaración anual el importe de las deducciones no deberá exceder del monto de los ingresos. (32)

4.- PAGOS PROVISIONALES

Las personas físicas que perciban ingresos por honorarios profesionales deberán efectuar pagos provisionales, para lo cual existen dos métodos a saber:

a) Pagos provisionales mensuales

Los contribuyentes que obtengan ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 de cada mes inmediato posterior al que corresponda, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará deduciendo de la totalidad de ingresos acumulables en el mes, el monto de las deducciones autorizadas (vistas anteriormente), y aplicando al resultado la siguiente: (33)

31.- Art. 99, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

32.- Art. 136, fracción XI, Ley del Impuesto Sobre la Renta

33.- Art. 86, Ley del Impuesto Sobre la Renta

T A R I F A

Límite Inferior M \$ N	Límite Superior M \$ N	Cuota Fija M \$ N	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
0.01	93,244.00	0.00	3
93,244.01	791,405.00	2,797.00	10
791,405.01	1'390,813.00	72,613.00	17
1'390,813.01	1'616,771.00	174,513.00	25
1'61,771.01	1'935,700.00	231,002.00	32
1'935,700.01	6'153,292.00	333,060.00	34
6'153,292.01	en adelante	1'767,041.00	35

Las cantidades establecidas en las tres primeras columnas, se actualizarán trimestralmente; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo y publicará la tarifa actualizada en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo, esta tarifa sufrirá ajustes en el mes en que se incremente el salario mínimo semanal correspondiente al Distrito Federal. El ajuste se hará multiplicando dichas cantidades por el porcentaje de incremento que corresponda, adicionado de la unidad. La Secretaría de Hacienda realizará las operaciones aritméticas correspondientes y publicará la tarifa ajustada en el Diario -- Oficial de la Federación. Por lo tanto, esta tarifa es aplicable para calcular el pago provisional el mes de enero; para los posteriores febrero y marzo, será vigente siempre y cuando no aumente el Salario Mínimo General para el Distrito Federal.

El impuesto marginal mencionado en la Tabla, es el que resulte de aplicar la tasa que corresponde en la tarifa del artículo 80 al ingreso excedente del límite inferior. (34)

Estas cantidades, al igual que la tarifa del artículo 80 se actualizarán trimestralmente y se ajustarán siguiendo las mismas directrices. (35)

Este subsidio acreditable se aplicará en la proporción que guarden el total de ingresos acumulables con el total de ingresos del contribuyente, con excepción de los viáticos. Es decir, se deberán sumar los ingresos acumulables más los exentos, los cuales no mencionaré debido a que la gran mayoría de éstos son sólo aplicables a quien percibe ingresos por salarios.

Después de sumarlos, se obtiene la proporción que guardan los ingresos acumulables con el total, y esta misma proporción será a la que se tenga derecho de subsidio, siempre y cuando esta proporción no sea inferior al 30 %. Si es inferior a este porcentaje, no se tendrá derecho al citado subsidio. Para el caso de honorarios, se podrá tomar el 100 % del subsidio.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos por otros conceptos a los que se permita aplicar el subsidio, sólo aplicará éste para los pagos provisionales efectuados en uno de ellos. Cuando se obtengan ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, el subsidio se aplicará únicamente para los pagos provisionales correspondientes a dichos ingresos. (36)

34.- Art. 80-A, Ley del Impuesto Sobre la Renta

35.- Art. 80-A, Ley del Impuesto Sobre la Renta

36.- Art. 80-A, Ley del Impuesto Sobre la Renta

Por otro lado, tenemos que:

"Tratándose de pagos provisionales trimestrales, la tabla que se utilizará para calcular el subsidio será la contenida en este artículo, elevada al trimestre." (37)

Para aclarar lo anteriormente expuesto, ejemplificaré el cálculo del pago-provisional del mes de enero para el C.P. Agustín González de la Rocha, bajo - los siguientes supuestos:

Ingresos acumulables del mes	\$ 20'000,000.00
Deducciones autorizadas	<u>16'000,000.00</u>
Base gravable	4'000,000.00

Se le aplica a esta cantidad la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mencionado en páginas anteriores, de la siguiente manera:

Se resta de la base gravable el límite inferior correspondiente, en este caso:

$$4'000,000 - 1'935,700 = \underline{2'064,300}$$

Esta cantidad se multiplica por 34 % correspondiente al renglón respectivo en la tarifa:

$$2'064,300 \times 34 \% = \underline{701,862}$$

A esta cantidad se le suma la que corresponde a la cuota fija del renglón:

$$701,862 + 333,060 = \underline{1'034,922}$$

Esta cantidad es el impuesto determinado de acuerdo a la tarifa. A este total se le restará el equivalente al 10 % del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al mes:

$$1'034,922 - 36,716 = \underline{998,206}$$

Ya que se tiene determinado el impuesto a pagar, debemos calcular ahora el subsidio acreditable contra este impuesto a que tiene derecho el contribuyente.

El procedimiento es básicamente el mismo que se utilizó para el cálculo -- del impuesto, por lo tanto.

$$\begin{array}{r}
 4'000,000.00 \\
 - \\
 \hline
 1'935,700.00 \\
 2'064,300.00 \\
 \times \\
 \hline
 34 \\
 \hline
 701,862.00
 \end{array}$$

A la cantidad resultante se le multiplica por el porcentaje de subsidio -- aplicable, de acuerdo al renglón que corresponda; en este caso, será de 2.5 %:

$$701,862 \times 2.5 = \underline{17,547}$$

Esta es la primera parte del subsidio, ya que además sobre la cuota fija -- pagada, que en este caso es de \$ 333,060., obtendremos aparte un 19 % de subsidio:

$$333,060 \times .19 = \underline{63,281} + 17,547 = \underline{80,028} \text{ Subsidio Base}$$

Como ya mencioné anteriormente, éste se aplicará en este caso al 100 % -- Por lo tanto, esta cantidad íntegra se disminuirá del impuesto a pagar determinado:

Impuesto Determinado	998,726
Menos Subsidio Determinado	<u>80,828</u>
Impuesto a Pagar	<u>917,898</u>

Antes de concluir con este punto referente a pagos provisionales de personas que perciben ingresos por honorarios o por la prestación de un servicio -- personal independiente, cabe mencionar que existe un procedimiento opcional para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.

Dicho procedimiento entró en vigor el 11 de abril de 1990, en la Cuarta Resolución Miscelánea de 1990 en la Regla 70 A, y se ratificó mediante la Regla General 101 de la Resolución Miscelánea del 15 de marzo de 1991, con vigencia transitoria del 16 de marzo de 1991 al 28 de febrero de 1992. Este procedimiento es opcional para el contribuyente, es decir, lo podrá o no utilizar dependiendo de la conveniencia que su uso represente para el causante.

La citada regla señala lo siguiente:

Los contribuyentes que obtengan ingresos por honorarios o por la prestación de un servicio personal independiente, podrán determinar sus pagos provisionales en los términos de esta Regla, en lugar de hacerlo conforme a lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Quienes opten por determinar sus pagos provisionales de acuerdo a esta Regla, estarán a lo siguiente:

1.- Calcularán el coeficiente de ingreso acumulable correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que hubiera o debió haberse presentado declaración anual. Para este efecto, la cantidad que resulte de disminuir de los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente obtenidos en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente, las deducciones autorizadas correspondientes a ese mismo período, se dividirán entre -

los ingresos referidos.

Cuando en el último ejercicio no resulte coeficiente de ingreso acumulable conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará el correspondiente al último ejercicio por el que se tenga dicho coeficiente, sin que dicho ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

II.- El pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de ingreso acumulable calculado conforme a la fracción anterior, por los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal independiente correspondiente al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

III.- Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla deberán, en el séptimo mes del ejercicio y en el último mes del mismo, - - ajustar sus pagos provisionales conforme a los siguientes:

- a) De la totalidad de ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes de junio y hasta el último día del mes de noviembre, se restará el monto de las deducciones autorizadas. Tratándose de la deducción de inversiones, se restará la parte proporcional que representen los meses comprendidos en el período por el que se realice el ajuste, respecto del total de meses del ejercicio de que se trate.

b) Los ajustes en el impuesto se determinarán aplicando al resultado obtenido conforme al inciso anterior la tarifa determinada en el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Al monto de cada ajuste en el impuesto se le restará el monto de los pagos provisionales efectivamente enterados en los términos de esta Regla, correspondientes a los meses comprendidos en el período de ajuste de que se trate. En el caso del segundo ajuste, se restará también la diferencia de impuesto efectivamente pagado conforme al primer ajuste. Las diferencias que resulten a cargo por los ajustes, se enterarán con el pago provisional correspondiente a los meses en que se efectúen dichos ajustes. Estas diferencias no serán acreditables contra los pagos provisionales a que se refiere esta Regla.

Cuando el monto del primer ajuste en el impuesto sea menor que el monto de los pagos provisionales restados de dicho ajuste, la diferencia que resulte a favor del contribuyente se podrá acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los pagos provisionales posteriores que daban efecto por el mismo ejercicio, siempre que se cumplan los requisitos que señala el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Contra el impuesto determinado conforme al artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (declaración anual), sólo serán acreditables los pagos provisionales y las diferencias en los ajustes efectivamente enterados.

Contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente en sus pagos provisionales y en los ajustes calculados en los términos de esta Regla, será acreditable una cantidad equivalente al 10 % del salario mínimo general -- del área geográfica del contribuyente multiplicada por el número de meses que comprende el pago de que se trate. En los casos en los que el impues-

to a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente. No se efectuará este acreditamiento cuando en el período de que se trate obtengan ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, por los que ya se hubieran efectuado.

Para aclarar completamente lo que dice esta Regla, y para ver las posibles ventajas que puede tener en comparación con el cálculo tradicional de los pagos provisionales, realizaré un ejemplo de cada una de las opciones que comprenda todos los meses, bajo los siguientes supuestos:

El C.P. Agustín González de la Rocha obtuvo en el año de 1990 ingresos acumulables por 350 millones de pesos. Asimismo, sus deducciones fueron por 280 millones de pesos en el mismo año. Por lo tanto, inicialmente deberá presentar pagos provisionales mensuales por haber obtenido más de 300 millones de pesos de ingresos acumulables durante el año de calendario inmediato anterior.

Para efectuarlos de acuerdo a esta Regla, primeramente debemos determinar el coeficiente de ingreso acumulable del ejercicio:

Ingresos Acumulables	350'000,000
	-
menos Deducciones Autorizadas	<u>280'000,000</u>
Base Gravable igual a	70'000,000

$$70'000,000 \div 350'000,000 = .2 \text{ Coeficiente de Ingreso Acumulable}$$

Supongamos ahora que los ingresos y las deducciones obtenidas durante 1991 son las siguientes:

MES	INGRESOS	DEDUCCIONES
Enero	\$ 40'000,000	\$ 25'000,000
Febrero	20'000,000	25'000,000
Marzo	30'000,000	25'000,000
Abril	25'000,000	25'000,000
Mayo	40'000,000	25'000,000
Junio	10'000,000	25'000,000
SUBTOTAL	165'000,000	150'000,000
Julio	40'000,000	25'000,000
Agosto	50'000,000	25'000,000
Septiembre	40'000,000	25'000,000
Octubre	40'000,000	25'000,000
Noviembre	30'000,000	25'000,000
SUBTOTAL	365'000,000	275'000,000
Diciembre	35'000,000	25'000,000
TOTAL	400'000,000	300'000,000

Calcularé con estos datos, primeramente los pagos provisionales de acuerdo a la Regla 101 de la Resolución Miscelánea del 15 de marzo de 1991, y posteriormente, los calcularé de la manera tradicional de acuerdo al artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el año de 1991:

PAGOS PROVISIONALES DE ACUERDO A LA RESOLUCION MISCELANEA

	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
Ingresos Acumulables	\$ 40'000,000	20'000,000	30'000,000	25'000,000	40'000,000	10'000,000
Ingresos Acumulables Acumulados	40'000,000	60'000,000	90'000,000	115'000,000	155'000,000	165'000,000
Por .2 (Coeficiente de Utilidad)						
Base Gravable	8'000,000	12'000,000	18'000,000	23'000,000	31'000,000	33'000,000
Impuesto según Art. 80, LISR	2'413,389	3'813,389	5'913,389	7'663,389	10'463,389	11'163,389
Menos Impuesto pagado Anteriormente	---- o ----	(2'413,389)	(3'813,389)	(5'913,389)	(7'663,389)	(10'463,389)
Impuesto Determinado	2'413,389	1'400,000	2'100,000	1'175,000	2'800,000	700,000
Menos Acreditación del 10% del Salario Mínimo Gral.	(36,176)	(36,176)	(36,176)	(36,176)	(36,176)	(36,176)
Impuesto a Pagar	<u>2'377,213</u>	<u>1'363,824</u>	<u>2'063,824</u>	<u>1'713,824</u>	<u>2'763,824</u>	<u>663,824</u>
Impuesto Pagado Acumulado	2'377,213	3'741,037	5'804,861	7'518,685	10'282,509	10'946,333

Para los meses restantes, tenemos lo siguiente:

	<u>PAGOS PROVISIONALES DE ACUERDO A LA RESOLUCION MISCELANEA</u>					
	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Ingresos Acumulables	\$ 40'000,000	50'000,000	40'000,000	40'000,000	30'000,000	35'000,000
Ingresos Acumulables Acumulados	205'000,000	255'000,000	295'000,000	335'000,000	365'000,000	400'000,000
Por .2 (Coeficiente de Utilidad)						
Base Gravable	41'000,000	51'000,000	59'000,000	67'000,000	73'000,000	80'000,000
Impuesto según Art. 80, LISR	13'963,389	17'463,389	20'263,389	23'063,389	25'163,389	27'613,389
Menos Impuesto pagado Anteriormente	11'163,389	13'963,389	17'463,389	20'263,389	23'063,389	25'163,389
Impuesto Determinado	2'800,000	3'500,000	2'800,000	2'800,000	2'100,000	2'450,000
Menos Impuesto Anterior por Acreditar	(6'300,000)	(3'500,000)	-----o-----	-----o-----	-----o-----	-----o-----
Impuesto a Pagar Neto (a favor)	(3'500,000)	-----o-----	2'800,000	2'800,000	2'100,000	2'450,000
Menos Acreditación del 10% del Salario Mínimo Gral.	-----o-----	-----o-----	(36,176)	(36,176)	(36,176)	(36,176)
Impuesto a Pagar	-----o-----	-----o-----	2'763,824	2'763,824	2'076,824	2'413,824
Impuesto Pagado Acumulado	10'946,333	10'946,333	13'710,157	16'473,981	18'550,805	33'129,277
Más Ajuste					12'164,648	
					30'715,453	

Ahora bien, la regla dice que en el mes de junio se debe realizar un ajuste calculando el impuesto a pagar de acuerdo a la manera tradicional, restándole al total de ingresos del período el monto de las deducciones autorizadas, y aplicándole al resultado la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En este caso, las deducciones fueren de \$ 25 millones mensuales durante 6 meses, es decir, \$ 150 millones y los ingresos acumulables totalizaron \$ 165 millones. Por lo tanto:

Ingresos Acumulables	165'000,000
Menos Deducciones Autorizadas	<u>150'000,000</u>
Base Gravable	15'000,000

Aplicando la tarifa del artículo 80, nos da un impuesto a pagar de ----- \$ 4'863,389 en el primer ajuste; a esto le restamos el 10 % del salario mínimo general del área geográfica correspondiente de seis meses, que es de \$ 217,056 y nos queda la cantidad a pagar de \$ 4'646,333. A esta cantidad se le resta el impuesto efectivamente pagado a la fecha, que es de \$ 10'946,333, y nos queda un saldo a favor de \$ 6'300,000, acreditable contra el impuesto a pagar de los próximos meses.

Cabe señalar aquí, que la acreditación de los \$ 6'300,000 que se hará en los meses de julio y agosto, pudo empezar a aplicarse en el pago provisional -- del mes de junio.

El segundo ajuste se debe efectuar en el mes de noviembre y debe realizar-

se de la misma manera que el anterior, desde enero hasta noviembre.

El total de ingresos acumulables es de \$ 365 millones, y las deducciones -
suman \$ 275 millones.

Ingresos Acumulables	365'000,000
Deducciones Autorizadas	<u>275'000,000</u>
Base Gravable	90'000,000

Aplicando la tarifa del artículo 80, nos da un impuesto a pagar de -----
\$ 31'113,389. A esto le restamos el 10 % del Salario Mínimo General de área -
geográfica correspondiente por once meses, que nos da la cantidad de -----
\$ 397,936.

Esto nos da un impuesto a pagar de \$ 30'715,453, al cual se le resta el im-
puesto pagado acumulado, que es de \$ 18'550,625, y nos queda un impuesto a pa-
gar de \$ 12'164,648, el cual deberá cubrirse el mes de diciembre, en lugar del
pago provisional calculado para noviembre, restando únicamente el pago provi-
sional para diciembre que será calculado de igual manera que los anteriores, -
sin tomar en cuenta lo pagado en noviembre.

Resumiendo lo anterior, podemos observar que por este método se paga un to-
tal de impuesto de \$ 33'129,277 por concepto de pagos provisionales durante el
año; esto es, sin tomar en cuenta que aparte ya hemos sufrido retenciones del-
10 % sobre el total de los honorarios que se nos han pagado, es decir, un im-
puesto retenido de \$ 40'000,000, lo que nos da un pago efectivo durante el año
de \$ 73'129,277. Cabe mencionar aquí, que en este procedimiento no se tiene -

derecho a aplicar el subsidio acreditable mencionado anteriormente, lo que hace que los pagos provisionales sean más altos.

Ahora veamos lo que sucede con el cálculo tradicional:

Como puede observarse, en este caso, debido al acreditamiento de la retención efectuada (que será el tema que trate en el siguiente punto) y, en menor proporción, al subsidio, existe una gran diferencia de los pagos efectuados -- por ambos métodos (33'129,277 Vs. 728,238).

Para comprender con mayor claridad lo que sucede aplicando uno u otro sistema, veamos un resumen de ambos:

Cálculo del Pago Provisional del Impuesto conforme a la Resolución Miscelánea		Cálculo del Pago Provisional del Impuesto conforme al Artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
	Impuesto a Pagar	Impuesto a Pagar
Enero	2'377,213	728,238
Febrero	1'363,824	---0---
Marzo	2'063,824	---0---
Abril	1'713,824	---0---
Mayo	2'763,824	---0---
Junio	663,824	---0---
Julio	---0---	---0---
Agosto	---0---	---0---
Septiembre	2'763,824	---0---
Octubre	2'763,824	---0---
Noviembre	14'241,472	---0---
Diciembre	2'413,824	---0---
T O T A L	33'129,277	728,238

Con esto podemos darnos cuenta de que la opción de la regla de la Resolución Miscelánea es conveniente sólo cuando se tiene un coeficiente de utilidad

muy bajo o cuando no se tienen deducciones.

Además del acreditamiento del 10 % del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al mes, "los contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de derechos de autor, por obras: a) Literarias; b) Científicas, técnicas y jurídicas; c) Pedagógicas o didácticas; d) Musicales, con letra o sin ella; e) De danza, coreográficas y pantomímicas; f) Pictóricas, de dibujo, grabado y litografía; g) Escultóricas y de carácter plástico; i) De fotografía, cinematografía, radio y televisión", de acuerdo con el artículo 7o. incisos A-G e I de la Ley Federal de Derechos de Autor; así como "arreglos, --compendios, ampliaciones, traducciones, adaptaciones, compilaciones y transformaciones de obras intelectuales o artísticas que contengan por sí mismas alguna originalidad", según lo establecido por el artículo 9o. de la citada Ley:

"... también podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo, en los términos del artículo 86 de la misma Ley, un monto equivalente al impuesto que corresponda a ocho salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevado al mes, calculado éste como si se tratara del único ingreso del contribuyente en el ejercicio." (38)

Esto es, ocho veces el salario mínimo del área geográfica del Distrito Federal elevado al mes, son \$ 2'894,450; si a esto le aplicamos la tarifa del artículo 80 nos da un total de impuesto a pagar de \$ 659,055, misma cantidad que es acreditable Vs. pago provisional a pagar resultante del cálculo del impuesto de ingresos percibidos por derechos de autor.

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente por los ingresos por derechos de autor, sea menor a la cantidad acreditable conforme a los párrafos anteriores, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que -

resulte a su cargo posteriormente. (39)

Cabe aclarar que esta acreditación no excluye la anteriormente mencionada-acreditación del 10 % del salario mínimo general de la área geográfica, elevado al mes, es decir, los que obtienen ingresos por derechos de autor podrán hacer ambas acreditaciones. Asimismo, estos contribuyentes tienen derecho a deducir los gastos en que incurran para la realización de dichas obras.

"Cuando el contribuyente, además de percibir ingresos de los mencionados en este artículo, perciba ingresos por otros conceptos dentro del título de honorarios, determinará el monto del impuesto contra el - - cual podrá efectuar el acreditamiento que se señala en el primer párrafo, aplicando al total del impuesto que resulte en los términos -- del artículo 86 de esta Ley, el porcentaje que representen los ingresos acumulables a que se refiere este artículo, respecto del total de los ingresos acumulables en el mes de que se trate." (40)

Este tipo de contribuyentes no podrán utilizar para el cálculo de sus pagos provisionales la opción de coeficiente de utilidad, debido a que en años - anteriores no podían éstos hacer deducciones y por lo tanto no se podría calcular dicho coeficiente de utilidad. Además, debido al acreditamiento especial que la ley les otorga, estos contribuyentes no tendrán derecho al subsidio del artículo 80-A.

b) Pagos provisionales trimestrales

Este segundo método para el cálculo de los pagos provisionales es mucho -- más sencillo que los citados anteriormente. En este método quedarán incluidos

aquellos contribuyentes que en el año de calendario inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables hasta por 300 millones de pesos.

Estos contribuyentes deberán realizar sus pagos provisionales cada tres meses, a más tardar en el mes que les corresponda, de acuerdo con el siguiente cuadro:

PRIMERA LETRA DEL R.F.C.	TRIMESTRE CORRESPONDIENTE				
	1o. ene-mar	2o. abr-jun	3o. jul-sept	4o. oct-dic	
A a G	Mes de Presentación del pago provisional	Mayo	Agosto	Noviembre	Febrero
H a O	" " " "	Junio	Septiembre	Diciembre	Marzo
P a Z	" " " "	Julio	Octubre	Enero	Abril

Estas declaraciones deberán presentarse en el mes que corresponda y a más tardar, el día cuyo número sea igual al del nacimiento del contribuyente; si el día es 29, 30 o 31 y el mes de que se trate no contiene dicho día, el pago se efectuará el último día del mes. (41)

En caso de que el día límite coincidiera con ser sábado, domingo, 1o. de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1o. de mayo, 5 de mayo, 16 de septiembre, 12 de octubre, 1o. y 20 de noviembre, 1o. de diciembre de cada 6 años (transmisión del Poder Ejecutivo Federal) o 25 de diciembre, el contribuyente podrá efectuar su pago provisional el siguiente día hábil de calendario. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil cuando sea viernes el último día en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas. (42)

41.- Artículo 119-L, Ley del Impuesto Sobre la Renta

42.- Art. 12, Código Fiscal de la Federación.

El pago provisional será la cuarta parte del impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en la declaración anual del ejercicio inmediato anterior de los ingresos por honorarios, actualizado por el período comprendido -- desde el mes de diciembre del penúltimo ejercicio hasta el mes de diciembre -- del ejercicio inmediato anterior a aquel por el que se efectúa el pago provisional. (43)

Por ejemplo: Supongamos que el señor Contador Público Agustín González de la Rocha, quien nació el 19 de abril de 1951, obtuvo durante 1990 ingresos por honorarios en los términos del Contrato mencionado en el Capítulo I, por los siguientes conceptos:

Auditorías (6, a \$ 30 millones cada una).....	\$ 180'000,000. ⁰⁰
Asesoría Contable (50 horas, a \$ 200 mil la hora).....	10'000,000. ⁰⁰
Asesoría Fiscal (40 horas, a \$ 250 mil la hora).....	10'000,000. ⁰⁰
T O T A L	\$ 200'000,000. ⁰⁰

Con esto, el señor González queda por debajo de los \$ 300 millones de ingresos al año que marca la Ley.

Supongamos que en su declaración anual del año de 1990, pagó un total de - \$ 20 millones de impuesto por el ejercicio de ese año; por lo tanto, este contribuyente deberá hacer durante el año cuatro pagos trimestrales de la cuarta parte de \$ 20 millones actualizada, tomando como factor el resultante del Índice Nacional de Precios al Consumidor de diciembre de 1990 entre el Índice Na--

cional de Precios al Consumidor de diciembre de 1989, por cinco millones. Esto es:

INPC DIC '89	19327.9	
INPC DIC '90	25112.7	Impuesto anual de 1990 = 20 millones

$$\frac{25112.7}{19327.9} = 1.2993 \quad \text{Factor de ajuste}$$

$$\frac{20'000,000}{4} = 5'000,000 \times 1.2993 = \$ 6'496,500 \quad \text{Pago Provisional Trimestral}$$

Al ser su Registro Federal de Contribuyentes GORA-510419, el C.P. González deberá hacer sus pagos provisionales para el año de 1991, cada uno por la cantidad de \$ 6'496,500 a más tardar el día 19 de los meses mayo, agosto y noviembre de 1991 y febrero de 1992.

Cuando el contribuyente hubiera obtenido en el ejercicio inmediato anterior, además de ingresos por honorarios, otro tipo de ingresos, el monto del impuesto del ejercicio que se considerará para calcular el pago provisional será el que resulte de multiplicar el impuesto que correspondió al contribuyente en la declaración anual de dicho ejercicio por el porcentaje que representen -- los ingresos acumulables por honorarios, en el total de ingresos acumulables -- del contribuyente. (44)

Por último y para acabar con todo lo referente a los pagos provisionales, hablaré acerca de la fecha opcional del pago de éstos, oficinas autorizadas pa

ra la presentación de declaraciones, de los casos en que se puede utilizar el servicio postal, así como de las formas oficiales para su presentación.

Con el objeto de facilitar a los contribuyentes personas físicas que de -- conformidad con las disposiciones oficiales deban presentar sus declaraciones y efectuar los pagos de contribuciones a su cargo o retenidas a terceros a más tardar el día 17 de cada uno de los meses o trimestres del año de calendario, -- a excepción de aquellos que efectúen sus pagos provisionales en las fechas señaladas en el artículo 119-L de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de los -- contribuyentes menores, se autoriza a los mismos para que opten por hacer dichos pagos con posterioridad al día 17, de conformidad con el sexto dígito numérico de la clave de su Registro Federal de Contribuyentes, en las fechas que a continuación se indican:

Sexto Dígito Numérico de la Clave del Registro Federal del Contribuyente.	Unico Día en que Opcionalmente se podrá presentar la Declaración con Posterioridad al día 17
1 y 2	Primer día hábil siguiente
3 y 4	Segundo día hábil siguiente
5 y 6	Tercer día hábil siguiente
7 y 8	Cuarto día hábil siguiente
9 y 0	Quinto día hábil siguiente (45)

Acerca de dónde se deben presentar dichas declaraciones de pagos provisionales, mencionaré otra regla de las Resoluciones para 1990:

45.- 4a. Regla General de la Resolución Miscelánea para 1991, de fecha 15 de marzo de 1991.

"Las oficinas autorizadas para la presentación de declaraciones y avisos tratándose de contribuyentes y responsables solidarios, de los impuestos sobre la renta; al activo; al valor agregado; sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón; especial sobre producción y servicios; sobre automóviles nuevos y demás impuestos federal (...) son las siguientes:

"1.- Tratándose de declaraciones con pago de impuestos:

"a).- Las oficinas federales de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre establecido el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario respecto de las declaraciones siguientes:

"1.- Declaraciones en las que parte o la totalidad del pago se haga por medios distintos al efectivo o cheque.

"2.- Las demás declaraciones a que se refiere esta regla, en los casos en que las instituciones de crédito no estén autorizadas para recibir las o no existan éstas en la localidad.

"b).- Las oficinas tanto centrales como sucursales de las sociedades nacionales de crédito autorizadas por la Tesorería de la Federación, que se encuentran en la circunscripción territorial de la oficina federal de hacienda donde esté establecido el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario, las declaraciones cuyo pago se realice mediante efectivo o cheque, incluyendo las complementarias, las del ejercicio de liquidación, así como las extemporáneas cuya presentación no haya sido requerida por la autoridad.

"Cuando el contribuyente efectúe el pago de sus contribuciones por medio de cheque, expedirá uno a nombre de la Tesorería General del Estado, Secretaría de Finanzas o equivalente, de la entidad federativa en cuya circunscripción territorial se encuentre su domicilio fiscal, que ampare exclusivamente el importe del impuesto al valor agregado, y otro a nombre de la Tesorería de la Federación por el importe de las demás contribuciones y de los recargos generados, en su caso, incluyendo los derivados del impuesto al valor agregado.

"(...) Las personas que tengan su domicilio en el Distrito Federal presentarán sus declaraciones con pago en cualquiera de las oficinas mencionadas en los incisos a) y b) de esta fracción que se encuentren establecidas en el propio Distrito Federal.

"Los notarios, jueces, corredores y otros funcionarios públicos, que hayan dado fe de la enajenación de bienes y que estén obligados a calcular y enterar el impuesto sobre la renta, lo harán en la oficina federal de hacienda dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre su domicilio fiscal.

"II.- En el caso de declaraciones sin pago y de avisos será la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario.

"III.- Tratándose de los impuestos sobre automóviles nuevos y especial sobre producción y servicios, que se tengan que pagar conjuntamente con el impuesto general de importación:

"a).- Las aduanas.

"b).- La oficina federal de hacienda correspondiente al domicilio fiscal del importador en los casos en que la importación temporal se convierta en definitiva, en que la aduana no haya podido hacer efectivo el cobro del impuesto y en aquellos en que se hubiera dejado de pagar parcial o totalmente el impuesto en la aduana.

"c).- La oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentren los recintos fiscales o fiscalizados ubicados en localidades en que no exista aduana, en los casos en que los bienes se encuentren en dichos recintos.

"IV.- Tratándose de declaraciones cuya presentación hubiera sido requerida, dichas declaraciones se presentarán en la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre establecido el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario." (46)

El servicio postal podrá ser utilizado para la presentación de los pagos provisionales bajos los siguientes supuestos:

"De conformidad con lo establecido en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, cuando en la localidad donde tenga su domicilio fiscal no existan instituciones de crédito en las que puedan presentarse declaraciones, podrán enviarse las declaraciones y avisos de que se trate por medio del servicio postal en pieza certificada, a la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente, según corresponda. En estos casos, cuando deban enterar contribuciones o accesorios, el medio de pago deberá ser el giro postal o telegráfico." (47)

"En el caso de que en la localidad sí existan instituciones de crédito pero éstas no estén autorizadas para recibir declaraciones ni avisos en los términos de la regla 19, fracción I, inciso b), los contribuyentes enviarán dichos documentos a la oficina recaudadora de la circunscripción territorial correspondiente a su domicilio fiscal, por medio del servicio postal en pieza certificada." (48)

46.- Regla 19 de la Resolución Miscelánea del 26 de febrero de 1990.

47.- Regla 37 de la Resolución Miscelánea del 15 de marzo de 1991.

48.- Regla 36 de la Resolución Miscelánea del 15 de marzo de 1991.

Cabe señalar aquí, que en el caso anterior se tomará como fecha de recibido, el día que los reciba el Servicio Postal.

"(...) En los casos en que las declaraciones o los avisos se envíen por el servicio postal sin que proceda o en pieza sin certificar en cualquier caso, se tendrá como fecha de presentación la del día en -- que se haga entrega en la oficina federal de hacienda o en la oficina recaudadora de la Federación o de las entidades federativas que sean competentes, sin perjuicio de que se cobren los recargos y se impongan las sanciones correspondientes.

"Los contribuyentes o retenedores que conforme a las disposiciones -- fiscales deban presentar alguna declaración o aviso informativo (...) podrán optar por cumplir con dicha obligación enviando los documentos por medio del servicio postal en pieza certificada con acuse de recibo, a la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente." (49)

Acerca de las formas oficiales para presentar la declaración, citará:

"Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia del Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, -- así como expedir constancias o documentos, proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas fórmulas requiera." (50)

Para la presentación de pagos provisionales, la Secretaría de Hacienda y - Crédito Público tiene como forma oficial la HFPC.1., que constituye el anexo - 1 de este trabajo.

Esta forma tiene que presentarse por duplicado, siendo el original para la autoridad fiscal y la copia para el contribuyente.

Ahora bien, cabe destacar que aparte de estas declaraciones, existen tam--

bién las declaraciones complementarias, de las cuales se puede mencionar que:

"Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en dos ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación; en los siguientes casos no operará la anterior limitación:

"I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades;

"II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas, o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta;

"III. Cuando el contribuyente haga dictaminar por Contador Público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo;

"IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original, se establezca como obligación por disposición expresa de la Ley.

"La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo, se efectuará mediante la presentación de declaración complementaria que modifique los datos de la original." (51)

Como puede observarse, la declaración complementaria es un instrumento que sirve para modificar o corregir los datos de la declaración original o presentación de renglones u omisiones de Registro Federal de Contribuyentes o de Oficina Federal de Hacienda; esto es, generalmente debido a que se localizan errores de cálculo o aritméticos, o que hubo alguna modificación que afecte el monto de ingresos o de las deducciones.

La forma oficial para la presentación de declaraciones complementarias en pagos provisionales, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la HFPC:1A, que constituye el anexo 2 de este trabajo.

Finalmente, las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la presentación de declaraciones, avisos, solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, y demás documentos que exijan - las disposiciones fiscales, recibirán éstos tal y como se exhiban, sin hacer - observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quien los presente. - Unicamente podrán rechazar la presentación cuando no contenga el nombre del -- contribuyente, su clave del R.F.C., su domicilio fiscal, o no aparezcan debida - mente firmados, no acompañen los anexos o, tratándose de declaraciones, contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las - contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus acceso-- rios. (52)

c) Retenciones

Cuando los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10 % sobre el monto de los mismos sin deducción - alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención. Dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (referente a la retención de impuestos por el Patrón, en el Capítulo de Sueldos y Salarios).(53)

El impuesto retenido podrá acreditarse contra el que resulte del cálculo - de los pagos provisionales mensuales calculados según este artículo. (54)

52.- Artículo 31, Código Fiscal de la Federación

53.- Artículo 86, Ley del Impuesto Sobre la Renta

54.- Idem.

Para efectos de pagos provisionales, no será necesario acompañar a las declaraciones de dichos pagos, las constancias respectivas de las retenciones -- efectuadas. La constancia podrá expedirse anualmente, debiendo contener el total de las retenciones efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior; en este caso, el retenedor deberá expedir dicha constancia a más tardar en el mes de enero del año siguiente. (55)

Se puede apreciar el ejemplo de las retenciones en los supuestos de pagos provisionales realizados anteriormente. Por último, cabe señalar que estas retenciones son acreditables contra el impuesto a pagar en pagos provisionales - mensuales, siempre que éstos sean calculados mediante el artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (anteriormente comentado), mas no lo serán cuando el pago provisional sea mensual calculado mediante la Regla de la Resolución - Miscelánea, o cuando los pagos sean trimestrales.

5.- DECLARACION ANUAL

"Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, - a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado - el impuesto definitivo, están obligados a pagar su impuesto anual mediante declaración anual que presentarán durante el período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas." (56)

"Las contribuciones y sus accesorios se causarán y se pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país en que se trate." (57)

Las oficinas autorizadas son las mismas que se mencionaron al tratar los - pagos provisionales. Habiendo visto dónde, cuándo y cómo se hace dicha declaración

55.- Artículo 147-A, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

56.- Artículo 139, Ley del Impuesto Sobre la Renta

57.- Artículo 20, Código Fiscal de la Federación.

ción, puedo referirme ahora a su formulación y ejemplo:

"Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después - de realizar las deducciones autorizadas, todos los ingresos, salvo -- por aquellos por los que no esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

"Al resultado se le aplicará la siguiente:

T A R I F A

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Porcentaje para aplicar sobre el excedente del límite inferior
M \$ N	M \$ N	M \$ N	
0.01	1'118,926.00	0.00	3
1'118,926.01	9'496,855.00	33,568.00	10
9'946,855.01	16'689,756.00	871,361.00	17
16'689,756.01	19'401,257.00	2'094,154.00	25
19'401,257.01	23'228,398.00	2'772,029.00	32
23'228,398.01	73'839,500.00	3'996,714.00	34
73'839,500.01	en adelante	21'204,489.00	35." (58)

Esta tarifa será actualizada siguiendo el mismo procedimiento, utilizando- para la actualización la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre - la Renta para pagos provisionales, acumulando lo que resulte para cada uno de los doce meses del año.

"Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo, el 10% del equivalente al salario mínimo general del área - geográfica del contribuyente elevado al año. En los casos en los que el impuesto del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable - conforme a este párrafo, únicamente se podrá solicitar la devolución - o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que se le hubiera retenido." (59)

58.- Artículo 141, Ley del Impuesto Sobre la Renta

59.- Idem.

Esto quiere decir que solamente se podrá pedir devolución o compensación cuando se haya pagado de más, o hubiesen retenciones por más de lo que se tenía que pagar; sino fuera el caso, no se podrá solicitar esta devolución o compensación.

El contribuyente gozará de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos de los párrafos anteriores.

El subsidio se calculará tomando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a los que se les aplicará la siguiente:

T A B L A			
Límite Inferior M \$ N	Límite Superior M \$ N	S U B S I D I O Porcentaje de sobre cuota fija	F I S C A L Porcentaje de sobre impuesto marginal
0.01	1'118,926.00	40.0	40.0
1'118,926.01	9'496,855.00	40.0	40.0
9'496,855.01	16'689,756.00	35.0	26.4
16'689,756.01	19'401,257.00	30.0	13.6
19'401,257.01	23'228,398.00	26.0	3.2
23'228,398.01	73'839,500.00	19.0	2.5
73'859,500.01	en adelante	5.6	0.0

El impuesto marginal mencionado es el que resulte de aplicar la tasa que corresponda en la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al ingreso excedente del límite inferior. (60)

Para la adecuada comprensión de la declaración anual, ejemplifiquemos el cálculo de esta declaración conforme a los datos con los que calculamos los pagos provisionales, para lo cual seguiremos el mismo procedimiento, a saber:

Ingresos Acumulables del Ejercicio	\$ 400'000,000
Menos Deducciones Autorizadas	<u>300'000,000</u>
Base Gravable	100'000,000
Menos Límite Inferior	<u>73'839,500</u>
Excedente sobre el Límite Inferior	26'160,500
x Porcentaje para aplicarse sobre el Límite Inferior 35 %	<u>9'156,175</u>
+ Cuota Fija	21'204,459
Impuesto Determinado	30'360,664
Menos Retenciones efectuadas	(40'000,000)
Impuesto a Favor del Contribuyente	(9'639,336)

En este caso, las retenciones que hemos sufrido del 10 % de los ingresos acumulables, superan el monto del impuesto a pagar, quedándonos impuesto a favor. Este impuesto a favor no se podrá ver incrementado ni por el subsidio ni por el 10 % del salario mínimo general del área geográfica elevado al año; es decir, se pierde el derecho a ambas acreditaciones. Sólo podrá el contribuyente pedir la devolución de este monto pagado de más.

Contra esta declaración anual, también serán acreditables los pagos provisionales efectuados durante el año, y en el caso de haber utilizado la regla opcional de la Resolución Miscelánea, a los \$ 9'639,336 a favor, habría que sumarle los \$ 33'129,277, lo que nos daría un impuesto a favor y sujeto a devolución de \$ 42'768,613.

Quienes obtengan en forma esporádica ingresos por honorarios, deducirán en su declaración anual únicamente los gastos directamente relacionados con su obtención, y cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual el 20 % de los honorarios percibidos sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedan relevados de la obligación de llevar libros y registros así como de presentar declaraciones provisionales. (61)

Finalmente, las formas oficiales para la presentación de la declaración -- anual son las siguientes:

HFPC-6	Formulario anual de pago de contribuciones para personas físicas I.S.R., I.A., I.V.A.
HDE-2	Declaración anual de las personas físicas I.S.R., I.A., I.V.A.
HDE-2-1	Anexo 1 de la HDE-2, para pagos cuando se percibieron - ingresos por <u>honorarios</u> , arrendamiento, adquisición y - enajenación.

Estas formas sirven para presentar declaración normal o complementaria. -- De éstas, anexaré los originaels (anexos 3 y 4).

Cabe hacer notar aquí, que tanto la tarifa del impuesto como la tabla del subsidio son exactamente las mismas que se utilizan para el cálculo de los pagos provisionales mensuales, con la única variante de que sus columnas de Límite Inferior, Límite Superior y Cuota Fija van multiplicadas por el número de meses que han transcurrido, es decir, por doce.

Esta tabla, al igual que la tarifa para el cómputo del impuesto anual y la tabla y tarifa para pagos provisionales, sufrirá los mismos ajustes y actualizaciones que se han mencionado anteriormente, y siguiendo las mismas directrices.

Lo dispuesto en este artículo (141-A) no será aplicable a los siguientes contribuyentes:

- I.- Cuando quien percibe estos ingresos, obtenga también de la persona que los paga, ingresos por salarios o por la prestación de un servicios -- personal subordinado.
- II.- Cuando la persona que perciba estos ingresos sea socio o accionista -- de quien se los paga y tenga una participación accionaria de más del 10 % del capital social.
- III.- Cuando en un año de calendario la totalidad de estos ingresos se perciban de una sola persona, excepto cuando ésta última se dedique a la actividad editorial o a la grabación o impresión de música.
- IV.- Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños y modelos industriales, manuales operativos y obras de arte aplicado. (62)

6.- OBLIGACIONES SECUNDARIAS

Los contribuyentes, además de las obligaciones anteriormente mencionadas, deberán cubrir las siguientes:

- a) Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. (63)

62.- Artículo 141-B, Ley del Impuesto Sobre la Renta

63.- Artículo 88, Ley del Impuesto Sobre la Renta

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar de claraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La Secretaría de Hacienda llevará el registro federal de contribuyentes -- con base en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, y en los que la citada Secretaría obtenga por cualquier otro medio. Asimismo, asignará la clave correspondiente a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -- sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación que compruebe el haber cumplido con las obligaciones que se establecen en el citado artículo 27 y en el Reglamento del Código referido. (64)

La solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúe la situación que enseguida se señala:

"II. Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero, desde que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas." (65)

64.- Artículo 27, Código Fiscal de la Federación

65.- Artículo 15, Reglamento del Código Fiscal de la Federación

"La solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente." (66) Forma oficial HRFC-1 (anexo 5).

b) Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal y la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (67)

"Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:"

"I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establece dicho Reglamento.

"II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

"III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código." (68)

"Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I -- del artículo 28 del Código, deberán llevarse por los contribuyentes -- mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

"I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la Ley.

"II. Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

"III. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.

"IV. Formular los estados de posición financiera.

66.- Artículo 16, Reglamento del Código Fiscal de la Federación

67.- Artículo 88, Ley del Impuesto Sobre la Renta

68.- Artículo 28, Código Fiscal de la Federación

"V. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.

"VI. Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.

"VII. Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.

"VIII. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales." (69)

Asimismo, los contribuyentes que obtengan ingresos por honorarios o por la prestación de un servicio personal independiente, podrán cumplir con la obligación de llevar contabilidad, llevando la contabilidad simplificada conforme se establece en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. (70)

Quando en las disposiciones fiscales se haga referencia a contabilidad simplificada, debe entenderse que ésta consiste en un solo libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones. Este libro deberá satisfacer como mínimo los requisitos previstos en las fracciones I y II del artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, anteriormente citado.

c) Expedir comprobantes por los honorarios obtenidos. (71)

Estos comprobantes deberán reunir los requisitos establecidos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación; deberán además, ser firmados por quien los expida.

69.- Artículo 26, Reglamento del Código Fiscal de la Federación

70.- Artículo 102, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

71.- Artículo 88, Ley del Impuesto Sobre la Renta

Los comprobantes deberán reunir los siguientes requisitos:

"I. Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida.

"II. Número de folio, lugar y fecha de expedición.

"III. Nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expidan.

"IV. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que am paren.

"V. Valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso." (72)

Asimismo, dichos comprobantes deberán señalar el monto de la retención - - efectuada, así como el monto del impuesto al valor agregado pagado, según sea el caso.

Con esto concluye el Capítulo II, referente al Régimen del Impuesto Sobre la Renta para las personas que perciben ingresos por honorarios profesionales - o por la prestación de un servicio personal independiente.

CAPITULO III

REGIMEN DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Habiendo ya concluido el Capítulo II, cuyo tema principal es el Impuesto - Sobre la Renta, el cual es el más importante que debe pagar una persona física, podemos pasar ahora a estudiar el régimen del Impuesto al Valor Agregado - (I.V.A.).

1.- INGRESOS ACUMULABLES GRAVABLES

Empezaré este capítulo mencionando quiénes son los sujetos y objetos del impuesto, que se mencionan en el artículo 10. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

"Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido - en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- "I. Enajenación de bienes;
- "II. Presten servicios independientes;
- "III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes;
- "IV. Importen bienes o servicios." (73)

"Para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio - en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o -- parcialmente, por un residente en el país." (74)

Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera la prestación de servicios independientes:

73.- Artículo 10., Ley del Impuesto al Valor Agregado

74.- Artículo 16, Ley del Impuesto al Valor Agregado

"I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

"II. El transporte de personas o bienes.

"III. El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

"IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

"V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

"VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación u uso o goce temporal de bienes." (75)

Como podemos observar, para el caso de honorarios, las fracciones que nos afectan son las I, IV y V de los arriba mencionados.

"No se considera prestación de servicios independientes la que se realice de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta asimile a dicha remuneración."

"Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial." (76)

Estas actividades empresariales son las siguientes:

- a) Las comerciales;
- b) Las industriales;
- c) Las agrícolas;
- d) Las ganaderas;
- e) Las de pesca;

f) Las silvícolas. (77)

En cuanto a la tasa del impuesto a la que se gravarán estos servicios independientes, puedo citar que:

"El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta - Ley, la tasa del 15 %. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores." (78)

La citada tasa del 15 % es la que generalmente se aplica a todos los actos anteriormente mencionados, aunque la Ley también admite la existencia de otras tres tasas: del 0 %, del 6 % y del 20 %, aplicables a casos especiales. Lo anterior, lo señalo únicamente a manera de información general, ya que dichas tasas (salvo la del 0 %), no son materia del presente estudio. Por lo tanto, la única tasa que nos interesa aparte de la del 15 %, es la ya mencionada tasa -- del 0 %, que será aplicable a la prestación de los siguientes servicios independientes:

"a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce." (79)

Para efectos del anterior párrafo, se entiende que el servicio se presta directamente a los agricultores o ganaderos, inclusive cuando sea en virtud de contratos celebrados con asociaciones u organizaciones que los agrupen, o con-

77.- Artículo 16, Código Fiscal de la Federación

78.- Artículo 1o. Ley del Impuesto Sobre la Renta

79.- Artículo 2-A, Ley del Impuesto al Valor Agregado

alguna institución de crédito que actúe en su carácter de fiduciaria y los -- agricultores, los ganaderos o asociaciones u organizaciones que los agrupan -- sean fideicomisarios; cuando no se hayan designado fideicomisarios o cuando és -- tos no puedan individualizarse y siempre que el Gobierno Federal, Estatal o Mu -- nicipal sea el fideicomitante, se considerará que el servicio se presta en los -- términos de este artículo. (80)

"b) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

"c) Los de pasteurización de leche." (81)

Hago mención de que es sumamente raro que se de el caso de una persona que perciba ingresos por honorarios por estos servicios.

Existen también servicios exentos, es decir, que no se pagará I.V.A. por -- ellos, y son los siguientes:

"III. Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficia-- rios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que -- preste el servicio.

"IV. Los de enseñanza, que presten los organismos descentralizados y -- los establecimientos de particulares que tengan autorización o recono -- cimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley F -- deral de Educación.

"V. El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

"VI. El transporte marítimo de bienes efectuado por personas no resi-- dentes en el país.

"IX. El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de -- vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitali-- cias o pensiones, así como las comisiones de agentes y los reasegu--

ros, que correspondan a los seguros citados.

*X. Por los que deriven intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que:

*a) Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0 %.

*b) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento para las que requieran de autorización y por concepto de --descuento en documentos pendientes de cobro, así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

*c) Reciban las instituciones de fianzas, las de Seguros y las Sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento.

*d) Paguen los trabajadores a sus patrones en operaciones de mutuo, -- así como los pagados por los derechohabientes a instituciones de seguridad social.

*e) Proviengan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecidos por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

*f) Derivado de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

*g) Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal.

*h) Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se cumplan los requisitos que para tal efecto señala la fracción XXI del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

*i) Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran -- como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

*POR ASOCIACIONES, SINDICATOS, ETC., A SUS MIEMBROS

*XII. Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que se presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

"a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

"b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

"c) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como organismos que los reúnan.

"d) Asociaciones patronales y colegios de profesionales.

"e) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25 % del total de las instalaciones.

"XIII. Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada. No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

"XIV. Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico y conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

"XVI. Los prestados por los autores a que se refiere (...) la Ley del Impuesto Sobre la Renta." (82) Esto último, visto en el capítulo anterior.

Para calcular los ingresos acumulables gravables, se considerará el valor total de la contraprestación pactada, es decir, los honorarios acordados, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el precio -- por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto. (83)

En la prestación de servicios, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quie-

82.- Artículo 15, Ley del Impuesto al Valor Agregado

83.- Artículo 18, Ley del Impuesto al Valor Agregado

nes los presta y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios. (84)

Esto es, las personas que realicen pagos por la prestación de un servicio personal independiente, deberán al momento de efectuar el pago de los honorarios, pagar al prestador de los servicios el impuesto al Valor Agregado, sobre el total de los honorarios.

Para efectos de este impuesto, se considera como el valor total el que resulte de deducir del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, el monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones. (85)

Entonces, para el caso en cuestión, al total de honorarios percibidos se le restará, si es que existe, el descuento que se haya otorgado. Esta será la base acumulable gravable.

2.- DETERMINACION DEL IMPUESTO A PAGAR

a) Determinación del impuesto correspondiente

El impuesto correspondiente se determinará multiplicando el total de ingresos acumulables gravables por 15 %. Es decir, el contribuyente, como prestador de servicios personales independientes, cobrará al prestatario el 15 % en adición al total de los honorarios. Para aclarar esto:

84.- Art. 17, Ley del Impuesto al Valor Agregado

85.- Art. 11, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Honorarios	\$ 40'000,000.°°
I.V.A. 15 %	6'000,000.°°
Subtotal	46'000,000.°°
Menos Retención del 10 % I.S.R.	4'000,000.°°
T O T A L a cobrar	42'000,000.°°

Este cobro es totalmente independiente de la retención del 10 %, efectuada en el capítulo del Impuesto Sobre la Renta; es decir, el total a cobrar será, en este caso, de \$ 42'000,000.°°.

El impuesto a pagar se pueden entender de dos maneras:

- 1) El impuesto que debe pagar el prestatario de los servicios al profesionalista al momento de liquidarle el monto de sus honorarios;
- 2) El impuesto a cargo que el profesionalista deberá informar y pagar a las Autoridades Fiscales.

El inciso 1) es el I.V.A. que el prestador de los servicios cobra al profesionalista, lo cual no constituye en sí un cobro, sino un traslado del impuesto.

"El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por -- separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen -- temporalmente, o reciban los servicios. Se entiende por traslado del impuesto, el cobro o cargo que el contribuyente (el profesionalista) debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado."(86)

Esto es sólo con respecto al I.V.A. que le pagaron al contribuyente. El estudio que nos interesa, es el del inciso 2) que es el impuesto que deberá y

86.- Art. 10., Ley del Impuesto al Valor Agregado

pagar a las Autoridades Fiscales.

Cabe aquí destacar que este pago, tampoco es pagar el impuesto en sí, sino que este impuesto que se cobra se deberán enterar a las autoridades.

Este impuesto trasladado será el mismo que deberá ser enterado y "pagado" a las Oficinas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público correspondientes.

Para aclarar esto, los mismos \$ 6 millones que cobró o trasladó el contribuyente por concepto de I.V.A. por mis honorarios, son los que deberá pagar o enterar a las Autoridades Fiscales correspondientes.

b) Impuesto acreditable

Además de este impuesto correspondiente, tenemos el **impuesto acreditable**, que es aquel que podemos acreditar o restar del impuesto a pagar a nuestro cargo.

Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto al Valor Agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente en el mes o en el ejercicio al que corresponda. (87)

Para que sea acreditable el impuesto al Valor Agregado, deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el importe establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado o a los que se les aplique la tasa del 0 %. Para que se consideren estrictamente indispensables la importación, la adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casas-habitación o de bienes o servicios relacionados -- con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando el contribuyente no esté obligado al pago de éste último.

II. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste -- por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"III. Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se trasladada expresamente y -- por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto -- en los términos de los artículos (...), 17 y (...) de esta Ley.

"En todo caso, los contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación a que se -- refiere esta fracción, cuando el adquirente, el prestador del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite." (88)

Únicamente existe permisión para no trasladar en forma expresa y por separado el impuesto tasa 0 %.

III. Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de

bienes o servicios de que se trate. (89)

Para entender esto, se acreditará del importe del impuesto al valor agregado que le haya sido pagado al contribuyente, el que éste pague por conceptos - deducibles según la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Con esto queda claro que el impuesto a pagar será la diferencia entre el impuesto cobrado por el profesionista y el impuesto pagado o acreditable, por concepto de sus gastos deducibles.

3.- PAGOS PROVISIONALES

Los contribuyentes deberán efectuar pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, salvo las mencionadas en el artículo 86-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (analizadas en el Capítulo II), quienes efectuarán pagos provisionales trimestrales por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago establecidas para el Impuesto Sobre la Renta.

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda - al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento. (90)

Para determinar el pago provisional a que se refiere el artículo anterior, se aplicarán las tasas que correspondan según sea el caso, al valor de los ac-

89.- Artículo 40., Ley del Impuesto al Valor Agregado

90.- Artículo 50., Ley del Impuesto al Valor Agregado

tos o actividades realizadas en el mes por prestación de servicios. EL resultado de seta operación será disminuído con el monto del impuesto acreditable - en ese mes, el saldo pendiente de acreditar del mes inmediato anterior del mismo ejercicio (si lo hubiere) y, en su caso, el saldo a favor del ejercicio anterior; el contribuyente que opte por la devolución del saldo pendiente de - - acreditar del mes inmediato anterior, no podrá acreditarlo posteriormente.

Cuando en la declaración de pago provisional de que se trate se omita el - acreditamiento correspondiente, éste podrá llevarse a cabo en la declaración - del mes siguiente o en la del ejercicio. Lo dispuesto en este párrafo es sin perjuicio del derecho que tienen los contribuyentes de presentar declaraciones complementarias. (91)

Cuando se formulen declaraciones complementarias substituyendo los datos - de la original, en virtud de las cuales resulten saldos pendientes de acreditar o se incrementen los que habían sido declarados, el contribuyente procederá como sigue:

I. Cuando se trate de declaraciones de pagos provisionales y no se haya -- presentado la declaración del ejercicio, el saldo a favor o su incremento podrá acreditarse en la declaración de pago provisional siguiente al día en que se presente la declaración complementaria sin que sea necesario modificar las demás declaraciones.

II. Cuando se modifique una declaración del ejercicio, el contribuyente podrá optar por solicitar devolución o por continuar el acreditamiento en la de-

claración de pago provisional siguiente al día en que se presente la complementaria.

Cuando el valor neto de los actos o actividades por los que se debe pagar impuesto en el ejercicio sea superior a la suma del declarado en los meses que comprenda el mismo o cuando el importe del impuesto acreditable en el ejercicio sea inferior a la suma del declarado por los meses que corresponda a dicho ejercicio, se deberán presentar declaraciones complementarias por el mes o meses que correspondan las diferencias, debiéndose cubrir los recargos respectivos. (92)

Esto quiere decir que las declaraciones complementarias que modifiquen el saldo del impuesto al valor agregado a nuestro favor, se podrá acreditar en -- los pagos provisionales subsecuentes o pedir devolución; y las que modifiquen el saldo en nuestra contra, deberán ser pagadas con recargos en el siguiente - pago provisional.

Las fechas para su presentación serán las mismas que las dispuestas para - el pago del Impuesto Sobre la Renta, en las mismas oficinas autorizadas y mediante las mismas formas oficiales HFPC-1 y HFPC-1-A (ver anexos 1 y 2).

4.- PAGO DEFINITIVO

El impuesto anual se calculará por ejercicios fiscales, excepto cuando se trate de actos accidentales por los que se deba pagar impuesto al valor agregado:

"El contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en -- las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. En este caso, no se formulará la declaración anual ni de pago provisional ni llevará contabilidad, pero deberá expedir los comprobantes de la contraprestación y conservarlos durante cinco años." (93)

"El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales, se presentará mediante declaración ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Los contribuyentes deberán proporcionar la información que de este impuesto se les - solicite, en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta." (94)

Veamos ahora lo que indica el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para la determinación del impuesto del ejercicio:

Para determinar el impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 5o. de la Ley (párrafo anterior), se aplicarán las tasas que correspondan, según - sea el caso, al valor neto de los actos o actividades realizados en el ejercicio por prestación de servicios. Del resultado, se disminuirá el monto del im puesto acreditable del ejercicio.

Del impuesto del ejercicio se deducirán los pagos provisionales determinados. (95)

Este pago se presentará en las oficinas autorizadas, y en las formas oficiales HFPC-6, HDE-2 y HDE-2-1 (ver anexos 3 y 4), que son las mismas utilizadas para el pago del Impuesto Sobre la Renta.

93.- Artículo 33, Ley del Impuesto al Valor Agregado

94.- Artículo 5o., Ley del Impuesto al Valor Agregado

95.- Artículo 14, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

5.- OBLIGACIONES SECUNDARIAS

Para concluir este capítulo, mencionaré las restantes obligaciones que tienen los contribuyentes que deben pagar el impuesto conforme a esta Ley, las cuales no difieren mucho de las obligaciones mencionadas en el capítulo anterior.

Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades gravados con tasa 0 %, tienen, además de las obligaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las siguientes:

I. Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento (vistos anteriormente) y el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, efectuando la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales la Ley del Impuesto al Valor Agregado libera de pago.

II. Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el Impuesto al Valor Agregado que se traslada expresamente y por separado a quien reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes al momento en que se considera prestado el servicio y que se debió pagar el impuesto.

III. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (pagos provisionales, declaración anual,

y pago único por actos accidentales).

Tratándose de servicios personales independientes prestados a través de -- una asociación o sociedad civil, será ésta la que a nombre de los asociados o socios cumpla con las obligaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. (96)

Con esto concluimos el tercer capítulo referente al régimen del Impuesto - al Valor Agregado para personas que perciben ingresos por honorarios y en gen - ral, por la prestación de un servicio personal independiente.

CAPITULO IV
CASOS ESPECIALES

Para finalizar este estudio, comentaré acerca de los casos especiales o -- tratamientos especiales que se les da a ciertos ingresos por honorarios.

a) Honorarios a Miembros de Consejo

Estos, aunque en efecto son honorarios, tienen un tratamiento especial. - Dichos ingresos deberán de sufrir al momento de ser pagados, una retención por parte del prestatario y a cuenta del impuesto anual, de no menos del 30 % de - lo pagado.

Además de esta retención que viene a hacer las veces de pago provisional, - cabe señalar que el tratamiento que se les da a estos ingresos por honorarios - es el de **ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio - personal subordinado**. Esto es, sin importar si el prestatario es o no la fuen - te principal de ingresos del contribuyente, o si se prestan los servicios pre - ponderantemente en las instalaciones del prestatario.

La desventaja o injusticia que acarrea consigo tan alta retención que, co - mo ya hemos dicho, no es menor al 30 % del total de lo pagado, y el tratamien - to que se les da a los citados ingresos, es que, además de que en la mayoría - de los casos, esta retención es mayor que el impuesto real a pagar, dado que - están percibiendo ingresos por salarios, el contribuyente no tendrá derecho a - deducción alguna.

El problema de esta situación, es que generalmente el miembro del Consejo es un profesionista independiente, que tiene gastos reales para la obtención de esos ingresos, como pueden ser los pagos de teléfono, secretario, automóvil, honorarios por consultas a otros profesionistas para la adecuada toma de decisiones en el Consejo, etcétera, los cuales no serán deducibles.

CONCLUSIONES

Una vez que se ha visto, a través del presente trabajo, la reglamentación que rige a las personas que obtienen ingresos por honorarios, se puede concluir:

- 1.- El estudio del capítulo de honorarios, contribuye a que las personas que obtengan ingresos por este concepto conozcan y comprendan sus obligaciones y derechos como contribuyentes sujetos de impuesto y de esta manera puedan organizar y actualizar todo lo concerniente al pago oportuno de dichos impuestos; ya que dentro de la complejidad que esto implica, es muy sencillo en cualquier momento, quedar fuera de la Ley.
- 2.- Como se puede observar, las leyes fiscales están constantemente modificándose y adicionándose; por esto, el sujeto al impuesto deberá mantenerse actualizado e informado de todas y cada una de las modificaciones que tenga la ley para mantenerse siempre al corriente de sus diversas responsabilidades fiscales.
- 3.- No deberían existir, aunque se suponga que es para simplificar el pago a los contribuyentes, los pagos provisionales trimestrales de Impuesto Sobre la Renta calculados sobre los impuestos pagados el año inmediato anterior. Esto, debido a que quien percibe ingresos por honorarios no necesariamente estará percibiendo ingresos por la misma o mayor cantidad el siguiente año, sino que puede percibir ingresos en cantidad inferior que el año inmediato anterior, provocando que este pago se convierta en una grave y pesada carga financiera para el contribuyente, llegando posiblemente a ser su-

perior a los ingresos que está percibiendo.

4.- En caso de que los pagos provisionales se efectuaran conforme a la opción de la Resolución Miscelánea, y ya que el cálculo de estos mediante el procedimiento tradicional de la ley permite acreditar contra el pago que resulte, el monto de impuestos retenidos, lo más justo es que en esta opción (de la Resolución Miscelánea) se permitiera esta misma acreditación, conjuntamente con la disposición mencionada en el párrafo anterior. Esto, debido a que la mencionada retención es, de cualquier forma, un pago provisional del impuesto, y al no permitir su acreditamiento en estos dos casos, se está pagando al Fisco por duplicado el pago provisional del impuesto.

5.- Como mencioné en el último capítulo de este trabajo, debería modificarse el tratamiento aplicable a los ingresos por honorarios por miembros de Consejo. Lo anterior, debido a que es injusto que se les aplique una tasa impositiva superior que a todos los demás contribuyentes personas físicas, además de que debería permitírseles deducir los gastos que realmente son indispensables para la obtención de ese ingreso.

6.- Los ingresos por derechos de autor deberían tratarse exactamente igual a los demás ingresos por honorarios; es decir, no hay ninguna justificación para que tengan derecho a una acreditación extra contra el impuesto a pagar.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Francisco Díaz/ Eduardo M.
"DICCIONARIO DE CONTABILIDAD"
Siglo Nuevo Editores
3a. edición
México, D.F. 1980
pág. 14

- 2.- Kohlor, Erick L.
"DICCIONARIO PARA CONTADORES"
Unión Tipográfica Editorial Hispano-
Americana, S.A. de C.V.
México, D.F. 1981
pág. 324

- 3.- Bach, Juan René.
"ENCICLOPEDIA DE CONTABILIDAD, ECONOMIA,
FINANZAS Y DIRECCION DE EMPRESAS"
Ediciones Bach
3a. edición
Argentina, 1973
Tomo IV

- 4.- Chirino Castillo, Joel.
"DERECHO CIVIL III, CONTRATOS CIVILES"
SEISA
México, D.F. 1986
pp. 165-173

- 5.- Zamora y Valencia, Miguel Angel.
"CONTRATOS CIVILES"
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F. 1981
pp. 199-204

- 6.- PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL (Revista)
Ediciones Contables y Administrativas,
S.A. de C.V.

núms. 36 y 37 del 10. y 16 de abril de 1991
México, D.F. 1991.

- 7.- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL
Editorial Porrúa, S.A.
8a. edición,
México, D.F. 1989.

- 8.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Correlacionado)
Editorial Themis
México, D.F. 1991.

- 9.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Editorial Themis
México, D.F. 1991

- 10.-CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
Editorial Themis
México, D.F. 1991.

- 11.-REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
Editorial Themis
México, D.F. 1991

- 12.-LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Editorial Themis
México, D.F. 1991

- 13.-REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Editorial Themis
México, D.F. 1991

- 14.-BREVIARIO FISCAL PARA 1991
Editorial Themis
9a. edición,
México, D.F. 1991

A N E X O 1

FORMA OFICIAL PARA LA PRESENTACION DE LAS
DECLARACIONES DE PAGOS PROVISIONALES

FORMA HFPC.1

A N E X O 2

FORMA OFICIAL PARA LA PRESENTACION DE LAS DECLARACIONES
COMPLEMENTARIAS DE PAGOS PROVISIONALES

FORMA HFPC.1A

INPECHECHON **FORMULARIO DE DECLARACION COMPLIMENTARIA DE PAIS DE CONTRIBUYENTE**
PAIS DE PERSONALIDAD Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE FISCAL Y SOCIAL

SPFC-16

APLICAR PATRÓN DE TÍTULOS Y NOMBRES Y APELLIDOS Y NOMBRES SOCIALES _____ CLASE DE REGISTRO FISCAL DE CONTRIBUYENTE _____

PERIODO DEL PAIS DEL AÑO DEL	DESCRIPCIÓN	IMPORTE
	BASE DE CONTRIBUCIONES Y PAGAR	
COMPLIMENTARIA SUPLENIDORA _____ NOMBRE DE DECLARACIONES COMPLIMENTARIAS A LA ORIGINAL	CANTIDAD Y CATEGORÍA	L.S. 6 750 11 A. 873
CORRECCION Y REGAL _____ NOMBRE DE DECLARACIONES DE CORRECCION REGAL A LA ORIGINAL	PAIS ORIGINAL	
Nº DE DERECHOS DE REGAL	SALDO Y PAGAR	
CREDITO PARCIALMENTE SUPLENIDOR _____ NOMBRE DE CREDITO	IMPORTE	CUBIERTO 700
	Nº DE ESTABLECIMIENTO DE EMPLEADO	

CONTINUA EN EL REVERSE DE ESTE DOCUMENTO

L.S. 6 ACREDITADO	100
SALDO POR ACREDITAR L.S. 6	873
L.S. 6 ACREDITADO	873
SALDO A PAGAR L.S. 6	923

EXTRADICIONES IMPORTANTES

1. ESTA FORMA DEBEA PRESENTARSE EN UN SAJES SIEMPRE QUE TENGA SALDO A PAGAR Y EN UN SAJES DE REGAL O IMPORTE O CON CREDITO Y EN UNA ÚNICA FORMA, CASO DE TENER A PAGAR O A IMPORTE O CREDITO POR VARIOS DEPARTOS O IMPORTE O CREDITO.
2. IMPARCIALMENTE DEBE HAYER EN LA CLASE DEL REGISTRO FISCAL DE CONTRIBUYENTE O DEBE O TENER PERSONALES.
3. DEBEA APLICAR EL PATRÓN DEL PERIODO DE PAIS AL CLASIFICAR ESTE EN DECLARACIONES CON IMPORTE FISCAL.
4. LAMBRE APLICAR LA PARTE REGISTRO.

LOS DATOS CONTENIDOS EN LA PRESENTE DE DECLARACION DEBEAN PRESENTARSE EN SU FORMA ORIGINAL

APLICAR PATRÓN DE TÍTULOS Y NOMBRES Y APELLIDOS Y NOMBRES SOCIALES _____

IMPORTE FISCAL DE ESTABLECIMIENTO DE EMPLEADO LAMBRE _____

PAIS DEL CONTRIBUYENTE Y ESTABLECIMIENTO LAMBRE _____

ESTE FORMULARIO DEBE PRESENTARSE EN SU FORMA ORIGINAL

A N E X O 3

FORMULARIO OFICIAL ANUAL DE PAGO DE CONTRIBUCIONES
PARA PERSONAS FISICAS. I.S.R., I.A., I.V.A..

FORMA HFPC-6

y

FORMA OFICIAL PARA LA DECLARACION ANUAL DE LAS
PERSONAS FISICAS. I.S.R., I.A., I.V.A..

FORMA HDE-2

CATEGORÍA DE PRODUCTOS		CANTIDAD		VALOR	
CANTIDAD		VALOR		VALOR	
10					100
11					100
12					100
13					100
14					100
15					100
16					100
17					100
18					100
19					100
20					100
21					100
22					100
23					100
24					100
25					100
26					100
27					100
28					100
29					100
30					100
31					100
32					100
33					100
34					100
35					100
36					100
37					100
38					100
39					100
40					100
41					100
42					100
43					100
44					100
45					100
46					100
47					100
48					100
49					100
50					100
51					100
52					100
53					100
54					100
55					100
56					100
57					100
58					100
59					100
60					100
61					100
62					100
63					100
64					100
65					100
66					100
67					100
68					100
69					100
70					100
71					100
72					100
73					100
74					100
75					100
76					100
77					100
78					100
79					100
80					100
81					100
82					100
83					100
84					100
85					100
86					100
87					100
88					100
89					100
90					100
91					100
92					100
93					100
94					100
95					100
96					100
97					100
98					100
99					100
100					100
101					100
102					100
103					100
104					100
105					100
106					100
107					100
108					100
109					100
110					100
111					100
112					100
113					100
114					100
115					100
116					100
117					100
118					100
119					100
120					100
121					100
122					100
123					100
124					100
125					100
126					100
127					100
128					100
129					100
130					100
131					100
132					100
133					100
134					100
135					100
136					100
137					100
138					100
139					100
140					100
141					100
142					100
143					100
144					100
145					100
146					100
147					100
148					100
149					100
150					100
151					100
152					100
153					100
154					100
155					100
156					100
157					100
158					100
159					100
160					100
161					100
162					100
163					100
164					100
165					100
166					100
167					100
168					100
169					100
170					100
171					100
172					100
173					100
174					100
175					100
176					100
177					100
178					100
179					100
180					100
181					100
182					100
183					100
184					100
185					100
186					100
187					100
188					100
189					100
190					100
191					100
192					100
193					100
194					100
195					100
196					100
197					100
198					100
199					100
200					100

A N E X O 4

**ANEXO 1. DE LA FORMA HDE-2, FORMA OFICIAL PARA PAGOS
CUANDO SE PERCIBIERON INGRESOS POR HONORARIOS**

FORMA HDE-2-1

A N E X O 5

**FORMA OFICIAL PARA DARSE DE ALTA EN EL
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES**

FORMA HRF-1

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

FORMATO DE USO MULTIPLE
-IMPRESOS BOMBIKACHA, OPCAB, ETC-

1	07A	C
2 CLAVE DE REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES		

3	MARCAR CON "1" SI ES SOCIEDAD DE INSCRIPCION <input type="checkbox"/> SI ES AVISO ESPECIFICO:		TIPO DE MOVIMIENTO						
4	APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S), DENOMINACION O RAZON SOCIAL								
5	FECHA DE NACIMIENTO O DE FIRMA DE LA ESCRITURA O DOCUMENTO CONSTITUTIVO	AÑO	MES	DIA	6	FECHA DE HECHO DE ACTIVIDADES CAMBIO O CANCELACION	AÑO	MES	DIA
7	DOMICILIO (CALLE)		NUM. Y CALLE EXTERIOR	NUM. Y CALLE INTERIOR	CODIGO POSTAL	TELEFONO			
ENTRE LA CALLE DE					DE				
COLONIA					LOCALIDAD				
MUNICIPIO O DELEGACION (N/D)					ENTIDAD FEDERATIVA				
8	ACTIVIDAD PREPONDERANTE (DESCRIPCION)								
9	ANOTE LAS CLASES QUE LE CORRESPONDAN:								
10	OTROS DERECHOS FEDERALES DE PAGO PERIODICOS (DESCRIPCION)				OTROS IMPUESTOS FEDERALES DE PAGO PERIODICOS (DESCRIPCION)				
DECLARO BAJO PROMESA DE DELIR VINCULO Y BAJO MI ESTRICTA RESPONSABILIDAD QUE LOS DATOS PROPORCIONADOS EN ESTE FORMATO SON REALES									
NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL, LICUADOR O SACADO					FECHA Y SELLO DE LA OFICINA				
CLAVE DE REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DEL REPRESENTANTE LEGAL, LICUADOR O SACADO					FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL, LICUADOR O SACADO				

