



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

**FACULTAD DE EMPRESARIALES
MAESTRÍA EN IMPUESTOS
INCORPORADA A LA SECRETARÍA DE EDUCACIÓN
PÚBLICA RVOE 20100831**

TESIS

**“INVIABILIDAD DEL PROGRAMA PAGO EN ESPECIE
Y SU COYUNTURA CON LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA”**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO ACADÉMICO DE:
MAESTRA EN IMPUESTOS**

PRESENTA:

María Eugenia Ávila Arce

DIRECTOR:

Dr. Salvador Rivas Aceves

CO-DIRECTOR:

Dra. Griselda Dávila Aragón

Ciudad de México, 2020.

ÍNDICE

<u>Introducción</u>	1
<u>Capítulo I</u>	9
<u>Capítulo II</u>	24
<u>Capítulo III</u>	50
<u>Conclusiones</u>	61
<u>Referencias</u>	68

INTRODUCCIÓN

Tan sólo de principios de siglo XX al día de hoy, México ha sufrido grandes modificaciones en lo económico, político y social. La economía ha puesto su interés y desarrollo en diferentes conceptos. Primero estaba enfocado en lo que la tierra producía, para después darle prioridad a la parte industrial y hoy, nuevamente cambió el punto central de la economía del país, ahora se ve favorecido el sector servicios y tecnologías de la comunicación. Así que no se le reconoce al sector cultural como una parte primordial, o al menos suplementaria de la economía.

Esto también ha cambiado el perfil de los artistas, que también hoy actúan como prestadores de servicios, quienes tan sólo responden prioritariamente a peticiones en las que plasman realidades muy ajenas a su sentir y que venden a un mercado pudiente. En México, contamos con galerías que son sostenidas principalmente por la iniciativa privada. Esto nos permite observar el demérito que ha tenido la producción artística en México en comparación con los primeros años del siglo XX, a pesar de la existencia del Consejo Nacional de la Cultura y las Artes, entidad que hoy opera con el propósito de elevar la presencia del arte y la cultura a través de proyectos, exposiciones, y diversos eventos culturales.

En nuestro país, la plástica mexicana ha sido sumamente afortunada por lo prolífica que fue desde finales del siglo XIX hasta principios del siglo XX, a algunos de sus exponentes se les reconoce no sólo al interior del país sino también en el extranjero, por mencionar algunos grandes pintores mexicanos tenemos a: Diego Rivera, Frida Kahlo, David Alfaro Siqueiros, José Clemente Orozco, Rufino Tamayo, entre otros. Y parte de su éxito era que abanderaban ideologías en la expresión de sus obras, se notaba una tendencia a interpretar acontecimientos políticos, sociales y económicos.

Ante los cambios de estos acontecimientos con el devenir de los años también cambian las corrientes artísticas, llamándosele a la que se vive en nuestros días como arte contemporáneo o moderno, en la cual ya no se delimita una tendencia o estilo, lo que predomina es una total libertad a crear sin ninguna restricción para que sea considerado arte. El hablar de arte es un concepto que se encuentra sumamente ligado a la vida de cualquier nación, pues parte de su presupuesto lo destinan a la investigación y a la cultura, ya que sin estas no se podría pensar en el total desarrollo económico y social de un país.

Podemos decir que en lo político y en lo económico, México ha dejado a un lado el interés por las personas que desarrollan estas actividades, sin embargo, no así en el ámbito social, pues muchos jóvenes hoy en día se dan cuenta de sus capacidades y aptitudes para desarrollarse en el ambiente de las artes plásticas, pero sólo unos de tantos dedican de lleno su tiempo y hacen una carrera en la pintura, pues la mayor parte encuentran en el país poco apoyo en esta materia. Y hablamos de apoyo desde el principio base, que es la información, la cual no está debidamente definida en las Leyes que afectan la actividad económica de los artistas plásticos. En primer lugar en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es el objeto principal de estudio del presente documento, pero también en otras leyes como la de Derechos de Autor, basada en la propiedad intelectual.

Esta última ley ha sido objeto de protección y legislación a nivel internacional por medio del Convenio de Berna, al que México se afilió en 1967. En éste se establecen los criterios para la protección de la nacionalidad de los autores, lugar de publicación de la obra, entre otros. Análogamente, la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, que también promueve la protección a la propiedad intelectual y la creatividad en todo el mundo, a través de la cooperación de los estados y organismos internacionales.

Si existe algo que aqueja a los mexicanos es el pago de impuestos. Un error del gobierno ha sido enfocarse a su cobro sólo sobre los contribuyentes “cautivos”, que son todos aquellos que por necesidades de negocio han tenido que formalizar su registro ante Hacienda y otros por el simple hecho de sentirse tranquilos de ser buenos ciudadanos y cumplir.

Pero quedan fuera de esto muchas personas generadoras de ingresos que también deberían de contribuir, y no lo hacen porque se ha vuelto una práctica en cierta forma consentida por el Gobierno, y otros tantos porque les falta la información adecuada, y es imprescindible darles certeza jurídica respecto de la ley de ISR y la ley de los Derechos de Autor. También es de suma importancia ubicar cuanto puede ser la aportación que los artistas plásticos dan al país, pero aún más importante ver cuánto se pierde por la falta de contribución.

Bajo estas condiciones, la creación y comercialización de obras de arte es claramente una actividad económica que genera un gran flujo de recursos que no tributan impuestos ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por un lado, por la complejidad de las disposiciones, por otra parte, la falta de adhesión de los pintores a un régimen fiscal y por último al programa pago en especie. Lo anterior representa un “vacío” en materia de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en la Ley de Derechos de Autor y, por ende, un impacto negativo en la recaudación fiscal del país. La observancia de los estímulos fiscales que hoy se tienen en favor de este gremio son dignos de analizarse, ya que solo podrían estar generando un beneficio personal en lugar de una aportación a nivel nacional.

Con la Constitución de 1917 se sentaron las bases para crear una normatividad y legalidad en el cobro de contribuciones que permitiría al estado mexicano obtener recursos, por ejemplo a través del Impuesto Sobre la Renta (ISR), la cual estaba configurada a partir de

“Cédulas” que identificaban a los sujetos del impuesto de acuerdo a su actividad contemplando desde entonces cuatro grandes grupos de actividades económicas. Los artistas plásticos estaban contemplados en la segunda cédula con tasas progresivas que iban del 1% al 4% dependiendo del monto de las ganancias. Algo interesante de esta primera emisión de ley, es que ya se consideraba la posibilidad de exenciones.

Con el paso del tiempo, hubo una gran cantidad de modificaciones a la Ley, no sólo en montos de las tasas sino en la clasificación y estructuración implementada por las cédulas definidas en cada modificación. A lo largo de estas modificaciones los artistas plásticos fueron alguna vez contemplados y otras no. Esta indefinición ocasionó problemas en la recaudación ya que no estaba claro bajo que tipo de actividad económica estaban sujetos ni los montos asociados a dicha actividad.

Derivado de lo anterior y aprovechando su fama, Diego Rivera, David Alfaro Siqueiros, José Clemente Orozco, Gerardo Murillo y Rufino Tamayo entre otros, lograron la exención fiscal por derechos patrimoniales hasta su muerte. Situación que marco los indicios de un estímulo que hasta nuestros días se encuentra vigente. La exención mencionada no quedó escrita en ninguna ley, reglamento o decreto en ese momento, tan solo se siguió actuando como desde 1921 bajo el amparo del Artículo 28 Constitucional.

Para 1957, un grupo de pintores, funcionarios de cultura y de hacienda crearon un programa para que los artistas plásticos sí cumplieran con el pago del impuesto, pero a través del pago en especie, es decir con sus propias obras. Finalmente, así fue nombrado “Programa pago en especie” del cual solo eran privilegiados los pintores, dejando fuera a las demás expresiones del arte. Este programa sigue vigente hasta nuestros días.

Por otro lado, nuestro país se ha tenido que adecuar a las innovaciones científicas, tecnológicas y artísticas mundiales y muestra de ello es la creación de leyes e instituciones

para velar por el respeto y promoción de la propiedad intelectual. Por ello, en 1996, se aprobó la Ley de Derechos de Autor, que a su vez dio paso a la creación del Instituto Nacional de Derechos de Autor, órgano desconcentrado de la Secretaría de Educación Pública, que tiene como uno de sus objetivos el promover la creación de obras literarias y artísticas. Esta ley protege la propiedad intelectual de las creaciones artísticas y ayuda en la definición de los artistas como sujetos de tributación. Ante este panorama surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Es la poca claridad en la Ley del ISR para clasificar a los artistas plásticos una causa del programa pago en especie?
- ¿Fueron las condiciones político-sociales las que ocasionaron el programa pago en especie?
- ¿Cuál es el impacto económico que hoy tiene el programa pago en especie?

La creatividad y el ingenio son fuente de ingresos, y por consiguiente del pago de impuestos, lo importante es llegar a la razón por la que una parte de la población dedicada a la pintura se encuentra en la economía informal, el peso que tiene el Gobierno en esta situación y su afectación. Y del lado de los que, si se encuentran en el padrón hacendario, encontrar si les benefician las facilidades que se otorgan en materia de ISR. Finalmente, el concluir con una serie de posibles modificaciones para éste régimen fiscal, o al menos con aportaciones que puedan motivar tanto a las autoridades como a los contribuyentes. La presente investigación parte de la siguientes hipótesis:

1. La indefinición en el marco legal, particularmente en la Ley del ISR, ha sido factor clave para el surgimiento del programa pago en especie.

2. La existencia del programa pago en especie está representando un beneficio personal, ya que no favorece a todos los pintores
3. La eliminación del programa favorecería la hacienda pública y los principios de equidad tributaria.

En México hablar de impuestos se convierte en un tema controvertido y complejo; por un parte la gran cantidad de disposiciones y correlaciones que atienden, y luego por la falta de claridad de las mismas. Esto es general, ya que impacta tanto a personas físicas como morales. Esta investigación se centra tan sólo en aquellas personas físicas que se dedican a las artes plásticas y tan solo en cuanto a la ley del impuesto sobre la renta.

Desde la llegada del Presidente Enrique Peña Nieto en 2012, éste se propuso aumentar la recaudación. Esto se lograría a través del aumento de la base de contribuyentes y el recrudescimiento a las disposiciones ya vigentes, limitando deducciones y elevando tasas. Respecto a la ampliación de la base, haciendo referencia solo a los artistas plásticos, si logró que bajo el nuevo régimen conocido como Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) estos se inscribieran por las bondades que ofrecía (independientemente de si era correcto o no el considerarse sujetos de este nuevo régimen).

En cuanto a la modificación en las deducciones, éstas se limitaron para efectos de pagos provisionales y de igual forma sucedió para las deducciones personales para declaración anual. La tasa máxima para personas físicas paso del 28% al 35%, además de retirar la facilidad de llevar contabilidad simplificada por una contabilidad electrónica.

Enrique Peña Nieto, al igual que todo Presidente entrante, publicó el Plan Nacional de Desarrollo para establecer lo que serían los objetivos de su sexenio. Entre estos se encontraba su interés por el impulso a las actividades culturales y por ende a la gente dedicada

a este sector, sin embargo, no se publicó ningún estímulo para los artistas plásticos excepto la ratificación del decreto del programa pago en especie. Por ende, el marco de análisis será la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, así como los decretos que han ratificado el programa que ha dado facilidades a los artistas plásticos.

El programa pago en especie ha sido controvertido, ya que por medio de varias entrevistas que se han publicado en medios de comunicación impresos, se ha encontrado a personas que ven benevolencia en el mismo por el impulso que da a los pintores para que sigan creando y sea éste un medio para que sea reconocido su trabajo. Pero también existen aquellos que no ven un aporte significativo a la economía y cultura del país, pero si un beneficio a una élite del gremio.

En consecuencia, el presente documento muestra la investigación propia del problema ya definido en el contexto histórico de este impuesto respecto a las disposiciones que atañen a los pintores. Identifica los estímulos fiscales que se han otorgado a estos contribuyentes y hace una valoración de los mismos. Esta investigación está enfocada a explicar cómo es y cómo se manifiesta una realidad fiscal que vive en específico el sector de las personas físicas dedicadas a las artes, las cuales son varias, por eso la delimitación será sólo en el campo de la “Pintura”.

Todos estos ciudadanos, viven sin tener la información y el apoyo suficiente por parte principalmente del gobierno. ¿Y esto, qué da como resultado? Que todos estos individuos se encuentren en la informalidad o en el no correcto pago de sus contribuciones. Esta investigación también podrá llegar a una conclusión que constantemente escuchamos y que le compete de forma directa a la hacienda pública. Esta es, lo difícil que se hace pagar impuestos en nuestro país, donde las legislaciones son sumamente complejas de entender y en consecuencia nos lleva a la evasión total. Por esta razón, también se busca dar las causas

por las que el sector artístico es casi invisible para el Gobierno a nivel fiscalización. Existe una relación proporcional entre el desconocimiento del contribuyente y la falta de cumplimiento con las leyes.

Respecto del marco regulatorio, se analizarán las disposiciones en materia de impuesto sobre la renta que le competen a esta ocupación, siendo menester profundizar en cualquier criterio normativo que pudiera tener el Sistema de Administración Tributaria al respecto. Al hacer la vinculación de lo que los “artistas en artes plásticas” requieren y lo que nuestras leyes exigen, se conseguirá hacer una recopilación de todo lo que los contribuyentes y demás interesados en el tema debemos saber para actuar de forma rápida y eficaz ante la solicitud de servicios por parte de estos contribuyentes.

Por último, se realizará una propuesta de modificación al marco regulatorio para resolver el problema de la indefinición y por ende tapar el hueco presupuestal que pudiera existir por el programa pago en especie.

CAPÍTULO I

ANÁLISIS HISTÓRICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LOS ARTISTAS PLÁSTICOS

Con la promulgación de la Constitución de 1917 se sentaron las bases para crear una normatividad y legalidad en el cobro de contribuciones que permitiría al estado mexicano obtener recursos. Uno de los principales instrumentos creados para tal efecto fue el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el cual aparece por primera vez el 20 de julio de 1921 con el nombre de Ley del Centenario bajo la presidencia del General Álvaro Obregón, véase Calvo (1995). A pesar de que su nombre indica que es una Ley, en la realidad fue tan solo un decreto con un mes de vigencia, el cual establecía un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez sobre los ingresos o ganancias brutas.

La Ley del Centenario, como bien señala Calvo (1995), estaba configurada a partir de “Cédulas” que identificaban a los sujetos del impuesto de acuerdo a su actividad contemplando desde entonces cuatro grandes grupos de actividades económicas. La cédula primera era para el comercio e industria; la cédula segunda para las profesiones liberales, literaria, artística o innominada; la cédula tercera era para sueldos o salarios, y finalmente la cuarta cédula para la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos. Los artistas plásticos estaban contemplados en la segunda cédula con tasas progresivas que iban del 1% al 4% dependiendo del monto de las ganancias. Algo interesante de esta primera emisión de ley, es que ya se consideraba la posibilidad de exenciones.

Con la existencia de esta posibilidad, los artistas de la época y dada la fuerza que tuvo el movimiento plástico en 1921, decidieron oponerse a que fueran gravados sus derechos patrimoniales, citando el artículo 28 constitucional que a la letra se transcribe en su primer

párrafo: *Artículo 28.- En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos; ni prohibiciones a título de protección a la industria; exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, telégrafos y radiotelegrafía, a la emisión de billetes por medio de un solo Banco, que controlará el Gobierno Federal, y a los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la reproducción de sus obras, y a los que, para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora.*

Bajo la interpretación de este artículo, se entendía que las leyes podrían otorgar diferentes privilegios a los autores y artistas, entre estos la posibilidad de considerar diferentes exenciones sobre impuestos. Bajo este fundamento se ampararon para lograr quedar fuera de la sujeción de la primera ley del impuesto sobre la renta por la comercialización de sus obras.

La ley del Centenario sentó las bases para la promulgación de lo que efectivamente sería la primera Legislación del Impuesto Sobre la Renta. Ésta apareció el 21 de febrero de 1924 con el nombre de “Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos”. La cual tenía dos capítulos fundamentales: el primero se refería al impuesto sobre sueldos, salarios, emolumentos, y honorarios, mientras el segundo capítulo hacía referencia al impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas. Los artistas estarían ubicados en el primer capítulo con una tasa del 2% para aquellas ganancias que excedieran \$12,000.00 semestrales.

La ley de 1924 no fue de carácter transitorio como la anterior y permitió configurar el sistema cédular en el cobro de impuestos. Bajo este esquema, el cumplimiento en el pago no está en función de la actividad económica, como en la ley de 1921, sino que se hace en función de la personalidad jurídica.

La ley fundamentó lo que hasta hoy en día es el motivo de la imposición de ISR que es sobre las utilidades, ya que permite la aplicación de deducciones sobre los ingresos obtenidos siendo ésta la verdadera capacidad contributiva del sujeto. Es importante mencionar que estas deducciones aparecían en el Reglamento de esta ley, situación inconstitucional que se corregiría con posterioridad.

Tanto los errores de esta ley como la posibilidad de aumentar la recaudación, permitió la corrección y adición de contribuyentes para lo que sería la nueva “Ley del Impuesto sobre la Renta” del 18 de marzo de 1925, la cual regulaba nuevamente la imposición a través de cédulas, siendo siete las que se definieron para los diversos causantes. Flores Zavala (1975) comenta que en la Cédula VII “estaban comprendidos los que se dedicaran al ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas; los que ejercieran un arte o un oficio y los que obtuvieran lucro o ganancia por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza análoga, así como ingresos por concepto de funciones beneficio”

En este texto se puede observar que los artistas plásticos de la época no tenían claridad en cuanto a definir en qué punto, de todos los sujetos vertidos en esta disposición, se encontraban comprendidos. Se podrían ubicar como una profesión artística, o como aquellos que ejercen un arte o tal vez de los que obtienen un lucro por su destreza o habilidad de naturaleza análoga. Desde entonces es fácil vislumbrar la complejidad para poder ubicar al sujeto del impuesto y sobre qué bases hacer el pago de contribuciones.

Para la cédula VII aplicaban tres tarifas. La tarifa A era progresiva que llegaba a una tasa máxima del 4% y los causantes podían hacer deducciones por cargas de familia. Esto quiere decir que por cada persona que era dependiente económico se podía disminuir una

cantidad sobre los ingresos del periodo. La tarifa B se aplicaba en el Distrito Federal o en ciudades fronterizas con una cuantía igual que la primera.

Y aún más importante, contaban con una tarifa C que aplicaba solo para aquellos que explotaran su destreza, cultura o habilidad. La tasa podía llegar hasta el 10% y las deducciones por cargas familiares estaban muy por debajo de las que permitía la tarifa A y B. Una pregunta interesante que surge a partir de estas condiciones es: ¿Usted artista plástico pagaría sus impuestos conforme a la tarifa A o C? La respuesta no puede basarse en el beneficio de la tasa o de las cantidades a deducir, sino en función de la actividad, lo cual era complicado descifrar en función del articulado de la ley. Los pagos para los contribuyentes de la cédula VII eran semestrales. La ley seguía acompañada de un reglamento, mismo que por primera vez daba la opción de cubrir las contribuciones en efectivo, timbres u otras.

La legislación de 1925 no generó los recursos que el Estado esperaba para poder manejar el gasto público, por lo que promulgo el 31 de julio de 1931 bajo el mandato de Pascual Ortiz Rubio una ley alterna con el nombre de “Ley del Impuesto extraordinario sobre ingresos”, esta gravaba los ingresos manifestados en la última declaración definitiva o semestral. La tasa era del 1% para comerciantes, industriales, agricultores y todos los contribuyentes de la mencionada cédula VII, y el 2% para el resto de los causantes contemplados en Ley.

Durante el periodo del 1930 a 1935, México pasó por momentos complicados que lo llevaron a tener cuatro presidentes en tan breve lapso, en consecuencia se dieron constantes reformas y decretos a la ley. Estos cambios sobre todo eran en las cuantías de las tasas, montos a gravar, así como en la adición de nuevos obligados, entre estos los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México.

El 27 de diciembre de 1939 bajo el mandato de Lázaro Cárdenas del Río, se expide la llamada Ley del Impuesto al Superprovecho. Se considera prácticamente una ley de emergencia que solo pretendía darle un respiro a la difícil situación económica en el país. Tanto, que solo tuvo vigencia al 31 de diciembre de 1941 y cerró con el sobreseimiento de varios juicios, ya que gravaba la utilidad excedente sobre el capital contable. Las tasas iban del 15% al 35% y tan sólo afectaba a los contribuyentes de la cédula I (Comercio). Es importante hacer mención del hecho a pesar de que no aplicó sobre los ingresos de los artistas.

El 31 de diciembre de 1941 se expide una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, esto bajo el mandato del Presidente Manuel Ávila Camacho. Surge con la intención de abrogar la anterior e incorporar las necesidades económicas del país que en ese momento iban dirigidas a impulsar la iniciativa y la empresa privada. Los contribuyentes se volvieron a agrupar en cinco cédulas. La cédula quinta fue la que correspondió a los artistas, sin embargo se mantuvo con la misma transcripción que se había dado en la ley de 1925, siendo nuevamente confusa la ubicación del sujeto del impuesto. Esta cédula a su vez introdujo categorías que gravaban ingresos sin considerar el principio de capacidad contributiva a través de la aplicación de deducciones, situación que originó que muchos contribuyentes recurrieran al amparo de la justicia y, por ende, se logró reformar en 1943 regresando al esquema de gravar utilidades.

México pasaba por tiempos de guerra, era necesario hacer ajustes constantes y el medio siempre era aumentar las cuotas para todas las cédulas, llegando a ser del 30% para los contribuyentes de la cédula V. Con decreto del 30 de diciembre de 1949, Miguel Alemán Valdés hace modificaciones a la ley, y se les otorga la oportunidad a los contribuyentes de la cédula V de “optar” por pagar en función de ingresos o de utilidades, siempre que sus ingresos no superaran 60,000 pesos anuales. Para 1950 se aumentaron los porcentajes de las tarifas, llegando hasta el 33%, aparece la devolución de saldos a favor de oficio sin la

necesidad de hacer solicitud de la misma y se agregaron como nuevos contribuyentes a esta cédula a todos aquellos que fungieran como agentes de fianzas y aduanales.

El 31 de diciembre de 1953 se promulga una nueva Ley bajo la presidencia de Adolfo Ruíz Cortines, misma que gravaba los ingresos provenientes del capital (del trabajo), de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas. Esta disposición cambio el panorama para los artistas plásticos que nuevamente se vieron incorporados al sistema hacendario por la enajenación directa de su trabajo. Esta situación no es que fuera nueva en las leyes, lo nuevo era que las autoridades ya no creían en el esquema de protección a los pintores bajo el amparo del artículo 28 Constitucional. Esta nueva promulgación emitió dos nuevas cédulas (quedando en siete), la sexta para imposición de capitales y la séptima para regalías.

Aprovechando su fama, Diego Rivera, David Alfaro Siqueiros, José Clemente Orozco, Gerardo Murillo y Rufino Tamayo entre otros, lograron la exención fiscal por derechos patrimoniales hasta su muerte. Situación que marco lo indicios de un estímulo que hasta nuestros días se encuentra vigente. La exención mencionada no quedó escrita en ninguna ley, reglamento o decreto en ese momento, tan solo se siguió actuando como desde 1921 bajo el amparo del Artículo 28 Constitucional.

Para 1957, un grupo de pintores, funcionarios de cultura y de hacienda crearon un programa para que los artistas plásticos sí cumplieran con el pago del impuesto, pero a través del pago en especie, es decir con sus propias obras. Finalmente, así fue nombrado “Programa pago en especie” del cual solo eran privilegiados los pintores, dejando fuera a las demás expresiones del arte.

De acuerdo con Garduño (2012), investigadora del INBA, fue el mismo David Alfaro Siqueiros quien encabezo la campaña de propaganda junto con el director general del impuesto sobre la renta de aquel entonces. Lo que dejó muy claro este estímulo es que sólo

se concedía a una cierta élite, dejando fuera a los pintores que habían adoptado corrientes vanguardistas de Europa y Estados Unidos.

Con las reformas efectuadas en 1959 la tasa era progresiva llegando hasta un 33% para los que estaban incorporados a la cédula quinta, que para éste momento y con las adiciones de contribuyentes hechas a lo largo de los años aplicaba para los que ejercieran una profesión, oficio, arte, actividad técnica, deportiva, cultural, espectáculos, agentes de instituciones de ahorro y préstamo para vivienda, seguros y fianzas.

El 1 de enero de 1965 con la presidencia de Gustavo Díaz Ordaz se da un gran salto en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que diversas disposiciones se conservan hasta hoy día. Su principal cambio es que eliminó las cédulas para convertirse en una legislación que regulaba por la personalidad jurídica del contribuyente, personas morales y personas físicas ahora gravándolos con un impuesto global.

Se conformó por cuatro títulos. El título tercero pertenecía a las personas físicas, se dividía a su vez en tres secciones, el primero, como indica Flores Zavala (1975), era para ingresos por salarios y por el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica deportiva o cultural, los agentes de instituciones de crédito, seguros y fianzas o la explotación de una patente aduanal. La segunda sección aplicaba para productos o rendimientos de capital y la tercera sección para el impuesto global de las personas físicas. En la reforma de 1971, se observa por primera vez que se grava la explotación de derechos de autor. Situación importante en el estudio realizado, ya que estos son ingresos que también involucran a los artistas plásticos.

Es importante comentar una modificación realizada en 1974 que es de relevancia a nuestros días. Por vez primera se establece como requisito de deducibilidad para los gastos, que éstos sean estrictamente indispensables para la actividad, en lugar de la redacción que

mencionaba que la deducibilidad estaba en función de que los gastos fueran normales y propios. Para las personas físicas se llegó a incrementar la tasa hasta en un 50% para aquellos que tenían una capacidad contributiva mayor.

Para 1975 los artistas plásticos seguían bajo el amparo de un pago en especie. ¿Y entonces que ha pasado en dieciocho años con todas las obras que han sido el tributo de diversos pintores? Cuando se presentó el programa en 1957, se tenía la idea de construir un museo que fuera representativo de los planes del gobierno en institucionalizar el sector cultural. El proyecto demoró y fue en 1964 que abrió sus puertas el Museo de Arte Moderno (MAM) bajo la tutela del Instituto Nacional de Bellas Artes (INBA). Dada la mala comunicación entre las tres entidades (INBA, MAM Y SHCP) y sus titulares, no se entregaron las obras almacenadas hasta ese entonces. Gracias a que se oficializó el programa de pago en especie por medio de decreto presidencial (Luis Echeverría Álvarez) publicado en el Diario oficial el 6 de marzo de 1975, es que las obras vieron la luz y fueron expuestas en el MAM.

Un momento importante en la historia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo da el Presidente López Portillo al abrogar la Ley de 1964 por una nueva legislación, “La ley de 1980”. La principal intención era el hacer las modificaciones que fuesen necesarias para que se tuviera una Ley clara, menos confusa y que su correcta interpretación incentivará a los contribuyentes a pagar sus impuestos, y así evitar la evasión y elusión fiscal. Esta ley recoge la mayor parte de las disposiciones de su antecesora, pero lo hace agrupando el contenido de manera más ordenada y congruente.

De forma general se puede decir que la nueva ley sumo deducciones para las empresas, elimino restricciones, se estableció una mecánica diferente de amortizar pérdidas, y ya no se incluyó la amortización de gastos por publicidad y propaganda entre otras. Dando

seguimiento al decreto de pago en especie publicado por su antecesor, José López Portillo volvió a firmarlo para dar continuidad y fortalecer la cultura y las artes en el país.

Lo que se convirtió en una novedad en esos años desde el punto de vista fiscal, fue la primera emisión de lo que hoy conocemos como Resolución Miscelánea, misma que buscaba la emisión de reglas de carácter general que permitieran a los contribuyentes cumplir más fácilmente con sus obligaciones en materia. En congruencia, esto satisfacía el objetivo de aumentar la recaudación, misma situación se daría con la emisión en 1984 del reglamento para esta ley.

Respecto a los artistas, estarían regulados por el Título IV en el capítulo II, catalogados como servicios personales independientes, en los que se les gravaba por la enajenación de las obras de arte de su creación. Todos aquellos que no fueran aceptados en el programa de pago en especie, estarían sujetos a las disposiciones de éste capítulo. En las disposiciones de carácter general, se otorgaba una exención de veinte salarios mínimos anuales a los ingresos por las regalías obtenidas en la explotación de obras, ya sea en manos de terceros o por ellos mismos. Este beneficio sólo era para los escritores.

Es importante mencionar que hasta ese momento no se había hecho mención de los ingresos por regalías de personas físicas, ya que no estaban regulados en el título IV capítulo II. El capítulo IX regulaba los demás ingresos de las personas físicas, y tampoco tenían observancia en éste capítulo. Otro vacío importante en las leyes promulgadas en los años ochenta, ya que ¿Cómo se puede exentar un concepto de ingreso que a su vez no es objeto del ISR? Los legisladores solo contemplaban que los ingresos propios de la actividad de un artista eran por la enajenación de sus obras.

El Doctor Agustín López Padilla, abogado en materia fiscal, se dedicó a escribir cada año, desde 1981, un estudio sobre la ley del impuesto sobre la renta emitida por el poder

legislativo de la nación, situación que ha permitido dar el seguimiento a los cambios en nuestras disposiciones y por ende a los artistas, mismos que hasta éste momento no se les ha reconocido ingresos por derechos de autor, situación que se solvento en 1984, pero las autoridades no tuvieron la cautela de ubicarlo como ingreso por una actividad independiente y sujeta en consecuencia a las actividades de un artista, sino también considerarlo como otros ingresos. De la misma manera hicieron una corrección a las exenciones, a partir de ese año solo estarían exentos los ingresos por regalías fruto de la explotación de las obras en manos de un tercero y con el requisito de que dichas obras estuvieran registradas ante las autoridades competentes. Privilegio del que solo gozarían nuevamente los escritores. Es de hacer notar la gran confusión para los artistas entre si la explotación de sus obras era un concepto de regalías o por derechos de autor.

Para 1987 México alcanzaba uno de sus peores momentos en la historia con la mayor inflación vista hasta ese momento, las reformas a la ley de 1987 buscaban un efecto totalmente recaudatorio, por lo que se dio la llamada “ampliación de la base”, además de por primera vez contemplar los efectos de la inflación en el ISR.

Para 1989, las reformas más importantes impactaron a las sociedades mercantiles y a las personas físicas con actividades empresariales, por lo que los contribuyentes de nuestro estudio no se vieron afectados. Estos seguían siendo contemplados en el título IV y considerados en el capítulo II, “Ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente”. Específicamente el artículo 84 en su segundo párrafo a la letra establecía: “Las personas que enajenan obras de arte hechas por ellas... calcularán el impuesto correspondiente en los términos de este capítulo, inclusive cuando su actividad sea comercial”, véase Ley del Impuesto sobre la Renta (1989).

Y para efectos de los ingresos por derechos de autor seguían regulados en el capítulo IX “Otros ingresos” y la exención de las disposiciones generales de ley establecía su beneficio sólo a los ingresos de los escritores por regalías obtenidas en la explotación de la obra realizada por un tercero.

Hasta 1990, los legisladores vieron la pertinencia de incluir dentro del capítulo II del título IV, Personas físicas con ingresos por actividades personales independientes, los ingresos por derechos de autor. Se añadió a la ley del ISR 1991 en su artículo 84 el siguiente párrafo:

“Los autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras, calcularán el impuesto que les corresponda en términos de este capítulo. Estos contribuyentes efectuarán sus deducciones en la proporción que guarden los ingresos por este concepto que exceden a ocho salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal elevados al periodo de que se trate, respecto del total de sus ingresos por derechos de autor obtenidos en el mismo periodo”

Y de la misma forma se modificó en el capítulo IX, otros ingresos de las personas físicas, la fracción que reconocía los derechos de autor, acotándolos a los que se percibieran por la explotación de las obras en manos de un tercero. Desde 1991 al año 2000, no se hicieron modificaciones a los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que involucraban el régimen de los artistas, ya sea por la enajenación de sus obras o por la explotación de las mismas. Sin embargo, en 1997 el Código fiscal de la federación ya incluyó el concepto de regalías que se había venido manejando.

El año 2000 se recordará de forma histórica en México, ya que por vez primera en 70 años las elecciones presidenciales fueron ganadas por otro partido político. El PRI dejaba de gobernar y ahora el PAN estaría la frente del Gobierno Federal. Este momento político tuvo tanta relevancia que también impactaba en materia fiscal. Se buscaba una reforma total al sistema que pretendería sacar al país adelante y no había más que hacer una reforma fiscal integral. El nuevo Presidente, Vicente Fox Quesada, dejó en manos del Licenciado Francisco Gil Díaz la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien se abocó al estudio de crear e implementar esta tan esperada reforma, que a su vez se diferenciara sustancialmente de la ley previa. Tarea que sería en su momento analizada por el Centro de estudios en finanzas públicas de la Cámara de Diputados en el 2002.

Los expertos en materia quedaron atónitos al ver la propuesta de reforma, ya que esta sólo contemplaba a lo más un 10% en cambios dejando el 90% prácticamente intacto. Y si a esto le sumamos que el consenso realizado en cámaras por la nueva administración no fue productivo ante su falta de experiencia, también evitó que varias de las propuestas hechas no fueran aceptadas.

Esta reforma será recordada como la peor realizada en su estructura, tanto que a los 10 días de su aprobación, la SHCP tuvo que hacer interpretaciones de la misma hasta en tres ocasiones, ya que ni la misma entidad precursora, implementadora y ejecutora podía entenderla. Sin mencionar la cantidad de leyes especiales que tuvieron que ser aprobadas. Para efectos del Título IV que regulaba a las personas físicas, se hizo uno de los cambios más significativos de la reforma, el capítulo II que regulaba los servicios por honorarios y servicios personales independientes se sumó al capítulo VI que regulaba las actividades empresariales. En mi opinión el dejar estos dos capítulos en uno mismo no tiene sentido alguno, ya que la naturaleza jurídica de estas actividades es totalmente diferente, y por ende

dejaba nuevamente a los artistas plásticos en la incertidumbre para poder esclarecer sus obligaciones como contribuyentes del ISR.

Algunos elementos que a mi parecer generan inconsistencia al unificarse ambos capítulos son:

1. La reforma con entrada en vigor en 1989 reconocía los efectos inflacionarios para las actividades empresariales más no para los artistas como profesionales independientes. La razón de que solo se reconociera este efecto para los contribuyentes con actividades empresariales era porque la operación misma de sus actividades se asemejaba a la de las personas morales, lo cual no podía compararse con la de un artista. ¿Sería justo para los artistas plásticos reconocer ese efecto de la inflación como un impuesto oculto?
2. Se venía reconociendo el efecto de las pérdidas fiscales para las actividades empresariales, pero no así para las actividades profesionales. No olvidar que las actividades empresariales tanto para personas físicas como morales, tienen un sustento económico basado en el capital, situación que permite la obtención de pérdidas de forma legal. ¿Realmente una persona dedicada a la pintura puede tener pérdidas, basados en que no puede existir discrepancia fiscal? El hecho era novedoso y bondadoso, ya que anteriormente las pérdidas obtenidas por estos contribuyentes se desvanecían sin ningún efecto.
3. Las obligaciones administrativas para una actividad empresarial reconocen entre otras el emitir estados financieros. ¿Esto lo podría lograr un artista plástico con menos recursos en la operación de vender o explotar sus obras?

A pesar de estos criterios, la autoridad expuso que la razón para dejar a ambos en un solo capítulo, era porque las actividades empresariales ya no serían gravadas por los ingresos en crédito sino pasaban a ser gravadas por flujo de efectivo, como si esto fuera suficiente para poder unificarlos.

El capítulo II a su vez quedó dividido en tres secciones, la primera sería para un régimen general para las actividades empresariales y profesionales, la segunda un nuevo régimen al que se le llamó régimen intermedio, y la tercera sección el régimen de pequeños contribuyentes.

La primera sección en su artículo 121, fracción V, establecía que se consideraban ingresos acumulables sujetos al régimen “los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente”. Y en su fracción VIII “los que derivaran de la explotación de derechos de autor”. El capítulo IX “de los demás ingresos” en su artículo 167 fracción XI, seguía considerando acumulable los ingresos por derechos de autor, sólo que se añadió al texto “personas distintas a éste”. Lo cual nos indica que se refiere a los derechos de autor por la explotación de las obras efectuadas por un tercero.

Y en su fracción XVII se incluye por vez primera la consideración de ingreso acumulable los ingresos por regalías, situación con bastante retraso ya que estos fueron contemplados desde 1997. En cuanto a las exenciones, el artículo 109 en su fracción XXVIII limita la exención a derechos de autor por explotación de la obra en manos terceros, pero acotando que solo es para obras escritas y obras musicales.

Después de este recorrido histórico podemos observar la cantidad de vueltas que han dado los ingresos por derechos de autor, unas veces gravados otras exentos, cambiando la forma en que se calcula el ISR, así como la restricción de beneficios a ciertas actividades autorales, sin que al momento exista una verdadera definición o tendencia. Desde entonces, a pesar de

las peticiones de diferentes expertos en materia fiscal y artistas en diversos ámbitos de crear un régimen especial para este tipo de contribuyentes, no se ha dado.

La incertidumbre de la no definición entre los conceptos de derechos de autor y regalías, ha provocado una mala captación de contribuyentes y por ende la recaudación de ingresos tributarios. Los antecedentes vertidos nos dan una idea de lo complejo del ámbito fiscal para cualquier contribuyente, pero en el caso de los artistas pareciera que existe un total olvido, ya que las reformas planteadas a través de los años no han tomado en cuenta el al menos corregir errores u omisiones al régimen. Mientras no se conceptualice y entienda el día a día en la vida de un artista plástico no se podrá entender el cómo obtienen sus ingresos y muchos menos el poder normar su actividad.

El mundo del arte tiene amplia relevancia sobre todo en el continente europeo, situación que obliga a tener una constante regulación legal de sus actividades, así como a la protección de sus derechos. Esto no se ve en México, que se está quedando atrás en conocimiento y acción sobre ellos. El programa de pago en especie fue concebido bajo la noble esperanza de generar interés y cultura en el arte por parte del pueblo mexicano, sin embargo, también ha sido sometido a los abusos de una élite de pintores.

CAPÍTULO II

INDEFINICIÓN ACTUAL DE LOS ARTISTAS PLÁSTICOS ANTE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La fuerza que tuvo el movimiento pictórico en México a principios del siglo XX permitió que a nivel mundial nuestro país fuera reconocido. El mundo comenzó a fijarse más en México no sólo por sus paisajes sino por su historia, raíces y tradiciones.

Al paso de los años esta historia ha cambiado, México ha sufrido cambios en lo político, económico y social, situación que se manifestó de manera clara en las diferentes formas en que se iba gravando a los artistas en las diferentes leyes del impuesto sobre la renta. Hoy el interés económico está centrado en desarrollar e impulsar el sector de los servicios, la tecnología y el comercio global, dejando a un lado al sector cultural. Grave situación para la realidad de un país, ya que el concepto de arte es un concepto ligado a la vida de cualquier nación.

En 2012, al llegar a la Presidencia Enrique Peña Nieto y publicar el Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 2013-2018, hizo mención de que las actividades culturales aún no eran autosustentables y en mucho era porque cualquier manifestación de cultura es apreciada por un número reducido de ciudadanos, por lo que era indispensable implementar programas con un mayor alcance.

Hoy podemos confirmar por medio de la página del INDEP (Índice de Desempeño de los Programas Públicos Federales) que, a pesar de que en el Plan Nacional de Desarrollo se propuso crear programas de ayuda al sector, y que efectivamente se abrieron varios, no existe apoyo alguno para los artistas plásticos. El INDEP muestra el nombre de los programas, los montos asignados, así como una evaluación de su aprovechamiento. Por lo que se observó,

le fueron destinados recursos a la Secretaría de Educación Pública (SEP) que para el inicio del sexenio sería la entidad que se encargaría de los objetivos marcados en materia de cultura. A partir del 2017 estos recursos se otorgaron a la Secretaría de Cultura, la cual nació en 2015 bajo la titularidad de Rafael Tovar y de Teresa.

La relevancia de la creación de esta nueva Secretaría radica en que ésta asumió toda la responsabilidad en materia de promoción y difusión de la cultura y el arte, misma que antes estaba en manos de la ya muy ocupada SEP, por lo cual se puede considerar como una buena aportación en el sexenio para todas las personas involucradas en la cultura. Los recursos destinados a la Secretaría de Cultura, tampoco se enfocaron en beneficios para los artistas plásticos, así que el único beneficio directo que se les dio fue la ratificación del decreto del programa “pago en especie”.

Por el lado de las contribuciones, Peña Nieto instruyó a su Secretario de Hacienda, Luis Videgaray, que evaluará y propusiera al Congreso una nueva reforma fiscal encaminada a buscar dos objetivos: aumentar la recaudación y ampliar la base de contribuyentes, lo cual, a lo largo de los años, a pesar de los intentos, no sumaban para efectos de ampliar el padrón hacendario.

Así fue como en 2014, como todo gobierno entrante, realizó una reforma fiscal que impactó tanto a personas morales como personas físicas. A esta últimas les castigó de forma general en un aumento de tasa, pasó la máxima del 30% al 35% afectando principalmente a los ingresos anuales que superaran \$750,000.00 (setecientos cincuenta mil pesos); se limitó el monto de las deducciones personales que se incluyen en la declaración anual; la exención por venta de casa habitación paso de 1,500,000 UDIS a 700,000 UDIS; se limitaron deducciones al tener una nómina al igual que por deducción de automóviles, entre otras.

Para los artistas plásticos, en su caso en particular, siendo considerados como una actividad profesional, ya no podrían llevar una contabilidad simplificada. Una reforma importante fue la creación de un nuevo régimen al que se le llamó Régimen de Incorporación Fiscal (RIF). Este nuevo régimen, regulado en el capítulo II “Actividades empresariales y profesionales”, sustituía a los regímenes creados en 2002, régimen intermedio y régimen de pequeños contribuyentes. Al nuevo RIF podrían estar sujetas, de acuerdo al artículo 111 de la ley del impuesto sobre la renta los siguientes:

Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

La lectura de esta nueva disposición abría la posibilidad para muchos pintores, ya que ellos se veían vendiendo obras, por lo tanto, enajenando bienes, o bien, sin tener un título profesional prestaban un servicio al crear obras sobre pedido. Por lo tanto, se veían en la posibilidad de contribuir conforme a este nuevo régimen, sin poder asegurar que la intención del legislador fuera que este sector también se viera beneficiado.

El principal beneficio que otorgaba el régimen, era una reducción del impuesto sobre la renta causado en un 100% al iniciar actividades, y así hasta llegar a una reducción del 10% al llegar al año diez de operaciones. Si esto se comparaba con las tasas que pagaba un artista que obtuviera hasta dos millones anuales (34%), en definitiva, resultaba sumamente atractivo

dar su alta en el RIF y así integrarse a la formalidad. Es de mencionar que, en 2018 con el cambio de partido político en la mayoría del Congreso y Presidencia de la República, muy posiblemente se elimine o tenga importantes modificaciones el RIF para el año 2020.

Al día de hoy, para conocer la aplicación de las disposiciones del impuesto sobre la renta sobre los ingresos de un artista plástico, lo primero es iniciar con entender su actividad. ¿Cómo trabaja un artista plástico? ¿Cómo genera sus ingresos?

El mundo del arte es amplio y de gran complejidad; en este intervienen cuatro entes: el artista, las galerías de arte, los compradores de arte (coleccionistas) y los concesionarios que pueden explotar las obras. Como en toda actividad, a su vez se encuentran grupos económicos de pintores, aquellos de renombre internacional cuya complejidad fiscal es mayor y se mueven en galerías de talla mundial, los que son conocidos tan solo a nivel nacional con carreras consolidadas, y por último los que comienzan en el medio.

Los primeros pueden llegar a vender sus obras hasta en 7.2 millones de dólares durante una subasta, como fue el caso de la obra “Trovador” de Rufino Tamayo en 2008, como lo publicó el periódico la Jornada en su emisión del 29 de mayo de 2008 en la sección de cultura.

Sin embargo, el grosor de los artistas mexicanos son los que pertenecen al segundo y tercer grupo. Comienzan por pintar sus ideas, plasmarlas en un tangible y así crear una obra. Cada uno marca dentro de sí mismo una tendencia. No obstante, para poder generar los primeros ingresos no sólo se plasman las ideas propias del artista, muchos de ellos tienen que comenzar a pintar bajo encargo.

Una realidad, es que para que sea reconocido su trabajo se requiere de buenas relaciones y de una gran colección que tenga posibilidades de ser del gusto de los coleccionistas, ya que de esto depende que los dueños de galerías de arte quieran exponer la obra. Es importante hacer mención que los galeristas dependen económicamente de estas

ventas, ya que cobran normalmente por comisión. Habitualmente las pinturas son compradas por coleccionistas que admiran el arte y el propósito es tan sólo exhibirla en la privacidad de sus casas. Empero, en menor medida a otras expresiones del arte, algunas pinturas son adquiridas por personas cuya pretensión es explotarlas para fines mediáticos.

Así que los artistas plásticos pueden obtener ingresos por la venta o por la explotación (directa o indirecta) de su obra, esto último es conocido como “derechos de autor”, lo cual vincula a los artistas a la Ley Federal de Derechos de Autor. Esta ley establece lo siguiente:

Artículo 5to.- La protección que otorga esta Ley se concede a las obras desde el momento en que hayan sido fijadas en un soporte material, independientemente del mérito, destino o modo de expresión. El reconocimiento de los derechos de autor y de los derechos conexos no requiere registro ni documento de ninguna especie ni quedará subordinado al cumplimiento de formalidad alguna.

De este artículo se desprende la importancia que tiene el hecho de que el autor, a pesar de que no registre oficialmente sus obras, no dejará de gozar de los derechos y protección que el estado le otorga en cuanto al reconocimiento de la paternidad de la misma. La disposición si tiene relación con el ISR, pero tan sólo en cuanto al beneficio de otorgar exenciones, como fue el caso de la ley de 1980, que otorgaba veinte salarios mínimos anuales de exención a aquellos que registraran sus obras ante las autoridades competentes, mas solo este provecho lo tendrían los escritores.

Es primordial la lectura del artículo 11 de la Ley Federal de Derechos de Autor:

Artículo 11.- El derecho de autor es el reconocimiento que hace el Estado en favor de todo creador de obras literarias y artísticas previstas en el artículo 13 de esta Ley, en virtud del cual otorga su protección para que el autor goce de prerrogativas y privilegios exclusivos de carácter personal y patrimonial. Los primeros integran el llamado derecho moral y los segundos, el patrimonial.

En éste artículo encontramos la definición que se hace de los derechos de autor, así como dos términos que hacen conexión con la Ley del Impuesto sobre la Renta: Derecho Moral y Derecho Patrimonial. El primero le reconoce al autor como único y perpetuo titular de la creatividad plasmada en una obra, por lo que este derecho es irrenunciable e inembargable. Tanto así, que tienen la última palabra sobre la divulgación, la modificación e incluso el retiro de una obra del mercado. Por otro lado, los derechos patrimoniales se refieren a la retribución económica que genera su creatividad, ya sea por la explotación exclusiva de su obra o la autorización a terceros de la misma. De acuerdo al artículo 8 del Reglamento de la Ley Federal de Derechos de Autor, la retribución económica que reciben por dicha explotación se llama regalía:

Artículo 8vo.- Para los efectos de la Ley y de este Reglamento, se entiende por regalías la remuneración económica generada por el uso o explotación de las obras, interpretaciones o ejecuciones, fonogramas, videogramas, libros o emisiones en cualquier forma o medio.

El derecho patrimonial tiene vigencia durante toda la vida del autor y hasta cien años después de su muerte como lo indica el artículo 26 de la ley en mención, por lo que, en caso de hacer una transmisión de derechos patrimoniales, los contratos correspondientes forzosamente

requieren como requisitos que se lleve a cabo por escrito, se establezca una remuneración y la vigencia del mismo. La normatividad que marca la Ley Federal de Derechos de Autor nos da la pauta para conocer la situación actual de los artistas plásticos respecto al impuesto sobre la renta.

Para estos efectos tenemos que dividir los posibles escenarios de ingreso a los que está expuesto el artista. En un primer escenario tenemos al artista que vende sus obras ya sea de forma personal o a través de un intermediario. El segundo escenario será por la explotación de las mismas, ya sea de forma personal o a través de un tercero.

Los artistas plásticos están ante dos actos, vender y explotar. El significado de “vender”, o en el tópicico fiscal llamado “enajenar”, encontramos que la Real Academia Española lo define como “Traspasar a alguien por el precio convenido la propiedad de lo que se posee”. En materia legal, el Código de Comercio en el artículo 75 fracción I considera como acto de comercio la venta o enajenación de bienes.

Art. 75. La ley reputa actos de comercio:

I.- Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados.

Por lo tanto, al buscar en la Ley del ISR cuál es el régimen de tributación que le corresponde a un artista, encontraremos en el Título IV “De las personas físicas”, Capítulo II “De las actividades empresariales y profesionales, sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales”. Los sujetos del impuesto:

Artículo 100.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

Hasta este momento, de acuerdo al seguimiento que se le da al término de venta o enajenación, estamos ante un acto de comercio y, por ende, sujeto para efectos del ISR ante una actividad empresarial. Sin embargo, en el recorrido histórico que se estudió en el capítulo I, se pudo observar que el legislador acotó que, a pesar de que la venta de obras de arte se consideraba un acto de comercio, el pago de impuestos sería bajo el capítulo de actividades profesionales. Ejemplo de esto es lo que señalaba el artículo 84 en su segundo párrafo de la Ley del impuesto sobre la renta de 1989.

Artículo 84.- Las personas que enajenan obras de arte hechas por ellas... calcularán el impuesto correspondiente en los términos de este capítulo, inclusive cuando su actividad sea comercial.

Cuando se presenta en 2002 la reforma que une a las actividades empresariales y profesionales en un sólo capítulo y se elimina el párrafo anterior, los artistas quedaron en estado de indefensión ante la no claridad de la ley para cubrir sus obligaciones fiscales. Un pintor, dado que su ocupación primordial es crear, sólo entiende que genera ingresos a través

de la venta de sus obras, y si el “vender” es un acto de comercio, estarían en el entendido de que les corresponderían las disposiciones referentes a una actividad empresarial.

Esto implicaría que desde un inicio el contribuyente haría un mal cálculo de sus contribuciones y una errónea ejecución de sus obligaciones, ateniéndose a las consecuencias negativas del no cumplimiento de las mismas. Aquellos pintores que tienen los recursos para consultar a los expertos en materia sobre la ambigüedad de estos preceptos, conocen que la venta de sus obras no figura en el ámbito de las actividades empresariales, ya que lo que se vende tan solo son los materiales usados para plasmarla, el valor de la obra está en la creatividad e intelecto del artista, y de acuerdo a la ley federal de derechos de autor, los derechos morales no son transmisibles y bajo pacto en contrario, tampoco los derechos patrimoniales.

Por ende, sus ingresos se consideran objeto de una actividad profesional tanto la venta de la obra como la explotación de la misma. Así entonces, estos artistas al momento de pagar el impuesto se encuentran regulados en el Título IV “De las personas físicas”, capítulo II “De las actividades empresariales y profesionales, sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales”. Los sujetos del impuesto:

Artículo 100.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.

Y finalmente,

Artículo 101, fracción V.- Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente. Y en la fracción VIII.- Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

Así que los artistas plásticos que venden sus obras ya sea de forma personal o a través de un intermediario estarán sujetos a las disposiciones del capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la renta. También, por lo transcrito en el artículo 101 en su fracción VIII, la explotación de una obra será sujeta a éste mismo régimen, reconociéndolos bajo el concepto de ingresos por “derechos de autor”.

Al recordar el artículo 8 del reglamento de la Ley Federal de Derechos de Autor, este hace mención que la retribución económica por la explotación de una obra se conoce bajo el concepto de “regalías”. ¿Entonces, el concepto de regalías y derechos de autor son diferentes para la Ley del ISR? ¿Cuál es la diferencia, si en las dos es el acto propio de explotar una obra?

En el capítulo anterior se observó la evolución de ambos conceptos, misma que en todo momento ha sido desordenada y hasta incoherente. Fue hasta 1997 que el Código Fiscal de la Federación incluyó una definición de regalías:

ARTICULO 15-B.- Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

En mi opinión, la regulación de este artículo no atiende la naturaleza que la ley Federal de Derechos de Autor da al concepto de regalías, siendo que ésta ley es la que tiene la paternidad de los conceptos propios de la actividad, y que la autoridad fiscal la incluyó como un mero concepto más de recaudación. Para dar un poco de luz a los artistas, el artículo 15B expresa que las regalías están en función del uso o goce temporal de los derechos de autor. Lo cual nos lleva a el acto jurídico en que el artista otorga por tiempo determinado el beneficio de la explotación de su obra a un tercero. Y de acuerdo a lo señalado con anterioridad, esto se formaliza a través de contratos que establezcan la vigencia y la contraprestación pactada por las regalías obtenidas durante dicho periodo de explotación.

Así, los artistas plásticos que generan ingresos por la explotación de una obra en manos de un tercero, tiene otra connotación en la Ley del Impuesto sobre la renta, ya que en el capítulo

IX del título IV que grava los demás ingresos que obtenga una persona física, encontramos en el artículo 141 a los sujetos de este capítulo.

Artículo 141.- Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 143, fracción IV y 177 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.

Y en el artículo 142 fracción XI y fracción XVII, se grava a los derechos de autor y a las regalías.

Artículo 142. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

XI. Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.

XVII. Los provenientes de las regalías a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a la fracción XI, la lectura indica que se grava a aquellos terceros que explotan una obra que no es propia de su autoría. Como se comentó en lo referente a la Ley Federal de Derechos de Autor, éste no pierde nunca la paternidad de su obra, y él es el único que puede percibir ingresos por derechos de autor (capítulo II Título IV LISR). Empero, si el autor

muere, estos derechos pueden ser transmitidos (ejemplo por herencia) a un tercero, quien ahora recibiría ingresos por derechos de autor. Al no ser el creador de la obra, ya no puede ser sujeto al capítulo mencionado, sino al capítulo IX como se transcribe en el texto citado.

En lo que refiere a la fracción XVII del artículo 142, nos remite a la definición hecha por el artículo 15B del Código Fiscal de la Federación, y es aquí donde los artistas son sujetos del ISR por ingresos de la explotación de sus obras cuando quedan en manos de un tercero. Hoy en día nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, otorga a las personas físicas que obtengan ingresos por derechos de autor el beneficio de una exención, misma que se indica en el artículo 93 fracción XXIX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XXIX.- Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica que corresponda al contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante fiscal respectivo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Como se indica en el artículo, el beneficio no aplica para los artistas plásticos. Además de que tampoco toma en cuenta otras ramas de creación artística y literaria que son enunciadas en el artículo 13 de la Ley Federal de Derechos de Autor que les reconoce la protección a los derechos de autor. Algunas de estas ramas son: escultórica, arquitectónica, fotográfica,

programas de cómputo, entre otras. Los contribuyentes que gozan de ingresos por derechos de autor, reconocen que la exención debiera ser para todas las expresiones del arte. Ante esta exclusión se consultó la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que reconoce que esta exención está limitada a un sector de las artes y por ende transgrede el principio de equidad tributaria.

No obstante, hoy en día los pintores siguen contando con la anuencia del decreto pago en especie. Como se observó en el capítulo anterior, este programa da sus primeros pasos en 1957, cuando de manera tácita, gobierno y pintores llegan al arreglo de que los impuestos de estos últimos fueran pagados a través de obras de arte de su autoría. Es hasta 1975 que el presidente Luis Echeverría lo formaliza a través de decreto presidencial, mismo que ha tenido dos modificaciones importantes a lo largo de los años, una de ellas fue para sumar artistas en las ramas de la escultura, la fotografía, los grabados y el arte digital. A pesar de que el decreto iniciado por Echeverría Álvarez tenía vigencia hasta el término de su sexenio, este ha sido ratificado por los siguientes representantes del ejecutivo hasta el día de hoy por el actual Presidente Andrés Manuel López Obrador.

Esta forma de pagar impuestos para los artistas plásticos se ha convertido en un tema polémico en el ámbito artístico, ya que no todos los pintores pueden entrar en él, porque dependen de un Comité oficial que acepta o rechaza las obras. Entonces, bajo esta polémica ¿por qué ha seguido siendo ratificado por los diferentes representantes del ejecutivo en los diferentes sexenios?

Cabe aludir que los pintores desde la primera ley del ISR publicada en 1921, se negaron a pagar impuestos bajo la protección del artículo 28 Constitucional. Si esto hubiese sido objetivo, seguramente se hubiese reglamentado y no sólo dejado en un acuerdo

sobreentendido entre contribuyentes y autoridad. No cabe duda que los pintores de la época tenían un movimiento sumamente influyente. ¿De dónde provenía esta fuerza?

El movimiento pictórico en México alcanza grandeza desde el siglo XVIII, en 1783 se funda la hoy Academia de San Carlos, lugar donde ingresaron diferentes alumnos enfocados en dar al país cultura a través del arte. México era visto por el continente europeo como una oportunidad de nueva vida y de innovar aquí con lo mejor que tenía el viejo continente, incluyendo su arte. Se suman a la academia diferentes maestros extranjeros que traían consigo las nuevas tendencias. Para aquellos mexicanos que tenían talento artístico y recursos económicos, estudiaban en el país o incluso salían hacia Europa para aprender sobre diferentes técnicas. No hay que perder de vista que los europeos que llegaron a México son a su vez los mismos que a la postre buscarían la independencia de nuestra nación.

La historia política y social de México (desde antes del movimiento independentista) nunca llegó a una verdadera paz, tan sólo a breves espacios de una efímera calma. El hecho de que no se llegaran a acuerdos de justicia social desató en la población el querer encontrar un sentido de identidad nacional, lo cual se manifestó en los movimientos civiles armados y también desde la pintura.

La turbulencia que vivía el país, generó el interés de José Bernardo Couto, Jefe encargado de la Academia de San Carlos, en recopilar entre los años 1850 y 1860, obras que poseían diferentes órdenes religiosas, ya que éstas mostraban en imágenes la riqueza de la historia de nuestro país. Esto fue un acierto, ya que con la supresión religiosa y movimientos militares se perdió una gran cantidad de obras. Todas estas tenían una tendencia a la doctrina cristiana, pero que en aquel momento era el estandarte del país para poder sobrevivir.

Para inicios del siglo XX éste síntoma en la población mexicana prevalece, identidad a través del arte. En 1910 en la Academia de San Carlos se presentan los tres grandes del

muralismo mexicano, José Clemente Orozco, David Alfaro Siqueiros y Diego Rivera, encabezando una huelga para que se cumplieran sus demandas. Solicitaban reestructurar planes de estudio y destituir a profesores extranjeros. Tardo un par de años, pero sus peticiones fueron aceptadas. Desde entonces y con el paso del tiempo, estos tres exponentes de la pintura fueron adquiriendo fuerza en sus requerimientos.

De acuerdo con Lince (2010), Doctora en Ciencias Políticas y sociales por la UNAM, en 1920, cuando se vivía una limitada paz en el país, el Presidente Álvaro Obregón, quien tenía un perfil populista, dadas las condiciones sociales en que vivía el campesinado y los indígenas después del movimiento armado de la revolución, decidió la construcción de la Nación mexicana y esto se lograría a través de la pintura. Pretendía un arte que fuera tan público que llamara la atención de toda persona, esto se lograría disponiendo de espacios extensos y especialmente que fueran edificios públicos por la gran cantidad de personas que los visitaban. Así surge el “Muralismo mexicano” de las manos de aquellos tres grandes, quienes prácticamente se convirtieron en el vehículo de comunicación para legitimar ante el pueblo las acciones del gobierno.

Los muralistas propusieron en su momento un arte popular, público, nacionalista y antiimperialista que fue considerado un medio propagandista ideológico que fue solicitado por varios Presidentes hasta la década de los sesentas. Durante todos esos años, los muralistas siempre fueron beneficiados del presupuesto gubernamental con fuertes remuneraciones económicas. Era tanto su poder que varios funcionarios de gobierno no comulgaban con sus ideas, sin embargo, tomaban conciencia de la influencia que tenían y permitían siguieran con su obras e ideas.

Los pintores que comenzaban en esa época se ampararon bajo la sombra de Siqueiros, Rivera y Orozco para tener oportunidad en el futuro de hacer una carrera notable. Pero

también había pintores que con el paso del tiempo vieron una ideología desgastada y que el arte merecía abrir los ojos a la modernidad, al exterior y al futuro. Este grupo nunca logro tener la fuerza y la fama que tuvieron los muralistas, sin embargo, con la gran apertura de galerías que se dio en Europa y Estados Unidos se favoreció a esta nueva corriente. Para los años sesentas, la televisión y periódicos propiciaron el nacimiento de un nuevo público, de un nuevo mercado y por ende de nuevos artistas. A pesar de esto, los muralistas siguieron gozando de concesiones bajo la justificación de la defensa del arte nacional.

Hoy en día, efectivamente la pintura ha evolucionado y se reconocen varias tendencias, sin embargo, para México y para sus presidentes es importante destacar la cultura a través de la plástica que da sentido a la identidad nacional, ya que se convierte en un estandarte para incluso llevar a cabo proselitismo.

Al parecer, los mexicanos tenemos una deuda con todos aquellos que por medio de su arte hicieron que los nacionales se sintieran identificados con el país y con sus causas. Ya no tenemos hoy a Siqueiros, Orozco, Rivera y a sus seguidores, pero si nos queda su herencia. ¿Quién no se siente orgulloso de ser mexicano cuando ve esos murales enormes destacando una página de la historia de nuestro país? Por lo tanto, los presidentes mexicanos han querido seguir exacerbando esos sentimientos para darle sentido a la nación muy a pesar de las múltiples situaciones económicas y sociales que nos desfavorecen. Bajo este análisis es que se ve la conveniencia de los ejecutivos de la nación de seguir ratificando el decreto iniciado por Luis Echeverría Álvarez, muy a pesar de que esto no arroje recaudación en monetario, ya que la recaudación que arroja lo hace en paz social.

La justificación que en aquel entonces se dio para el nacimiento del decreto, era la necesidad de que toda la población conociera el acervo cultural de la nación a través de su exposición en museos e incluso exhibiciones en el extranjero. Aunque también se intuye que

fue para darle cobijo a artistas que ya tenían visibilidad en el medio del arte y que sus pinturas gozaban de demanda entre los coleccionistas.

El decreto contenía tan sólo 6 artículos, que en resumen facultaban a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a que tomara como pago del impuesto (ISR) las obras realizadas por los pintores independientes. La valuación de las obras se daría por una comisión que estaría integrada también por especialistas en la materia. Es de observarse que el decreto es muy pobre en sus precisiones, sin embargo, fue el parte aguas para darle continuidad. Para 1984 se continua con éste afinando un sólo cambio, ya no solamente condonaba el ISR, ahora hacía referencia a los impuestos federales.

Es hasta 1994 cuando Carlos Salinas de Gortari hace una serie de modificaciones que le dan más claridad a cómo se manejaría el pago de impuestos, claridad que aún era insuficiente para dar certidumbre a los contribuyentes que querían participar en este programa. El nuevo decreto dictamina facilidades para el impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado sobre la venta de obras de las que sean autores los mismos contribuyentes. Las nuevas disposiciones facultan a la SHCP a transferir en propiedad las obras recibidas a las diferentes entidades federativas para que en estas también se promueva el acervo cultural de la nación.

Entre los puntos destacables de aquella promulgación son:

- 1) Aplica para pinturas, grabados y esculturas.
- 2) Las pinturas que se toman como pago, son aquellas elaboradas en el mismo ejercicio fiscal.
- 3) Las obras con la que se efectuó el pago deben ser “representativas de la producción del artista”, es decir similares en tamaño y técnica a las vendidas en los últimos tres años.

En caso de ser rechazadas, se establece el procedimiento de acción de pago para el contribuyente.

- 4) Se establecen los periodos de pago, así como de permanencia en el programa.
- 5) El Comité evaluador de las obras estará conformado por especialistas en la materia además de representantes de Instituto Nacional de Bellas Artes (INBA).

En definitiva, es un decreto más claro, sin embargo, se observa que no se especifican los puntos que evaluará el Comité para la aceptación de las obras, así como la ambigüedad del concepto de “producción representativa”. El día 12 de junio de 2003 se publicó en el Diario oficial de la federación la integración de los artículos 7 A, 7B, 7C y 7D a la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT) mismos que detallan aspectos sobre el Comité evaluador de las obras, y se agregan las modalidades para el pago por donación. Nuevamente se desconocen los detalles al interior del Comité para catalogar las obras.

El martes 28 de noviembre de 2006, se hace de la mano de Vicente Fox Quesada una modificación al decreto, misma que fue publicada en el diario oficial de la federación. La parte más importante de esta reforma es que se adiciona el pago mediante la donación de obras en soportes diferentes a los tradicionales, ahora incluyendo instalaciones, arte digital y fotografía.

Para el 5 de noviembre de 2007 nuevamente se hace una adición al decreto. Felipe Calderón en su reforma fiscal dio nacimiento al Impuesto Especial Tasa Única (IETU) mismo que en la ley federal aplicaba sobre las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, por lo que se añadió en el decreto la posibilidad de que este impuesto también fuera cubierto por los artistas plásticos por medio del programa pago en especie. Esta

modificación fue eliminada a la entrada del Presidente Enrique Peña Nieto quien derogó la Ley del IETU.

El 20 de mayo de 2019, el Presidente Andrés Manuel López Obrador, publicó en el diario oficial de la federación el decreto por medio del cual se deja sin efectos decretos anteriores que permitían condonaciones en el pago de impuestos, ya que estos condujeron a conductas abusivas de evasión y elusión fiscal. Tan sólo dejó vigente las disposiciones que siguen permitiendo a los artistas plásticos el beneficio del pago de impuestos con obras de su autoría. Así entonces en el artículo primero del decreto expone:

PRIMERO. *Se dejan sin efectos los Decretos o disposiciones de carácter general emitidos por el Titular del Ejecutivo Federal, mediante los cuales se otorgaron condonaciones a deudores fiscales, con excepción de los siguientes:*

I.- Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1994 y sus modificaciones publicadas en el mismo órgano de difusión el 28 de noviembre de 2006 y el 5 de noviembre de 2007

Así entonces, esta facilidad seguirá, al menos, durante todo este sexenio. Quedando, en resumen, de la siguiente manera:

- 1) Aplica para los artistas plásticos residentes en México y para aquellos que residan en el extranjero y elaboren total o parcialmente las obras y a su vez estas sean vendidas en territorio nacional.
- 2) El beneficio aplica sobre los pagos de ISR e IVA

- 3) El beneficio es solo sobre la venta de obras, mas no sobre derechos de autor y regalías.
- 4) Las obras plásticas que se pueden dar en pago son, pinturas, grabados, esculturas, instalaciones, video-arte, fotografía y artesanía que represente identidad cultural.
- 5) Deberán ser obras representativas de la producción del artista hechas en el ejercicio fiscal que se pretende pagar o de dos ejercicios inmediatos anteriores.
- 6) La cantidad en pago es de acuerdo al siguiente cuadro:

Obras enajenadas/ Obras en pago	
Hasta 5.....	1
De 6 a 8.....	2
De 9 a 11.....	3
De 12 a 15	4
De 16 a 20.....	5
De 21 en adelante.....	6

- 7) Se puede disminuir en una obra el pago, cuando los autores realicen donaciones de al menos una obra a los museos pertenecientes a los sistemas federales, estatales o municipales. E incluso a asociaciones que tengan autorización por parte de la SHCP a recibir donativos.
- 8) Para estar dentro del programa se debe mandar escrito en los primeros cuatro meses del año optando por esta opción de pago. De igual forma, al querer salir de esta opción será mediante escrito presentado de enero a marzo a la SHCP.
- 9) Se deberá presentar cada inicio de año (de enero a marzo) declaración con el número de obras vendidas en el ejercicio, acompañando las obras que se propongan en pago y reúnan requisitos de presentación como firma, enmarcados, y otros. Aquel que en

el plazo señalado no presente declaración y la propuesta de obras en pago, se entenderá que abandona la opción del programa pago en especie.

- 10) En caso de que las obras no fueran aceptadas por el comité evaluador, el artista podrá presentar otras obras o en su caso hacer el pago de impuestos con efectivo.
- 11) Los artistas beneficiados con el programa no tendrán obligación de presentar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, por consiguiente, tampoco serán sujetos de retención en el caso de vender las obras a personas morales.
- 12) Una tercera parte de las obras recaudadas se envían a las entidades federativas.
- 13) En caso de que un artista por voluntad done en obras un 500% más de lo que represento su pago el año anterior, tendrá la oportunidad de quedar liberado del pago de impuestos en el ejercicio en que realizó la donación y dos ejercicios más.
- 14) Las obras ya aceptadas por el comité evaluador, y que a su juicio no se depongan para ser parte del patrimonio de la Nación, podrán ser vendidas mediante subasta pública y con el producto de la misma sufragar gastos propios del envío, manutención y exposición de las que se conserven como patrimonio nacional.
- 15) El comité evaluador está conformado por ocho miembros que duran en su cargo cuatro años.

En mi opinión, lo injusto del programa es la diferencia en el trato que se le da al resto de los contribuyentes, ya sean pintores no incorporados al mismo, o al resto de las personas físicas que tienen una fuente de ingreso diferente a la plástica. Estos últimos contribuyen en función de sus ingresos obtenidos en monetario, en bienes, en servicios o incluso en crédito (artículo 90 LISR) y sobre estos se aplica una tasa de hasta el 35%, mientras que los favorecidos por el estímulo no se conoce con certeza el monto al que pudieron ascender sus ingresos, tan sólo

sobre un número de unidades vendidas se entrega en especie una cantidad de hasta 6 obras sin tampoco tener la certeza de si tuvieron el mismo valor que las que fueron enajenadas. Si por 21 obras vendidas, o más, se entregan 6 obras, estamos hablando de un 29% en proporción. Además de ignorar si cumplieron con los requisitos de lo que el decreto enuncia como “representativas”. Situación que genera ya en si una gran desigualdad en la aplicación del impuesto. En la publicación del día 25 de junio de 2018 en el diario “El Universal” en la sección de Cartera, se presentó uno de los casos que había perdido la SHCP a éste respecto.

La autoridad no quiso aceptar las obras en pago de un contribuyente adscrito al programa bajo el sustento de que no eran representativas por no aportar elementos conceptuales o de estilo que contribuyeran al acervo cultural de la Nación o que identificaran una corriente. Gracias a la Procuraduría en Defensa del Contribuyente (PRODECON) quedo en claro la ilegalidad con que actúa el SAT por solicitar una serie de requisitos que no vienen expresados en el decreto más allá del tamaño y la técnica. Este caso no es aislado, ya que otros artistas se han visto en la misma negativa por parte de la autoridad de aceptar sus obras, convirtiendo el programa en un beneficio para solo unos cuantos.

En la página del SAT en la dirección de registro público de obras de arte, se encontró el número de obras que han sido aceptadas dentro del programa. Los registros que se muestran van de 2011 al año 2017 en las que se contabilizan 3782 obras (es importante aclarar que este número tan solo contempla pinturas y no el resto de manifestaciones de arte que hoy en día también son aceptadas en el programa), mismas que vienen de una población de 652 artistas, cuando en el padrón hacendario asciende a varios más pintores que los que han sido aceptados. Lo que en primera instancia nos indica la disparidad para poder tener acceso al programa, en segunda instancia los registros nos demuestran que aquellos pintores que

entregan seis pinturas o más, está concentrado en un promedio de 26 artistas, lo que también nos habla de que venden más de 21 obras de valor incierto.

La revista Forbes en su publicación por internet del 12 de septiembre de 2014 en su sección de arte y cultura, menciona que, para finales de mayo de ese año, tan solo en las subastas realizadas en dos de las galerías más importantes del mundo, el arte mexicano había vendido 5.7 millones de dólares. Cantidad poco significativa en el mundo del arte, misma que mueve miles de millones de dólares, sin embargo, significativa para México que padece por ingresos en la recaudación.

El programa puede representar una gran oportunidad para aquellos artistas que no tienen los recursos para mostrar su obra al mundo, en este sentido representa un estímulo noble para promover el arte. Pero entonces ¿qué es de los contribuyentes que por dedicarse a otra profesión u oficio no reciben el mismo trato? Es evidente que se está violando el principio de equidad tributaria que marca la Constitución en su artículo 31 fracción IV que hace mención:

Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Entendiendo que el principio de equidad significa trato igual para los iguales. En éste caso todos los sujetos del impuesto del capítulo II en la sección I del título IV de LISR, estarían en desventaja en el trato que se les da a los pintores.

A pesar de la demostración de que existe un trato discriminatorio para estos contribuyentes, éste no ha sido protestado en los juzgados. Se investigó en la página de la

Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre alguna resolución (tesis o jurisprudencia) a éste respecto, y a la fecha no se ha emitido ninguna opinión directa respecto a la falta de equidad que genera el pago en especie. Sin embargo, en la búsqueda se encontraron otras resoluciones que pudieran explicar el por qué. Una de estas es la tesis aislada con número de registro 160690, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta en el Libro II, tomo I en noviembre de 2011. Misma de la que se transcribe parte del texto:

“cuando se paga el impuesto sobre la renta a través de la entrega de obras realizadas por aquellas, ..., no viola el principio de equidad tributaria, ya que si bien es cierto que existe un trato diferenciado otorgado a las personas que se dedican a las artes plásticas, también lo es que éste no se traduce en una exención ni en un beneficio arbitrario en favor del artista, sino en un pago "en especie", además de que con ello se incrementa el acervo artístico y cultural de la nación...”

De forma muy clara la autoridad judicial reconoce el trato diferenciado que se está presentando en el gremio de los artistas, pero a su vez se justifica diciendo que no es que absuelva de la carga impositiva al pintor, sino solo que el pago del mismo lo hace en especie. Además, se sustenta nuevamente en lo que se había mencionado y que es el estandarte político para proteger el decreto: la protección e incremento del acervo artístico y cultural de la Nación.

Lo plasmado en esta resolución nos indica, en parte, por qué tal vez varios pintores no han hecho valer un derecho ante los estrados, y es porque se sabe de antemano que cualquier acción judicial se perdería.

Los decretos presidenciales no suelen ser demandados, a pesar de que en su jerarquía jurídica están supeditados a las leyes y estas a su vez a la Constitución.

Se ha visto a lo largo del estudio que no sólo los pintores han sido discriminados en el trato que se les da en la forma de pagar sus impuestos, no conforme con esto, también tienen que lidiar con disposiciones con falta de claridad que generan incertidumbre y desconfianza en la forma de cumplir con sus obligaciones tributarias. Y más aún, que son un régimen olvidado de aquellos que legislan, mismos que pretenden cubrir o justificar su falta de interés jurídico con tan solo ratificar un decreto.

CAPÍTULO III

ELIMINAR EL PROGRAMA PAGO EN ESPECIE

Se ha hecho un breve recorrido histórico de los orígenes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en ello particularmente ver la normatividad que desde sus inicios se dio al régimen de los artistas plásticos. Se observó que los pintores se ampararon en el artículo 28 Constitucional para quedar eximidos del pago del impuesto referido. En el momento que llega a la presidencia Adolfo Ruíz Cortines, viviendo y viendo las necesidades del pueblo mexicano, en 1953 decide, ahora sí, aplicar las disposiciones que ya se encontraban en Ley para asegurar también la contribución de los pintores.

En ese momento, en que el gobierno mexicano decide retomar la contribución de los artistas plásticos, es cuando David Alfaro Siqueiros ve la pertinencia de aprovechar sus buenas relaciones con hombres en puestos de poder para seguir siendo exonerado del pago a través de una propuesta de pago de impuestos en especie, es decir, a través de sus obras de arte. Esta propuesta finalmente se convirtió en un decreto que perdura hasta nuestros días. Sin embargo, a pesar de los muchos años de su existencia, esto no significa que sea un buen estímulo para el gremio de los artistas plásticos y por ende se puede cuestionar su continuidad.

Enumero tres situaciones que en mi estudio ponen en duda la viabilidad del programa:

4. Es un mandato subjetivo
5. No respeta los principios de equidad e igualdad tributaria
6. Representa un costo para el estado, lo que lo vuelve ineficiente a nivel impositivo.

Respecto al punto número uno, la subjetividad, considero que desde su mismo origen el programa falló al pretender dar cobijo a la soberbia de un gremio que sobreponía su actividad

creativa como el mayor tesoro del país, antes que cumplir con una obligación constitucional como cualquier otro mexicano con talento en alguna otra disciplina. Es cierto que México hoy tiene a nivel mundial un reconocimiento por la herencia que dejaron los más famosos muralistas.

Tan es evidente, que las galerías más prestigiosas que exponen y venden estas obras, logran ganancias importantes por el alto valor en que se enajenan. Pero también hay que reconocer, que al día de hoy ningún pintor mexicano ha alcanzado la fama de aquellos grandes exponentes de la escuela mexicana. En parte, dado a que el número de personas dedicadas a la pintura se ha incrementado, y a su vez con un mercado de obras que no marcan una sola tendencia, sino con estilos e inspiraciones de todo tipo.

Esto no significa que no puedan llegar a ser famosos los actuales pintores, y con ingresos considerables en la venta de sus obras. Según el cálculo de varios expertos en arte, es una buena inversión a largo plazo el comprar pinturas ahora, ya que en el futuro podrían ser obras que integren colecciones importantes y su valor alcance miles o millones de dólares. Es primordial que no perdamos de vista esta posibilidad, ya que de ello se desprendería a su vez una mayor recaudación para las arcas mexicanas.

Haciendo un análisis del objetivo original del programa, retomaremos los considerandos del decreto publicado en 1975 en el diario oficial de la federación:

“Que proteger y acrecentar los bienes y valores que constituyen el acervo cultural de la Nación y hacerlos accesibles a la colectividad constituye una de las finalidades de la función social educativa.

Que con tal fin conviene que el Estado adquiera una muestra representativa de las artes plásticas obra de autores mexicanos o

extranjeros que obtienen ingresos gravables por su actividad artística en el país.

Que para hacer accesibles a la colectividad las obras que adquiere el Estado éstas deben ser expuestas en salones o museos a los que concurra el público en general y exhibirlas en el extranjero como ejemplo de la creación artística nacional de nuestro tiempo”

En mi opinión, el objetivo hoy ya no es congruente con la realidad artística. Si nos remitimos al Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 que en su momento dictó Enrique Peña Nieto, encontramos que la realidad de cualquier manifestación de cultura en México es apreciada por un número reducido de connacionales, y se tiene que invertir en programas que tengan un mayor alcance. Lo que en mi interpretación se traduce en que se está haciendo una gran colección de obras artísticas, pero ¿a quién va dirigido? ¿Realmente es para el pueblo mexicano y con ello incrementar su cultura? O ¿solo se está beneficiando a un grupo reducido de artistas que ven la oportunidad de que sus obras sean vistas para luego saltar a las galerías de prestigio, además de evitar el pago en monetario?

¿Cuál podría ser la respuesta? Si se nos está informando, a través de diversas encuestas y estadísticas resumidas en un Plan Nacional de Desarrollo, que los mexicanos no vemos arte. La subjetividad del programa también radica en que los hombres de poder (Presidentes y funcionarios de gobierno) que tanto apoyaron a los pintores de la escuela mexicana, vieron en la pintura un emblema de patriotismo que servía para sus campañas políticas y no precisamente para impulsar el arte.

Asimismo reside en que se antepone el sentimiento del mexicano cada vez que un hombre habla sobre la defensa de la patria y la identidad nacional a través de los valores que nos dejaron los muralistas. Y al paso de los años ha venido siendo un muy buen discurso.

La subjetividad con que se maneja el programa no permite ver la realidad de su ineficiencia, tanto que hasta hoy ningún cuerpo legislativo o el Ejecutivo han estado dispuestos a legislar sobre el tema. Ya que el arte representa una dualidad, por un lado, si hay que hacer pagar a los pintores, pero por otro, hay que tener el discurso de la defensa del arte pues aporta muchos votos en las urnas electorales.

Se expuso el cómo se encuentra el articulado del decreto y se desprende del mismo la ambigüedad de sus disposiciones. Las obras que son aceptadas deben ser “representativas de la producción del artista”, y concluye que representativo tan solo es que las obras sean similares en tamaño y técnica a las vendidas en el ejercicio fiscal.

Tan solo con estos dos requisitos ya se deberían aceptar las obras, sin embargo, han sido rechazadas un sin número de pinturas por no cumplir con estos, y solicitar otros que no vienen expresos en el decreto. Situación que genera subjetividad tal y como lo acredita la PRODECOM en el expediente 4-V-A/2019:

Las autoridades fiscales están pretendiendo imponer diversos criterios, los cuales, si bien resultan interesantes, lo cierto es que abre la puerta a la subjetividad en la valoración de la obra plástica.

Punto número dos, no cumple con principios de equidad e igualdad tributaria. Como se hizo notar en el capítulo anterior, la tesis aislada número 160690, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta en el Libro II, tomo I en noviembre de 2011, refiere y reconoce que este gremio tiene un trato preferente, más, aun así, no rompe con los principios

tributarios. Cabe mencionar que es la única tesis que se encontró en los archivos del Semanario Judicial de la Federación que hacen mención a éste tópico.

El decreto del programa pago en especie es en resumen un estímulo fiscal para este sector. Por lo que se buscó en el mismo Semanario la postura de la autoridad ante otros estímulos fiscales y su cumplimiento con los principios de justicia tributaria. Sólo se encontraron 14 elementos. En todos se encontró una postura en la que la autoridad defiende el estímulo muy a pesar de los principios tributarios, mismos que a su saber no se violentan. Comparto parte de los textos emitidos por la autoridad en diferentes tesis y jurisprudencias, en donde es clara su posición proteccionista al Estado:

- 6) “No son sujetos comparables...” Segunda sala. Jurisprudencia. Tomo II, Junio 2018
- 7) “En favor del artículo 25, 26 y 28 de la Constitución...” Primera sala. Jurisprudencia. Tomo I, marzo 2018
- 8) “El estímulo fiscal se emplea como instrumento de política financiera, económica y social, en aras de que el Estado impulse...” Primera sala. Tesis aislada. Tomo I, agosto 2012.
- 9) “Estímulo para fines extra fiscales, ya que aplica el artículo 4to constitucional, lo que justifica la implementación del estímulo...” Segunda sala. Jurisprudencia. Tomo XXIV, Diciembre 2006.
- 10) “Actividades de naturaleza prioritaria conforme al Plan Nacional de Desarrollo...” Segunda sala. Tesis aislada. Tomo XXII, octubre 2005
- 11) “Crecimiento de la productividad y economía de los gobernados...artículo 3, 25 y 26 constitucionales...” Primera sala. Tesis aislada. Tomo XXV, febrero 2007

Se puede observar que en toda y cada una de estas justificaciones hace referencia a lo contenido en el artículo 25 constitucional que a la letra dice:

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución. Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

Si bien es cierto que el gobierno debe implementar los mecanismos necesarios para impulsar y defender a todos los sectores que componen el estado, también es cierto que su conducción no puede ser a través de la emanación de disposiciones caprichosas o arbitrarias del Ejecutivo y/o Legislativo, tal y como lo dicta la Suprema Corte de Justicia de la Nación en otra tesis aislada. En este caso la número 192744, decisión en Pleno del tomo X de diciembre de 1999 que a la letra indica:

CONTRIBUCIONES.LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

*La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los **fin**es **extrafiscales** son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.*

Por las fechas en que se han emitido estas resoluciones también podemos observar que la autoridad, a pesar de esta última tesis en mención que es la más remota, ha tomado en los últimos tiempos una posición de transgresión a sus propios principios. Tenemos un órgano supremo impartidor de una justicia objetiva que no puede caer ante la desconfianza de sus gobernados. Para esto es importante que emita resoluciones congruentes y no se vea una clara tendencia a aceptar o negar un hecho en función de una circunstancia o influencia política.

A pesar de su mencionado origen, el programa guarda un buen propósito en el aspecto de aspirar a un impulso en el arte y permitir a los pintores el darse a conocer a nivel nacional e internacional, cuando un gran cúmulo de ellos no tienen por si solos la capacidad económica y social de lograrlo. Sin embargo, no puede ser a costa del erario, es decir, de los miles de

contribuyentes que si pagan sus impuestos y no tienen ese trato diferencial que el gremio posee.

El estímulo de pago con obras de arte para los artistas plásticos debe ser abierto para todos aquellos que están normados en los términos del capítulo II, sección I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la renta, mismo que aplica sobre estos profesionales del arte.

Punto número 3, representa un costo innecesario para el Estado. México fue firmante del Convenio de Berna en julio de 1971 bajo el mandato del Presidente Echeverría Álvarez, misma que fue publicada en el diario oficial de la federación el 24 de enero de 1975. La importancia de dicha firma, es que nuestro país se comprometía a la defensa de los derechos de los artistas a nivel internacional. Situación que para varios tan solo ha sido una fachada para hacer creer al mundo que nuestro país tiene la cultura y la capacidad económica y social para ubicarse como un país en franca vía de desarrollo y de conveniencia para inversores extranjeros. Algo similar sucedió con el ingreso de México a la OCDE (Organización para la cooperación y el desarrollo económicos) en 1994.

Esta organización en la que se encuentran los países más ricos del mundo, se nos ubica como el país que tiene el PIB más bajo y los niveles de pobreza más altos, según la publicación hecha en la página de la OCDE en el análisis hecho por Ángel Gurría (Secretario general de la OCDE) en la presentación del estudio económico de México 2019.

Estos datos permiten reconocer que la realidad es que México es considerado a nivel global como una economía emergente o en otras palabras en vías de desarrollo. Como recomendación (de la OCDE) se le invita a México a implementar mejoras en su política fiscal, en su productividad, en su sistema de salud, en educación, pero aún más urgente, en fortalecer el estado de derecho. México necesita recursos para estas áreas y no puede darse el lujo de destinar una gran cantidad del presupuesto a la cultura y las artes. Ante tal panorama

me parece necio asignar parte del presupuesto al tema de cultura y arte a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la conservación y manutención del mismo, siendo que no es la entidad más indicada para tener una asignación de esta naturaleza sino la Secretaría de Cultura en éste caso.

Para el 2020, se le asigno de presupuesto a la SHCP la cantidad de \$23,656,812,661 de acuerdo a lo publicado en el Presupuesto de egresos de la federación 2020. Y de estos, la Dirección General de Promoción, Cultura y Acervo Patrimonial tiene \$70,473,892. Lo que representa apenas el 0.3% del total asignado. Sin embargo, a pesar de lo poco significativo que pueda ser este porcentaje, su trascendencia radica en que no es la entidad adecuada para recibirlo, y en que hay rubros que requieren prioridad en la asignación de esta cantidad, como es el caso del sector salud.

No podemos olvidar que la SHCP también está destinando recursos a demandas que le está representado el programa pago en especie, como se documentó en el periódico el Universal el 25 de junio de 2018. Mismas que resultan redundantes si se diera certeza jurídica a los contribuyentes. Es imprescindible dar posibles soluciones a un gremio que se encuentra en el olvido y en su caso, ante una autoridad que hace de un programa una forma elitista de recaudación de impuestos. Si el objetivo trazado con la iniciativa del programa era:

“Que proteger y acrecentar los bienes y valores que constituyen el acervo cultural de la Nación y hacerlos accesibles a la colectividad constituye una de las finalidades de la función social educativa.”

Por las razones expuestas, el decreto del programa pago en especie que cada sexenio es ratificado debiera desaparecer y en su caso convertirlo en un estímulo fiscal regulado en ley que aplique para todos los contribuyentes. Existen en México grandes obras de arte en

propiedad de particulares, mismas que ni el Estado sabe cuáles son y en dónde se encuentran. Si el estímulo se apertura, la posibilidad de que el Estado pueda conservar y exhibir obras con gran valor histórico y de gran identidad nacional será mayor. Además, que se podría evitar que aumente la delincuencia en el tráfico de obras de arte mejor conocido como mercado negro.

En toda ésta investigación se ha visto que el programa pago en especie es único en el mundo e incluso admirado por otros países, sin embargo, a pesar de la admiración que les causa, ningún país está dispuesto a adoptarlo. Se encontró que en España e Italia manejan un modelo de pago de contribuciones con obras de arte, que es abierto tanto para contribuyentes personas físicas como personas morales.

Consiste en que todos aquellos que quieran pagar o disminuir adeudos fiscales pueden hacerlo con obras de arte. Pero no cualquier obra, sino que debe ser representativa de la historia y cultura española, así como también debe cumplir con un registro respectivo que de certeza de su autenticidad y valor. De esta forma España ha visto incrementado el acervo cultural de su nación, exponiendo las pinturas en los diferentes museos del país, incluso en el mas emblemático que es el Museo del Prado. Esta modalidad si cumple con la intención no lograda de México, que es incrementar el acervo cultural. En mi consideración es una buena iniciativa, que además permite un verdadero control sobre las obras de arte y evita la evasión fiscal.

De forma independiente a la cancelación del programa pago en especie, se encuentra también un problema de fondo. La falta de disposiciones con un contenido claro, ordenado y que de certeza. Los artistas plásticos, al igual que todos los contribuyentes comparten la incertidumbre de estar en un régimen que tal vez no sea el que les corresponda. Desde 2002, cuando las actividades empresariales y profesionales se unieron para quedar regulados en

un solo apartado, se comenzó a generar inconformidad por las razones que se expusieron en el capítulo I de este estudio.

La Ley del Impuesto sobre la Renta no hace una correcta adecuación de los conceptos de ingreso que obtienen estos contribuyentes, y no conforme con esto, abre regímenes que, sin ser los propios para los pintores, en las disposiciones de sujeción de cada capítulo deja abiertas posibilidades como si fuera una opción para los artistas plásticos elegir sobre en qué capítulo tributar, y no pensado en el delicado tema del cumplimiento impositivo.

Por estas razones , recurriría a algo ya asentado en la ley del impuesto sobre la renta en los años de 1959 a 1975, en los que había un régimen que aplicaba para aquellos que ejercieran una profesión, arte, oficio o actividad técnica deportiva o cultural, incluyendo a los agentes de instituciones de crédito, seguros y fianzas que obtienen ingresos por comisiones. Esto resolvería, en parte, la confusión de estos contribuyentes. Menciono que en parte, ya que dentro de las disposiciones que emanan de dicha ley aún quedarían muchos huecos a resolver.

Es necesario resolver la situación de los artistas plásticos, no solo por ellos, si no por las necesidades de un país que requiere recursos (en monetario) para apoyar necesidades en todos los sectores. La demagogia no deja dinero, deja votos, pero con estos el país y sus habitantes no podrán salir adelante.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES

Al considerar los antecedentes históricos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, particularmente los ámbitos bajo los cuales el sector de los artistas fue colocado con el paso de las reformas a la Ley, así como al considerar los principios tributarios bajo los cuales se conduce la disciplina contable, podemos enumerar las siguientes conclusiones:

1.- Desde el nacimiento de la ley del impuesto sobre la renta en 1921, los pintores tuvieron una posición privilegiada ante el nuevo modelo de captación de impuestos que imponía el Estado. Se ampararon ante una joven Constitución Política (1917), cuyo artículo 28 abría la posibilidad de que el gobierno no gravara los derechos patrimoniales de estos artistas. O al menos así lo interpretaron estos y también el Ejecutivo de aquel momento (Álvaro Obregón).

2.- El resto de las personas físicas que se dedicaran a otras ramas del arte tenían que cumplir con las obligaciones impuestas en la ley del impuesto sobre la renta. E incluso aquellos pintores que no contaban con la influencia de ser cercanos al gobierno.

3.- Una de las situaciones más críticas para los contribuyentes dedicados a las artes, ha sido la falta de consistencia en las diferentes promulgaciones de la ley del impuesto sobre la renta. En 1921 su actividad estaba separada de las actividades comerciales; para la legislación de 1924 se unifican las obligaciones de las personas con ingresos por salarios con las de los artistas. En la emisión de 1925 dejan a los artistas en un apartado independiente. Para 1941 la ley del impuesto sobre la renta reunía a la actividad artística con los ingresos de las

personas que desarrollaban una actividad profesional. En 1959 se regresa al esquema de 1925, mismo que fue de los mas acertados, mientras que en la promulgación de 1965 se hace un solo capítulo para los ingresos por salarios, servicios profesionales y actividades de artísticas. Para 1971 aparece el concepto de ingresos por derechos de autor, aplicable para todas aquellas ramas artísticas que explotaran una obra.

Posteriormente, en 1980, la nueva ley ubica a los artistas como una actividad personal independiente. Por ende están unidos en su normativa con los que desarrollan una actividad profesional. En esta legislación por primera vez aparece la exención para ingresos por regalías solo para los escritores, trayendo consigo la inconformidad de los contribuyentes dedicados a otras expresiones del arte ante la falta de equidad en la aplicación de la exención. Otro problema que trajo consigo el término de regalías fue la falta de información para poder diferenciarlo del concepto de ingresos por derechos de autor. Es hasta 1997 cuando el Código Fiscal de la Federación publica la definición de regalías.

Para la promulgación de la reforma hecha por Vicente Fox en 2002, los artistas y profesionistas quedan regulados en un solo capítulo con los ingresos por actividades empresariales. Con disposiciones que ahora contemplan ajuste inflacionario, presentación de estados financieros y aplicación de pérdidas fiscales. En el 2012, Enrique Peña Nieto crea un nuevo régimen, el RIF (Régimen de Incorporación Fiscal), con el que los artistas se pueden sentir ubicados para cumplir con sus obligaciones impositivas ante la gran diferencia entre las tasas de éste nuevo ordenamiento y el de actividades empresariales y profesionales. Además, Peña Nieto presentó una reforma fiscal que endurecía las medidas de recaudación para personas físicas y morales. Mismas que solo afectaban a los contribuyentes de siempre, a los pagadores cautivos y golpeando a la clase media del país.

4.- Por parte del programa pago en especie su evolución ha sido muy lenta, en mucho por la poca importancia y observancia que se le ha dado. El año 1921 es el punto de partida para el programa, cuando el artículo 28 Constitucional se convierte en el cobijo de pintores para no pagar impuestos. Para 1953, Adolfo Ruiz Cortines cae en la cuenta de que los grandes artistas no están cumpliendo con el pago de contribuciones, siendo sujetos con ingresos elevados. David Alfaro Siqueiros se reúne con personal de la Secretaría de Hacienda para evitar el pago de impuestos apoyándose en la propuesta de pagar en especie, es decir con sus propias obras de arte; durante 1957 queda formalizado el programa pero tan solo de forma verbal y en 1975, Luis Echeverría Álvarez publica el primer decreto que oficializa lo pactado dieciocho años atrás. En este mismo año, el Museo de Arte Moderno, expone por primera vez las obras recaudadas en casi dos décadas.

En 1994, Carlos Salinas no solo ratifica el programa, ahora suma a los escultores; y promueve que las obras recaudadas se envíen a las diferentes entidades federativas. En el gobierno de Vicente Fox se incluyó al programa la donación de obras, y hasta nuestros días se ha ido aperturando a otras expresiones artísticas. Tanto los gobiernos de Felipe Calderón Hinojosa, Enrique Peña Nieto, y ahora Andrés Manuel López Obrador han ratificado la existencia del programa sin hacer grandes modificaciones en su articulado. Este estímulo se ha quedado estático en cuanto a la claridad, objetividad, y normatividad en todas sus ratificaciones.

5.- ¿Dónde radica la razón de la existencia de un programa que no es claro, objetivo y plural? La primera razón es la fuerza política que tenían sus impulsores, la escuela muralista mexicana. Independientemente del talento nato que tenían estos artistas, esta misma cualidad hizo que se relacionaran con puestos de poder en los diferentes gobiernos, generando así

beneficios tan solo para ellos, incluso sin incorporar a muchos otros pintores que se enfocaban en otras tendencias.

La segunda razón, la inestabilidad social, política y económica de México ha sido una constante en la historia del país. De esta circunstancia se desprende lo que hoy es parte de la ideología de los mexicanos, quienes nos hemos visto en la necesidad de encontrar en algún símbolo, motivo o movimiento un sentido a nuestra identidad nacional; y que al paso de siglos de historia lo hemos visto en la religión, en las raíces indígenas, o incluso en la pintura.

Esta debilidad por la identidad nacional sirvió a muralistas a tener un trato preferencial y elitista, y también sirvió a un gobierno para efectos de proselitismo. Lo cual se percibe como una excelente alianza que definitivamente se ha vuelto tan sólida que se presume difícil de erradicar. Lo cual en términos éticos se ha convertido en una relación corrupta.

6.- Los objetivos del programa no son congruentes con su ejecución, ya que se pretende incrementar el patrimonio cultural de la nación para con esto generar cultura en su pueblo. Sin embargo tenemos datos que arrojó el plan nacional de desarrollo (2013-2018), que demuestran que por mas pinturas que se acumulen, el problema radica en que no tenemos público a quien mostrarlas. Por un lado por que los mexicanos ya no disponen parte de su tiempo para la recreación y la erudición, también por que hoy ya no tenemos renombrados y conocidos pintores, mismos que se han perdido en una cantidad infinita de tendencias. No es que falte talento sino lo que falta es un público receptivo al arte.

No hay congruencia en que este programa lo administre una Secretaría recaudadora de impuestos y no la Secretaría de Cultura. Se documento que la Secretaría de Hacienda a la fecha, ya tiene seis veces mas obras de arte que la exposición permanente que posee el Museo

del Prado en Madrid, España. Lo cual resulta totalmente ilógico y transgrede al verdadero concepto de cultura.

7.- Los pintores mas reconocidos a nivel internacional o a su vez mas conocidos en los círculos de poder, son los que están aceptados en el programa. Estos son los pintores cuyos ingresos son mayores, y sin embargo pueden entregar a la Secretaria de Hacienda seis obras de su autoría y con ello evaden el verdadero valor de lo que hubiese sido su contribución como cualquier otro pintor o contribuyente. Lo cual resulta inconsistente con el articulo 31 en su fracción IV de la Constitución mexicana, donde indica que todos los mexicanos tenemos que contribuir al gasto público del país, y en mi opinión pagar con cuadros que se usan de forma ornamental en los edificios gubernamentales no aporta a las necesidades de un Estado.

8.- Se encontraron dos razones de fondo que ilegitiman el programa pago en especie. La primera es la falta de justicia tributaria, específicamente en el sentido de equidad e igualdad, y la segunda que toda su normatividad es parcial y subjetiva. Es un programa que no otorga trato igual a los iguales, es decir, todos los contribuyentes que se encuentran regulados en el capítulo II del título IV de la ley del impuesto sobre la renta (ya que los pintores están sujetos a las disposiciones de éste apartado) debieran también tener la posibilidad de pagar en especie. Empero no es así, el resto que no está en el programa esta sujeto a tasas de hasta el 35% no teniendo ninguna opción de hacer el pago de sus obligaciones por otros medios que no sea el efectivo.

El articulado del programa es escueto y sin claridad respecto a que obras que son aceptadas. No hay una rubrica que explique los puntos que el Comité evaluador toma para

catalogar las pinturas, y no conforme con esto tan solo dice que deben ser obras representativas de toda la colección del artista, lo cual significa que sean iguales en técnica y tamaño. Situación que revela una clara subjetividad.

9.- El programa no aporta ingresos federales, mas si salidas por su manutención, conservación y traslado. Esto sería lo normal como parte de asumir el compromiso de aceptar pagos de esta índole, pero además se tienen gastos por juicios entablados de contribuyentes no conformes con la aplicación de las disposiciones vertidas. La parte económica de mantener el programa representa una partida gubernamental que debiera destinarse a otros rubros de mayor importancia, que incluso han sido recomendaciones dadas por organismos internacionales de los que México es miembro. Esto sumado a lo ya comentado en la conclusión número 6, ya que el presupuesto se le destina a la Secretaría de Hacienda, mas no a la de Cultura. Siendo a criterio personal, una partida mal asignada y que en consecuencia no permite la conducción adecuada del arte en nuestro país.

10.- Las autoridades supremas en materia de litigio, como es en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha evidenciado su falta de objetividad en sus sentencias. Siendo estas cada vez mas tendenciosas en beneficiar al Estado y no a los contribuyentes. Los años revisados dieron cuenta de esto, ya que en 1999 emitió resoluciones en contra de la violación de la equidad tributaria ,mismos que son intocables para lograr fines extrafiscales. Sin embargo, en 2018 avalan las decisiones del Estado en aras del bienestar nacional muy a pesar de la justicia tributaria.

11.- Los objetivos que persigue el Estado, si realmente es legitimo su interés por incrementar el acervo de la nación y la cultura de los mexicanos, tendría que eliminar el programa y dar a la Secretaría de Cultura la dirección íntegra de los temas enfocados en esta área. La propuesta de países como España e Italia resultan mas justas, ya que permiten que todos los contribuyentes paguen con obras de arte sus impuestos, y de esta manera logran reunir pinturas que realmente son simbólicas de la historia de su pueblo. Esta posibilidad permite también conocer quienes se han enriquecido con la adquisición de arte y así evitar la evasión fiscal.

12.- Los mexicanos y quienes son los líderes que nos dirigen, deben aceptar, enfrentar y legislar en favor de leyes justas. Adecuar los cambios necesarios que la globalización en este campo han traído, mismos que nos atañen para evitar caer en violaciones a nuestros propios preceptos. El mundo del arte deja miles de millones de dólares, es un negocio complejo en el que se enriquecen varios entes, ya sea por la venta o por la explotación de sus obras (a través de los derechos de autor y las regalías). Urge tener claridad en las leyes y así impedir la elusión fiscal de los mas poderosos y a su vez dar justicia a aquellos que tienen menos capacidad.

Referencias

- Autor corporativo, 2014, Fisco agenda, Editorial ISEF, México
- Autor corporativo, 2016, Fisco Agenda, Editorial ISEF, México
- Autor corporativo, 2019, Fisco Agenda, Editorial ISEF, México
- Arena Pública (2017), Impuestos en especie, en lugar de dar quitan, costarán 12.6 millones al erario solo en 2017. Revista Arena Pública.<https://www.arenapublica.com/articulo/2017/06/19/6093/pago-de-impuestos-en-especie-sat-pagar-iva-isr> . Recuperada el 3 de marzo de 2020.
- Calderón Hinojosa F., (2007), Diario oficial de la Federación. Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial tasa única, <https://sidof.segob.gob.mx/notas/5005394>, recuperado el 30 de noviembre de 2019.
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, (2002), La Nueva Ley del ISR 2002, Características y Comparativo con la Ley del ISR 2001, www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0082002a.pdf. Recuperado el día 14 de febrero del 2019.
- Calvo Nicolau E. (1999), Tratado del impuesto sobre la renta, Tomo I, pp.187 a 219, Editorial Themis, México
- Comisión fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (1991), Ley del impuesto sobre la renta 1991 texto y comentarios. IMPC. México
- Couto, José Bernardo, (1995), Diálogo sobre la historia de la pintura en México, CONACULTA, México.

Echeverría Álvarez L (1975), Diario Oficial de la Federación, Decreto que autoriza el pago en especie del impuesto al ingreso de las personas físicas que causen quienes produzcan obras de arte plásticas.

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=475882&fecha=06/03/1975, recuperado el 26 de enero de 2016.

Echeverría Álvarez L, (1975), Diario Oficial de la Federación, DECRETO por el que se promulga el Acta de París del Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas, hecha en París Francia, el 24 de julio de 1971. http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4745026&fecha=24/01/1975 . Recuperado el 21 de marzo de 2020.

Flores Zavala E., (1975), Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta, Revista Colaboraciones Jurídicas, No. 99-100, pp. 627-662.

Fox Quesada V, (2003), Diario oficial de la federación, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones contenidas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, <https://sidof.segob.gob.mx/notas/694220>, recuperado el 25 de octubre de 2019.

Fox Quesada V, (2006), Diario oficial de la federación. Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican y se modifican los diversos publicados el 5 de marzo de 2003 y el 31 de octubre de 1994, <https://sidof.segob.gob.mx/notas/4938574>, recuperado el 25 de octubre de 2019.

Garduño A., (2012), Pago en Especie: a 55 Años de un Convenio Patrimonializador, Anales del Instituto de Investigaciones Estéticas, Vol. XXXIV, N0. 100, pp.1-4.

Gestión social y cooperación A.C. (2019). Índice de desempeño de programas públicos federales, <https://www.indep.gesoc.org.mx/calificaci%C3%B3n>, recuperado el 30 de junio de 2019.

Gurría Treviño, J. (2019). Presentación del estudio económico de México 2019, OCDE. <https://www.oecd.org/economy/2019-economic-survey-of-mexico-may-2019-sp.htm>. Recuperado el 30 de enero de 2020.

Gobierno de la República (2013), Plan nacional de desarrollo, https://www.snieg.mx/contenidos/espanol/normatividad/MarcoJuridico/PND_2013-2018.pdf recuperado el día 18 de junio de 2019.

Lince Campillo R. (2010), Arte y grupos de poder: El muralismo y la ruptura, Revista estudios políticos, No.21, pp 1-12

López Obrador A., (2019), Diario oficial de la federación. Decreto por el que se dejan sin efectos los Decretos y diversas disposiciones de carácter general emitidos en términos del artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, por virtud de los cuales se condonaron deudas fiscales, <https://sidof.segob.gob.mx/notas/5560762>, recuperado el 4 de diciembre de 2019.

López Padilla, A., (1982), Exposición práctica y comentarios a la ley del Impuesto Sobre la Renta Personas Físicas, Editorial Trillas, México.

López Padilla, A., (1984), Exposición práctica y comentarios a la ley del Impuesto Sobre la Renta Personas Físicas, personas morales con fines no lucrativos, residentes en el extranjero, estímulos fiscales, disposiciones reglamentarias aplicables, Dofiscal editores, México.

López Padilla, A., (1989), Exposición práctica y comentarios a la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta 1989, Dofiscal editores, México.

López Padilla, A., (1993), Exposición práctica y comentarios a la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta 1993, Dofiscal editores, México.

López Padilla, A., (2002), Exposición práctica y comentarios a la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta 2002, Dofiscal editores, México.

Maristain Mónica, (2014), Arte: ¿Una industria inmadura en México?, Revista Forbes, <https://www.forbes.com.mx/arte-una-industria-inmadura-en-mexico/>, recuperado el 20 de septiembre de 2019.

Real academia española (2014), Diccionario de la lengua española. España.

Salinas de Gortari C, (1994), Diario oficial de la federación, Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares.

http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/pago_especie/Documents/DOF_31oct94.pdf, recuperado el 19 de octubre de 2019.

Salinas Olvera Luis, (2019), Rechazo de obras de arte como pago en especie de los impuestos Sobre la Renta y al Valor Agregado, Expediente 4-V-A/2019. Procuraduría de la defensa del contribuyente,

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2019/03-2019-analisis-sistematico/5_2_as_pago_en_especie_obras_de_arte_lrso2.pdf. Recuperada el 17 de marzo de 2020.

Sistema de Administración tributaria (SAT), 2019, Registro público de obras de arte. <https://www.sat.gob.mx/consultas/77703/consulta-el-registro-publico-de-obras-de-arte>, recuperado el 25 de julio de 2019.

SHCP, (1957), Compilación de leyes del impuesto sobre la renta 1921-1953. SHCP, México.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2019), CALENDARIO de presupuesto autorizado al Ramo Administrativo 06 Hacienda y Crédito Público, para el ejercicio fiscal 2020. https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5583181&fecha=31/12/2019 . Recuperada el 12 de febrero de 2020.

Tesis aislada (Constitucional administrativa), (2011), Suprema Corte de Justicia de la Nación, No.160690, recuperada de https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=artes%2520pl%25C3%25A1sticas&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=160690&Hit=1&IDs=160690&tipoTesis=&Semana=0&tabla=&Referencia=&Tema=# el 19 de noviembre de 2019.