

28,
121

Universidad Nacional Autónoma de México
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS
DEL TRABAJO SUBORDINADO**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A**

María Berta Vega Sánchez

DIRECTOR DEL SEMINARIO

L. D. Y C. P. JOSE MARTINEZ SANTILLAN

MEXICO, D. F.

1968.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N D I C E

Página

C A P I T U L O I

HISTORIA DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO:

a) Breve Reseña Histórica del Impuesto Sobre la Renta.	1
b) La Cédula IV.	10
c) Objeto, Sujeto y Base del Impuesto en Cédula IV Según Regulación Legal de 1921 a 1964.	13

C A P I T U L O I I

LA PRECATORION DEPENDIENTE:

a) El Impuesto Sobre Productos del Trabajo en la Ley de 1965.	18
b) El Objeto del Impuesto y los Ingresos Acumulables.	22
c) Sujetos a Quienes Grava el Impuesto Sobre Salarios, Sueldos y Emolumentos.	28
d) Del Ingreso Gravable en Productos del Trabajo.	31

C A P I T U L O I I I

IMPORTE FISCAL APLICABLE A LOS INGRESOS POR SALARIOS Y
EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL
SUBORDINADO:

a) Ingresos Gravados.	38
b) Ingresos Exentos.	39
c) Forma de Calcular los Pagos Provisionales del Impue to.	42
d) Forma Como se Debe Calcular el Impuesto Anual o Defi nitivo.	46
e) Formas Especiales de Cálculo de los Pagos Provisiona les.	51
f) Obligación de Presentar Declaración Anual.	53
g) Principales Cambios.	55
CONCLUSIONES.	67

A).- BREVE RESUMEN HISTÓRICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El nacimiento del Impuesto Sobre la Renta representa el cambio de criterio que, sobre materia de impuestos, se opera en el siglo pasado. Antes del siglo XII, predominaban los impuestos indirectos y con la creación del Impuesto Sobre la Renta en 1798, por el estadista inglés William Pitt, y con la profunda transformación ocasionada por la Revolución Francesa, se inicia el cambio de los impuestos indirectos a los directos, por considerarse de mayor justicia gravar los rendimientos producidos — por el capital y por la actividad del hombre, y de ellos descompartar una parte para el sostenimiento de los gastos públicos.

El Derecho Constitucional Inglés, reviste características propias y distintas a la evolución operada en el Continente Europeo. En la Isla, la discusión y aprobación de los impuestos fue un derecho consagrado desde sus primeros documentos públicos, que impuso el desarrollo del Parlamento y la forma democrática de gobierno, de manera paulatina y evolutiva, en vez de las radicales transformaciones que en forma revolucionaria tuvieron lugar en Francia. Un reflejo de la evolución democrática inglesa se advierte en la organización de las Colonias Británicas en América, y es frecuente hallar en las Cartas de Fundación, origen constitucional de las diversas Colonias, principios reservados a la discusión y aprobación de impuestos que motivaron las Representaciones Populares en Asambleas, para salvaguardar el viejo principio de no acatar ningún impuesto sin su previa aceptación por parte de los representantes de los gobernados, puesto que en definitiva son quienes tienen que pagarlo. El movimiento de independencia de estas Colonias se inició, entre otros motivos, por la implantación de impuestos que habiendo sido votados en el Parlamento de la Metrópoli, no habían sido sancionados por las Representaciones Populares de las Colonias.

En la época de William Pitt, cuando se aprobó en 1798 el Impuesto Sobre la Renta, se le dio el carácter de impuesto tran-

atorio, destinado a cubrir las necesidades de la guerra contra Francia. Se gravaron las utilidades con una tasa proporcional - elevada, que obligaba a entregar un tanto por ciento igual a — los que obtenían bajos, medianos o grandes ingresos. Como todos los impuestos, éste provocó una ola de protestas y por su impopularidad se derogó. Sin embargo, volvió a implantarse en cuatro distintas ocasiones para llegar finalmente a constituir un impuesto de carácter permanente. El cambio no pudo haber sido más profundo. En el siglo XVIII sólo pagaban las clases sociales de pocos recursos, y los que obtenían grandes rentas, gozaban del injusto privilegio de no contribuir a las cargas públicas. Con el movimiento provocado por la Revolución Francesa, la idea de generalidad ante los tributos, dio motivo a una nivalación proporcional de las cargas públicas que también era injusta. Cualquiera que fuera la capacidad económica del gobernado, debía tributar de acuerdo con el mismo por ciento. Por ello fue indispensable la creación de una tasa desigual, como es la progresiva, para gravar con mayor intensidad conforme a la capacidad económica del sujeto. En efecto, tres consecuencias jurídicas asumió el ideal revolucionario de igualdad: igualdad frente a la Ley, frente a los tributos y frente a los tribunales; sin embargo, la igualdad ante los tributos, organizada en forma de tasas proporcionales, entrañaba una injusticia social. Es evidente que no paga con el mismo esfuerzo la tasa proporcional — quien percibe bajos recursos que aquél que obtiene ingresos superiores.

La diferencia entre los impuestos directos y los indirectos se iba agudizando y como consecuencia, era preciso corregir las injusticias provocadas por los impuestos indirectos.

El verdadero acierto del "income tax", se debe a la creación de las tasas progresivas en la época del Primer Ministro - Lloyd George (1916-1922), con las cuales se obligó a tributar — con un por ciento mayor a quienes más utilidades obtuvieran.

Mientras que en los impuestos indirectos las tasas siempre son proporcionales, en los directos las tasas son progresivas, con lo cual se abre la posibilidad de alcanzar el ideal de perfección impositiva basado en la equidad. Junto al nombre de Lloyd George, creador de las tasas progresivas, se debe mencionar a Adolfo Wagner y a Eduardo Seligman, los dos teóricos del Impuesto Sobre la Renta más destacados de su época, que hicieron hincapié, el primero, en la función social de los impuestos, y el segundo, en la idea de que las cargas públicas deben pesar sobre las utilidades de los poderosos y no sobre el sustento de quienes cuentan con escasos recursos económicos. Con la creación de las tasas progresivas, el Impuesto Sobre la Renta pasa a ocupar el lugar más destacado entre los impuestos directos y al mismo tiempo proporciona los ingresos más fuertes al Estado, estando llamado a prestar un importante concurso en la redistribución equitativa del ingreso nacional.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO.- El Impuesto Sobre la Renta se implanta en México en el año de 1921, durante una época en que se opera una profunda transformación social. En efecto, si partimos de la época de la Colonia, tenemos que ésta se caracterizó por comprender una anarquía impositiva de la cual mucho se ha hablado. Se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcabalatorios. Se multiplicaron y yuxtacieron un sinnúmero de impuestos especiales sin ninguna estructura lógica, con la tendencia muy marcada de allegar fondos a la metrópoli, como consecuencia de la idea sustentada por los Borbones sobre el rendimiento que debían proporcionarles las Colonias, que consideraban de su particular patrimonio.

Después de la Independencia, durante el siglo pasado, se advierte la supervivencia de los anárquicos impuestos coloniales de carácter indirecto. Y esto fácilmente se explica si se tiene en cuenta que el país se enfrentaba con una grave crisis política, durante la cual peligró incluso su soberanía. Las lu-

chas contra propios y extraños, en varias guerras internacionales y en una permanente y cruenta lucha civil, culminaron con el triunfo de la República sobre el Segundo Imperio y el establecimiento en definitiva de la forma federal y democrática de gobierno. Durante el periodo porfirista se significan por su labor hacendaria tanto Matías Romero como José I. Limantour, quienes lograron una reorganización de los impuestos, sin que se propusieran reformas esenciales, sino la mejor administración de los existentes.

Fue durante el periodo revolucionario (1910-1913 y 1917-1918) cuando en la política fiscal, se operó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto Sobre la Renta en México; luego entonces la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta es en realidad un mero antecedente que muestra un inicial experimento en la imposición de este tributo, el cual se conoció como Ley del Centenario, así llamada por el hecho de haberse promulgado a cien años de la consumación de la independencia de México, en el año de 1921, se implantó siendo Presidente Constitucional el General Alvaro Obregón y Secretario de Hacienda Don Adolfo de la Huerta, el 20 de julio de 1921; estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio. Gravó los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos por los profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o dividendos en las empresas.

La base del impuesto fueron los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto. Desde la vigencia de esta Ley se señaló como sujetos del pago a los mexicanos y a los extranjeros, -

ya sea que estuvieran domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio de la República Mexicana, obligándoseles a calcular la tga sobre sus ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto.

Se establecieron algunos casos de exención para sujetos cuyos ingresos alcanzaban hasta la suma de \$ 100.00 mensuales y algunos otros de carácter general para los diplomáticos, cónsules y personas morales de interés público. Es curioso observar que en el artículo 6o. se estableció como destino de la recaudación, dedicarla exclusivamente a la adquisición de barcos para la Marina Mercante Nacional y realizar obras indispensables que habilitaran nuestros puertos; esas necesidades que de entonces se consideraban urgentes, ya que el Impuesto del Centenario se iba a dedicar a resolver esos grandes problemas nacionales, aún en nuestros días el buen sentido de imperiosa resolución en virtud de que el desarrollo económico del país obliga a explotar líneas propias de navegación y reconstruir los puertos marítimos, sin lo cual no se consolidará el progreso económico que en la actualidad requiere, además, de otros medios modernos de comunicación.

El impuesto se pagó en estornillos que llevaban la leyenda de "Centenario". Las distintas actividades que fueron gravadas, las denominó esta Ley "Células", y a las tasas del gravamen, según las regiones que constituyen el ingreso en cada caso, se les llamó "Categorías", que correspondían a una tarifa progresiva que iba del 1% a 4%, en cuatro escalones, según se tratara de ganancias de \$ 300.00, \$ 600.00, \$ 1,000.00 y más de \$ 1,000.00 mensuales para comercio, industria y agricultura. Para los profesionistas las variaciones eran poco sensibles; las llamadas "Categorías" iban de \$ 400.00 mensuales a \$ 1,200.00, con una tarifa progresiva de 1% a 4%. Para los asalariados de \$ 750.00 a \$ 1,200.00 la progresión sólo se calculó de 1% a 3%.

La colocación de dinero se gravó de \$ 250.00 a más de \$ 750.00 con 1% a 4% de los rendimientos.

El 21 de febrero de 1924 siendo todavía Presidente de la República el General Alvaro Obregón, su Ministro de Hacienda, - Ing. Alberto J. Pani le propuso la creación de una Ley semejante a la del Centenario sólo que con carácter permanente, la que se promulgó el 21 de febrero de 1924 denominándose "Ley para la Reanudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas". Este Ordenamiento marca la implantación del impuesto en México, por haber sido ya de carácter permanente, en tanto que el anterior sólo se aplicó de manera transitoria. Se estructuró como dice su nombre, para gravar los ingresos personales provenientes de sueldos y honorarios y las utilidades de las empresas. Como se puede observar, se refería a dos de los conceptos que originan ingresos: la actividad de las empresas dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, en donde existe la combinación del capital y del trabajo y a los provenientes de la actividad personal, derivados del trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión liberal.

De estas dos formas de obtención de ingresos o fuentes -- gravadas, la que nos interesa es la señalada en segundo lugar, por constituir el objeto de este trabajo o estudio que presento, luego entonces enfocando la atención al ingreso proveniente de actividades personales por referirse a personas asalariadas o al desempeño de una profesión libre, tenemos que por cuanto al impuesto al trabajo personal, se concedió en esta Ley de -- 1924, un mínimo no gravable de ingresos de \$ 200.00 al mes para empleados, y de \$ 1,200.00 al semestre para profesionistas. El impuesto de los empleados se pagaría mensualmente, y el de los profesionistas por semestres, y la cuota iba del 1% en sueldos mayores de \$ 200.00 a \$ 500.00, hasta el 2% en los sueldos de -

más de \$ 2,000.00. La progresión planteada en la ley anterior del Centenario se redujo sensiblemente. Los profesionistas debían cubrir por una percepción mayor de \$ 1,200.00 al semestre el 1%, y se aumentó progresivamente la tasa hasta llegar al 2% aplicable a cantidades mayores de \$ 12,000.00 al semestre. Fue obligatorio en caso de empleados acumular los sueldos devengados en distintos trabajos para el efecto de aplicar la tasa progresiva.

Frente Presidente de la República Mexicana el General Miguel Alemán y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani, el día 18 de marzo de 1925 se aprobó la tercera Ley del Impuesto Sobre la Renta, llamada a ser la dieciséis años de 1925 a 1941; esta nueva ley tiene sobre la anterior un mayor criterio de orden, y en sus diversos artículos se exponen: las disposiciones generales; las correspondientes a cada una de las siete Cédulas que entonces se crearon con sus respectivas tarifas; los preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, así como los preceptos de diversa índole relacionados con la mejor vigilancia del impuesto y, finalmente, el capítulo correspondiente a sanciones.

De hecho la ley con la determinación de los sujetos de impuesto, personas físicas o morales, mexicanos o extranjeros, domiciliados o no en la República, que obtienen ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional, reiterando el concepto de la fuente del ingreso gravable para de esta manera delimitar el estatuto territorial y extraterritorial del impuesto. Se mencionan además, como otra clase de sujetos del impuesto, las agrupaciones de personas cuando no fueran reconocidas por la ley como personas morales, manejaran un patrimonio diverso al de los socios.

Esta ley definió con mayor precisión el concepto de ingreso

so bruto, indispensable para determinar con posterioridad el ingreso gravable en cada una de las Cédulas, dando una noción de renta al definirla como el ingreso en efectivo, en valores o en crédito que modifique el patrimonio del causante y del cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe, requisito - este último que más tarde desaparecerá. Este impuesto era pagadero en timbres, en efectivo o de la manera que determinara el Reglamento, haciendo más flexible la forma de pago. De carácter Cédular como la Ley del Centenario ésta perfeccionó este sistema, agrupando las distintas actividades gravables en siete Cédulas en la forma siguiente: la primera, Comercio; la segunda, Industria; la tercera, Agricultura; la cuarta, Imposición de Capitales; la quinta, Explotación del Subsuelo o Concesiones Otorgadas por el Estado; la sexta, Sueldos y la séptima, Honorarios de Profesionistas.

De estas siete Cédulas la que nos interesa comentar es la Sexta, por comprender el gravamen que recaía a los sujetos asalariados, y así tenemos que la Cédula Sexta gravó con dos tarifas la "A" y la "B" los ingresos de los asalariados. El impuesto progresivo fue ascendiendo, en la tarifa "A", del 1% para los sueldos de \$ 2,000.00 al año, hasta el 4% asignado a los de \$ 45,000.00 en adelante. El mínimo exento se determinó en la cifra de \$ 2,000.00. De acuerdo con la tarifa "B", las cuotas del impuesto se redujeron para quienes obtuvieran hasta \$ 12,000.00 de ingresos al año y residieran en el Distrito Federal o en ciudades fronterizas con los Estados Unidos, por haberse tenido en cuenta el mayor costo de la vida en esos lugares, pero quienes percibieran de \$ 12,000.00 en adelante, quedaban sujetos a las mismas cuotas que se aplicaban en la tarifa "A". El límite de exención para los asalariados gravados en esta tarifa fue de \$ 2,500.00 anuales.

Es importante hacer notar que ya en esta Ley en el artículo 10 se estableció deducciones por cargas de familia, de tal modo

te que si el contribuyente sostenía una persona, tenía derecho a una deducción de sus ingresos de \$ 250.00, cantidad que iba aumentando hasta llegar a \$ 450.00, cuando dependían del mismo contribuyente cuatro o más personas. Teniendo en cuenta el mayor costo de manutención en el Distrito Federal y en las zonas fronterizas con los Estados Unidos, como ya se dijo, las deducciones — por cargas de familia en estos lugares fueron de \$ 360.00 en el caso de que el contribuyente sostuviera una persona, las que — también fueron aumentando hasta llegar a \$ 760.00 si dependían de él cuatro o más; nótese lo insuficiente de la deducción por cargas de familia, lo cual motivó el abandono del sistema años más tarde, para volver a surgir de 1965 en adelante, cuando en realidad la idea de este artículo obedece a una de las teorías substanciales para considerar al Impuesto Sobre la Renta como — al más justo y equitativo.

B).- LA CÉDULA IV.

No fue sino hasta la Ley del 31 de diciembre de 1947 cuando se consiguió llegar a una regulación más amplia y completa de este Impuesto, y una reestructuración más técnica que le dio a este tributo un carácter de progresividad que le permitió una regulación fiscal mucho más equitativa y justa que en las anteriores leyes; en esta Ley es en donde ya se denomina a la Cédula IV como la que fija el Impuesto Sobre la Renta a los ingresos personales obtenidos por trabajadores o asalariados, de tal forma que en todos los siguientes años y legislaciones de Impuesto Sobre la Renta, se conservó esa Cédula IV reservada para identificar el gravamen de empleados, trabajadores, obreros y en general de toda persona que trabaja bajo la dirección y dependencia de un patrón.

Debe aclarar, que todas las regulaciones legales de Impuesto Sobre la Renta que se han emitido, partiendo de la del Centenario, han sido Impuestos Cedulares, es decir, que clasifican a los contribuyentes por Cédulas, atendiendo a la fuente de donde proviene el ingreso, para en base a esto, tener perfectamente identificados a los distintos grupos de contribuyentes a través de la Cédula que le corresponde según sea como ya se dijo - la clase de actividad a que se encuentra dedicado.

La Cédula IV en esta Ley gravó los ingresos mensuales superiores a \$ 166.66 hasta \$ 200.00 con el 1.3%, concediendo exención a una cantidad inferior a la primeramente mencionada, y llegó su progresión a 7.6% para ingresos superiores a - - - - \$ 9,000.00. Hay que hacer notar que fueron suprimidos los desgravámenes por cargas de familia quizá debido a que motivaban disminuciones muy considerables de las bases gravables, tanto a que la mayoría de los trabajadores sujetos a este impuesto - contaban con numerosa familia, lo cual aunado al hecho de que se consideraba que las tasas de impuesto ya se encontraban bas-

vante moderadas, pues comprendió los por cientos más bajos, -- ello dio lugar a que se suprimieron esas deducciones por cargas de familia, que no volvieron a surgir sino hasta 1905 en adelante.

En embargo, consideramos que esas expresiones de deducción de las cargas de familia significan un retroceso, porque las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto, ignorándose estos gastos que reducen su capacidad contributiva. Afortunadamente veremos más adelante como en la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, se reinstalan esas deducciones para los contribuyentes con ingresos superiores a - - - - - \$ 125,000.00 o los que teniendo más de \$ 50,000.00 pero menos de la anterior cantidad, puedan opcionalmente acogerse al régimen de deducciones y consecuentemente tienen el derecho de solicitar esas reducciones; asimismo, se verá que el contribuyente con ingresos inferiores a \$ 125,000.00 al determinar su patrón el impuesto que causa la acumulación global de sus ingresos, la Ley permite que se aplique el 80% de ese ingreso la tarifa del artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lográndose así que se admita por ministerio de Ley una deducción de un 20%, -- con lo cual se consigue que el impuesto no se eleve demasiado en el cálculo anual, y se afecte en exceso la situación económica del contribuyente.

Como puede apreciarse ésta es una de las ventajas del Impuesto Cédular, que se tenía perfectamente encausado a cada tipo de contribuyente, de tal manera que las leyes que tenían esta estructura contenían diversos Capítulos o Cédulas que gravaban en forma independiente cada uno de los diferentes tipos de ingresos que obtenían las personas físicas o morales. En un Sistema Cédular, por ejemplo, existe una Cédula o Capítulo que grava los sueldos que recibe una persona física; otra Cédula o Capítulo que atiende a aquéllos que reciben honorarios; los intereses están gravados también en una Cédula por separado y así tendríamos diversas Cédulas para gravar los principales ingresos que

pueden percibir los cesantes. De esta forma, podemos afirmar - que una Ley estructurada para fines del gravamen bajo un Sistema Cedral, atiende a la fuente del ingreso, a la clase de ingreso que se recibe, haciendo caso omiso de la persona que lo obtiene.

Desde luego que a este Sistema Cedral también se le marcan desventajas o inconvenientes, como eran principalmente al que propiciaba a que se fraccionaran las actividades en múltiples Cédulas a fin de evitar bases gravables altas, y asimismo, se podía caer fácilmente en duplicidad en deducciones mismas - que resultaban difíciles de detectar, dado que en todo caso se tendría que revisar fiscalmente cada declaración presentada por los cesantes que reunieran en sí varias actividades, cada una gravada en distinta Cédula, de allí que se pensara en efectuar un cambio en la estructura del impuesto para transformarlo en Impuesto Global, cuyo mecanismo se explicará en los siguientes capítulos.

C).- OBJETO, SUJETO Y BASE DEL IMPUESTO EN CÉDULA IV SEGUN REGULACION LEGAL DE 1921 A 1964.

Objeto del impuesto es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Esta definición la derivamos de los términos del Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación y coincide en esencia con los conceptos de Fleiner y Adolfo Wagner. Fleiner dice: El objeto del impuesto estriba más bien "en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo". Wagner también define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual da lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc. Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo; así lo define Eneberg. Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

El objeto así considerado puede ser una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación. Pues bien con estas ideas y conceptos podemos afirmar que el objeto del impuesto en Cédula IV lo constituye el acto en sí de percibir sueldos o salarios, es decir, que en un Sistema de Impuesto Cédular que como ya se indicó subdivide a los causantes por Cédulas atendiendo a la fuente de donde proviene el ingreso, quedando claramente indicado que en esta Cédula se gravarán las percepciones que obtenga toda persona que reciba un sueldo por trabajo desempeñado bajo la dirección y dependencia de un patrón, de allí que si la base de la causación del impuesto sea la de obtener un ingreso que modifique el patrimonio del contribuyente, se tiene que el sueldo o salario --

viene a constituir una percepción que periódicamente recibe el trabajador y por lo cual experimenta una modificación en su patrimonio, constituyéndose este acto el hecho generador del crédito fiscal. En las regulaciones legales de 1921 a 1964 llegó a ser del dominio público el que al mencionar la Cédula IV toda la clase trabajadora sabía que era su impuesto, ya que conocían que era la que gravaba la percepción de sueldos o salarios que cobraba todo trabajador o empleado, por lo que resultaba plenamente identificado este tributo tanto por el acto en sí de recibir un sueldo como por cuanto al sujeto a quien estaba destinado este gravamen fiscal, que era todo asalariado.

Sujeto del impuesto es la persona física o moral que habiendo realizado el hecho generador del crédito fiscal, se convierte en obligado al pago de una prestación determinada al fisco federal. El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 13 define al sujeto diciendo que "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal. También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales".

Como puede apreciarse en este Ordenamiento Legal se abarca a toda persona física o moral, de nacionalidad mexicana o extranjera, que le da al precepto legal citado, una amplitud abegnata, pues comprende a mexicanos y extranjeros como sujetos de impuestos, y además llega a alcanzar a ese tipo de organismo que sin constituir propiamente una sociedad mercantil, ni civil, y consecuentemente sin tener una personalidad jurídica definida, se le marca como sujeto pasivo de la relación tributaria, o sea las llamadas unidades económicas.

En las Leyes de Impuesto Sobre la Renta vigentes en 1921

a 1964 al tratarse del sujeto del impuesto, se establece en el Artículo 6o. que "son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en algunas de las situaciones previstas en esta Ley:

I.- Los maricomos domiciliados dentro o fuera del país.

Cuando la fuente del ingreso gravable se encuentre en el extranjero, deducirán del impuesto sobre la renta que les correspondía pagar, el que hayan cubierto a la nación de donde provenga el ingreso.

II.- Los extranjeros domiciliados en la República, si el ingreso proviene de fuentes situadas o de negocios realizados dentro o fuera del país, y los extranjeros residentes en el extranjero, cuando su ingreso proceda de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en México. Si los extranjeros residentes en el país, obtienen ingresos de fuentes situadas o de negocios realizados fuera de él, podrán deducir el impuesto pagado en el país en donde se origina el ingreso.

III.- Las Sociedades Civiles o Mercantiles constituidas en el país, o fuera de él, cuando su ingreso provenga de fuentes de riqueza o de negocios realizados en el territorio nacional, y.

IV.- Las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones, las corporaciones o cualesquiera otras agrupaciones que constituyan una unidad económica, aun cuando no tengan personalidad jurídica.

Las agrupaciones mencionadas en el párrafo anterior, con residencia en el extranjero, estarán también sujetas al pago del impuesto, cuando su ingreso provenga de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados dentro del país.

El asociante en el caso de la asociación en participación queda obligado al pago del impuesto, sobre la totalidad de los

ingresos gravables derivados del contrato de asociación".

Este precepto referido al impuesto en Cédula IV resultaba sumamente completo, pues comprendía a toda persona física, mexicana o extranjera, que estando en el país o fuera de él, pero percibiendo de fuentes de ingreso ubicada en el territorio nacional, se convertirían en contribuyentes de este impuesto, por el hecho de percibir un sueldo o salario, es decir, que se aplica para la determinación de la calidad de sujeto del impuesto, los principios de nacionalidad, territorialidad y el de la fuente de riqueza.

El de nacionalidad, estriba en el hecho de que siendo mexicano el contribuyente, en cualquier lugar en donde se encuentre radicado, sigue siendo contribuyente, por la simple razón de ser mexicano, esto de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 31 -- fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El de territorialidad, se basa en la circunstancia de atender al lugar en donde se haya realizado el hecho generador del crédito fiscal, en cuyo caso el extranjero a pesar de serlo, si efectúa trabajos remunerados en el territorio nacional, se convertirá en contribuyente de este impuesto, así como el mexicano que perciba ingresos en el extranjero por remuneración al trabajo personal, deberá tributar en ese lugar, y luego del impuesto que deba cubrir a su país de origen, se descontará o acreditará el impuesto pagado en el extranjero, para evitar en esta forma caer en la doble imposición.

El de la fuente de riqueza consiste en tomar en cuenta al lugar de donde se obtiene el ingreso objeto del impuesto, independientemente de la nacionalidad o de la residencia del sujeto. Es por esto que la Ley señala como sujetos a los extranjeros residentes en el extranjero, cuando obtengan ingresos de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. Es de—

oir, que por ejemplo un francés radicado en Argentina, causa el impuesto sobre la renta mexicano, si el ingreso que percibe encuentra su fuente de riqueza en México. El impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francesa) y del lugar de residencia (Argentina)

.

.

.

A).- EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO EN LA LEY DE 1962.

El 1o. de enero de 1965 inició su vigencia una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, sustituyendo totalmente a la del 31 de diciembre de 1953, que quedó derogada. Esta Ley presenta la novedad de que dejó de ser Cedral para pasar a ser Global, es decir, que atiende fundamentalmente para fines del gravamen al sujeto que recibe el ingreso, independientemente de la fuente que le dio origen. Esto significa por ejemplo, que el Legislador no le interesa para determinar el crédito fiscal si el ingreso fue sueldo, u honorario, sino que atiende al ingreso total que recibió el causante y que modificó su patrimonio.

Las leyes del impuesto sobre la renta mexicanas basadas en un Sistema Cedral y que estuvieron vigentes por aproximadamente cuarenta años, tuvieron sus principales modificaciones a fines del año de 1961, cuando se creó la "Tasa Complementaria sobre Ingresos Acumulados", la que en materia de impuestos personales trató de corregir las deficiencias del Sistema Cedral. Esta Tasa Complementaria operó a base de establecer la obligación para los contribuyentes que obtuvieran más de \$ 180,000.00 de ingresos acumulables en un año, la obligación de calcular un nuevo impuesto sumando todos los ingresos que habían obtenido de distintas fuentes. Aunque la implantación de esta Tasa tenía como finalidad subsanar una deficiencia propia de la estructura del Sistema Cedral, tuvo en la práctica muchas dificultades para su aplicación, porque no dejaba de ser solamente una corrección parcial de una falla que era originada por la propia estructura de la Ley.

Es importante destacar que las estructuras de un Sistema Cedral y un Sistema Global coinciden en algunos aspectos, principalmente en lo que se refiere al objeto del impuesto, ya que ambos Sistemas gravan los ingresos provenientes del trabajo, o

pital o de la combinación de ambos, y que la principal diferencia que existe es la que indicamos anteriormente sobre la forma en que se aplica el gravamen sobre dichos ingresos, porque mientras el Sistema Cédular atiende fundamentalmente para fines del impuesto a la fuente del ingreso, el Sistema Global atiende fundamentalmente al sujeto que recibe dicho ingreso. Desde el punto de vista de control y manejo de ambos Sistemas, el Sistema Cédular es más complejo debido a que cada impuesto se determina por separado y también porque se aplican las tarifas respectivas en forma independiente. El Sistema Global tiene una mecánica más sencilla tanto para las autoridades fiscales como para los usuarios, porque únicamente se requiere acumular todos los ingresos para calcular un sólo impuesto.

En la exposición de motivos de esta Ley se mencionan las causas o razones del Legislador para dar este giro en el Impuesto Sobre la Renta y las cuales son entre otras: simplificar el Sistema; agrupar las disposiciones por materias, limitar el número de preceptos, imprimirles la mayor claridad a fin de que su interpretación esté al alcance de todos los interesados sin la intervención de especialistas; eliminar transiciones innecesarias y molestas para los usuarios, otorgando facilidades para satisfacer los requisitos fiscales; excluir sanciones rigurosas, así como otras normas que imponen deberes excesivos, y formular las disposiciones de la nueva Ley dentro de un criterio encaminado a lograr el establecimiento de buenas relaciones entre usuarios y administración fiscal que permitan resolver los problemas que entre ambos se susciten, de manera amistosa, evitando fricciones y controversias, pues el gobierno considera que es mediante la cooperación voluntaria y la creación en los contribuyentes de la convicción sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como preferentemente y de manera general se obtiene el pago de los impuestos, ya que los procedimientos coercitivos han de considerarse instrumentos de uso excepcional.

Ahora bien, como consecuencia misma de la Globalización - del Impuesto Sobre la Renta, se tiene que desde 1965 la citada Ley toma como base la distinción de dos grandes mundos de contribuyentes: Empresas y Personas Físicas.

Con esto abarca por sujetos, todo lo que hasta 1964 comprendía la Ley por fuente de origen del ingreso, es decir, al hablar de Empresas, se incluyen: comerciantes individuales, comerciantes colectivos, es decir, personas morales, sociedades mercantiles y además, esa figura jurídica tan discutible como lo es la "Unidad Económica", todos estos sujetos gravados por sus actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, o sea, lo que en la vieja Ley del Impuesto Sobre la Renta comprendía las Cédulas I, II y III. Y por todo lo que respecta a las "Personas Físicas" se refiere a toda percepción derivada del trabajo personal del contribuyente o bien de una inversión de capital hecha por el sujeto, de donde pudieran derivar ingresos: por intereses, dividendos, arrendamiento de inmuebles, derechos de autor, y desde 1979 según reformas dictadas - como lo explicaré más adelante, también gravas, adquisiciones de bienes, por enajenación de bienes, por actividades empresariales, etc., todos esos ingresos obtenidos desde luego por sujetos no comerciantes, o sea, que no lucran o especulan mercantilmente, pero que su actividad individual los define con un modus vivendi que implica modificaciones a su patrimonio como ya vimos anteriormente derivan de productos de su trabajo o de su capital: esta área de personas físicas era lo que comprendía antes la Ley en las Cédulas IV a la IX.

Por lo tanto, en nuestro tema que nos ocupa debemos señalar que los cambios de estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, han originado que en un principio hasta 1964, los ingresos de personas físicas, por percepciones dependientes e independientes, quedaran reguladas en las Cédulas IV y V respectivamente, en tanto que a partir de 1965, en que dejó de ser Cedu

ler el Acuerdo Sobre la Renta, quedan estos conceptos involucrados en el Área de Personas Físicas y específicamente hasta 1978 en el Capítulo I del Título III de la Ley y a partir de 1979 en los Capítulos I y II del Título III de acuerdo con las reformas dictadas y aplicables en ese año.

Vamos a continuación a exponer todo lo relativo a los ingresos o percepciones dependientes, es decir, que se originan por el trabajo desempeñado bajo la dirección y dependencia de un patrón, que son precisamente todos los trabajadores o asalariados; con lo cual cubrimos el objetivo del presente estudio que pretende abarcar todo el tema relativo a los Ingresos Gravados en Productos del Trabajo Subordinado.

B).- AL OBJETO DEL IMPUESTO Y LOS INGRESOS ACUMULABLES.

En primer término vemos de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1965 sobre que recae el Impuesto Sobre Productos del Trabajo por percepciones dependientes, - la cual en su Artículo 48 establecía:

"Son objeto del impuesto a que se refiere este capítulo, - (Capítulo I del Título III), los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneración del trabajo personal.

Entre los ingresos mencionados en el párrafo anterior figuran comprendidas las contraprestaciones, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, ya sean ordinarias o extraordinarias, incluyendo viáticos, gastos de representación, comisiones a trabajadores, premios, gratificaciones, participaciones de los trabajadores en las utilidades, rendimientos, honorarios y otros conceptos". Como puede observarse, el contenido y alcance de este precepto legal es amplísimo, ya que abarca toda percepción que reciba la persona que proporcione un trabajo personal, básicamente prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, sólo con la excepción que finalmente podemos percibir del honorario, al que la Ley en la actualidad le dedica un título aparte; sin embargo el Artículo citado no termina allí, sino que agrega un último párrafo para indicar "Son también objeto del impuesto las indemnizaciones por cese o separación, los retiros, subsidios que tengan su origen en la prestación de servicios personales".

En 1972 se dicta una reforma a este Artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo lo siguiente:

"Son objeto del impuesto a que se refiere este capítulo, - los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneración del trabajo personal.

Entre los ingresos mencionados en el párrafo anterior que

den comprendidas las contraprestaciones, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, ya sean ordinarias o extraordinarias, incluyendo viáticos, gastos de representación, comisiones a trabajadores, premios, gratificaciones, participaciones de -- los trabajadores en las utilidades, rendimientos, honorarios, -- así como primas dominicales, vacacionales y por antigüedad, con pensiones por retardo en la entrega de habitaciones y otros -- conceptos.

Son también objeto del impuesto las indemnizaciones por cese o separación, los retiros, subsidios y cualquiera otra -- prestación como consecuencia de la rescisión o terminación del contrato de trabajo.

El propósito de esta reforma consistió en agregar como objeto gravado en este renglón, todas las prestaciones derivadas de primas dominicales, vacacionales y por antigüedad, que por disposiciones expresas de la Ley Federal del Trabajo deben pagarse a los trabajadores, e inclusive se habla de las compensaciones por retardo en la entrega de habitaciones y otros conceptos, concluyendo por involucrar las indemnizaciones por cese o separación, los retiros, subsidios y cualquiera otra prestación como consecuencia de la rescisión o terminación del contrato de trabajo.

No obstante lo anterior, es decir, que con todo ese agregado de conceptos gravados en productos de trabajo, era de pensarse que ya quedaba incluido todo ingreso derivado de un trabajo subordinado, sin embargo, posteriormente viene otra reforma a este Artículo que nos ocupa, y que en 1975 se dicta lo siguiente:

"Son también objeto del impuesto las indemnizaciones por cese o separación, los retiros, subsidios, las jubilaciones, -- las pensiones y los haberes de retiro, en los casos de invalidez, cesantía, vejez, retiro y muerte y cualquiera otra prestación como consecuencia de la rescisión o terminación del contrg

to de trabajo". El cambio o modificación que se aprecia con esta reforma, es que viene a insertar en el último párrafo de dicho precepto legal, las jubilaciones, las pensiones y los haberes de retiro en los casos múltiples que marca este precepto y por cualquier otra prestación que provenga de la rescisión o terminación del contrato de trabajo, con lo que se le da una extensión tal que puede decirse abarca todo lo que provenga de relaciones obrero patronales y sus consecuentes legales ocurridos durante el contrato de trabajo y aún con posterioridad a la terminación de éste.

Ahora bien, esta descripción que hace el Artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del objeto del impuesto en este renglón, a la vez nos muestra el amplio listado de ingresos que como trabajo subordinado se pueden obtener y consecuentemente ser todos ellos acumulables para efectos de determinar la base gravable sobre la cual se determine la cuantía del Impuesto en Productos del Trabajo, en virtud de que la naturaleza actual de la mencionada Ley, es de Globalizar en una sola base todos los ingresos que se perciben, ya que como ha dejado de ser Cedular, para cambiar al Sistema Global, con lo cual se simplifica en gran forma la determinación de la base gravable de un causante, ya que todo lo que obtenga por su trabajo personal deberá ser acumulado, siendo por ello que la Ley es muy descriptiva y enumera clara y precisamente todos los conceptos que forman el objeto de este impuesto.

De acuerdo con las últimas reformas a este renglón, se tiene que en 1979 se dictaron algunos cambios al respecto, y éstos consistieron en hacer una reestructuración del Título III de la Ley consistente en subdividir dicho título en once Capítulos, de los cuales el primero de éstos es el que tratamos en este trabajo, por comprender precisamente la regulación que hace esta Ley de los Ingresos Dependientes de las Personas Físicas; pues bien este primer Capítulo trata todo lo relativo a —

"Los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado". Además se incluyó como preámbulo a esos once Capítulos, un breve pero interesante par de Artículos que llevan por rubro "Disposiciones Generales" para dejar establecido en el Número 48 lo que gravaran los siguientes once Capítulos, pero desde luego sin desglosar cada clase de ingreso, sino únicamente marcando que sean los percibidos por las — personas físicas, ya sea en efectivo, en bienes o en crédito: y asimismo en el Artículo 49 se hace una descripción muy amplia y detallada de una serie de ingresos que quedan exceptuados del pago del impuesto a que se refiere este Título III, que más adelante analizaremos con detenimiento.

Pues bien, en el Capítulo I de este Título, se inicia la regulación legal de los salarios y en general de los ingresos — que deriven de la prestación de un servicio personal subordinado, y toma como punto de partida el indicar que grava y al respecto indica en el Artículo 50:

"Se consideran ingresos por la prestación de un servicio — personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de — los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores del Estado, así como por los — miembros de las fuerzas armadas.

II. Los rendimientos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción.

III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como —

los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

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

Se estima que estos ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, — los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores; así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos y que estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado".

Lo que puede notarse de este precepto, es que es aún más descriptivo que el 48 de la Ley anterior, es decir, antes de estos cambios hechos a este Ordenamiento Legal, puesto que además de indicar el ingreso, se señala también las personas o funcionarios y trabajadores que resultan afectos en este Impuesto sobre Salarios, lo que nos parece un buen logro, ya que se deja más claramente explicado el alcance y los sujetos a quienes grava y de las operaciones de donde se origina el ingreso gravable; se observa asimismo, que se habla de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, con lo que se dirime aquella duda que existía en lo referente a como considerar el ingreso de estos funcionarios de empresas, ya que se tenía la duda de si se les daba el trato de verdaderos empleados de la empresa o no, ya que incluso cuando cobraban éstos honorarios, expedían recibos de honorarios, sin que en realidad tales pagos aparecieran

ran en nóminas, sino en relaciones separadas y comprobadas por la empresa, recabando los señalados recibos de honorarios. Todo esto tiene importancia por cuanto de considerarse trabajadores, entonces tales personas tendrían que estar afiliadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y pagar por ellos la aportación correspondiente al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, lo que no ocurre en la práctica, ya que como veremos más adelante, se definirá que posiblemente a pesar de estar así previsto, no existe obligación de cumplir con las exigencias concernientes al IMSS ni al INFONAVIT.

Igualmente se trata lo relativo a los casos de empleados en despachos de profesionistas, mismos que son pasantes de alguna carrera, y frecuentemente se ve que los patrones en esos despachos, los tienen como profesionistas y les exigen expedir recibos de honorarios, evitándose así la obligación de tener que pagar las cuotas del IMSS y del INFONAVIT, de tal forma que el Legislador ha pretendido con esta reforma, obligar a los patronos a que si tienen pasantes contratados, se les dé el trato de auténticos trabajadores y no de profesionistas, máxime que se ordena el requisito marcado en el propio precepto legal de que se presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este prestatario, o sea el jefe del despacho; esta medida que desde siempre han tomado los jefes de despacho para evitarse pagar las cuotas del IMSS y del INFONAVIT, lo que implicaba dejar totalmente desprotegida a esa clase de trabajador que aún siendo pasantes de alguna carrera, sin embargo, requerían seguramente de la protección asistencial médica y social prestada por esas Instituciones.

C).- SUJETOS A QUIENES GRABA EL IMPUESTO SOBRE SALARIOS, SUELDOS Y HONORARIOS.

Desde luego hago la aclaración de que no se trata de un Impuesto Especial, sino que me estoy refiriendo a este gravamen tributario como uno de los renglones que comprende la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que como ya quedó explicado en párrafos anteriores, se trata de un impuesto que recae sobre toda percepción que se obtenga por la prestación de un trabajo peragual, prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, que comprenda todos los renglones de ingreso que ya han quedado señalados desde 1965 en el Artículo 48 de la Ley y desde 1979 en el 50 en el Capítulo I del Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; en turno toca pues hablar a que sujetos o personas les considera la Ley obligados a causar este Impuesto.

Las antiguas Cédulas IV y V de la vieja Ley del Impuesto Sobre la Renta quedaron unidas en la Ley de 1965 para abarcar la regulación de sueldos, salarios y honorarios percibidos por las personas físicas, de tal manera que por la tendencia globalizante del Impuesto, se involucraron en un sólo Capítulo el número I del Título III de dicho ordenamiento legal, y así tenemos que en el Artículo 49 se establecía:

"Son sujetos del impuesto a que se refiere este capítulo, las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de su trabajo personal, cuando éste se realice:

I.- Bajo la dirección y dependencia de un tercero, ya sea en virtud de contrato de trabajo, o de nombramiento para el desempeño de cargo o empleo público, o por servir en las Instituciones Armadas. Se asimilan a los casos comprendidos en esta fracción a quienes perciban los ingresos citados como administradores, comisarios, o miembros de consejos directivos o de vigilancia de sociedades y asociaciones; y a los miembros de cooperativas de productores".

Como puede observarse en esta primera parte del Artículo 19 se refiere exclusivamente al trabajo del asalariado propiamente dicho, es decir, que directamente trabaja bajo la dirección y dependencia de un tercero, y su consideración de la clase de personas a quienes someterá a tal gravamen como son todo trabajador con o sin contrato de trabajo, empleados con un cargo público y finalmente a los miembros de los cuerpos armados como son: el ejército, la armada y la fuerza aérea; pero además la Ley alcanza a marcar obligados a este impuesto a los administradores, comisarios, o miembros de consejos directivos o de vigilancia de sociedades y asociaciones y finalmente a los miembros de cooperativas de productores.

Como puede apreciarse el gravamen se extiende a toda persona que obtiene un sueldo o salario e incluso abarca a los miembros de consejos de vigilancia y administración, comisarios y demás ejecutivos de las empresas, lo cual nos lleva a fijar - que entre todos estos últimos no obstante ser un poco dudosa la relación laboral, sin embargo al parecer definitivamente si se define como una relación de subordinación, a pesar de que algunos estudiosos y autores estiman que estos son organismos totalmente libres e independientes de toda subordinación o dependencia, lo que es difícil de admitir ya que aunque sea en un muy sutil rasgo se detecta una subordinación o sujeción a valer por los intereses del ente moral, el que propiamente funge como patrón y al que hay que obedecer y estar pendiente de su dirección y éxito.

Ahora bien, como ya se indicó en párrafos anteriores, a partir de 1980 se cambia la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para regular en Capítulos aparte lo relativo a Prestaciones derivadas de Servicios Personales Subordinados, o sea los Sueldos y Salarios, de aquellas Prestaciones que se refieren a Honorarios Cobrados, y que suponen un trabajo derivado del libre ejercicio de una profesión, actividad técnica, pero -

lógicamente Personal o Independiente, pero de cualquier forma -
ambas actividades quedan reguladas en el artículo III de la Ley -
para quedar sujetos al Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

D).- DEL INGRESO GRAVABLE EN PRODUCTOS DEL TRABAJO.

Vamos a continuación a tratar brevemente como se determina la base gravable del Impuesto en Productos del Trabajo, que como ya se indicó hasta 1978 se abarcaba en este rubro tanto a las prestaciones dependientes como las independientes, y que — desde 1979 se regulan por separado en los Capítulos I y II respectivamente del Título III de la Ley del Impuesto Sobre el Renta; por lo tanto partiendo del hecho de cual es el objeto de este Impuesto, se tiene que por lo que toca a las prestaciones subordinadas o dependientes, formarán la base gravable todos los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, sin poder incluirse los ingresos en servicio.

Ahora bien, la base gravable de este rubro en efectivo, lo constituye todas las prestaciones por remuneración al trabajo personal, prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, agregándose las cantidades derivadas de horas extraordinarias, destajos, primas vacacionales, primas de antigüedad etc., pero veamos como se modificó en 1979 la regulación fiscal a este concepto:

Lo más importante que podemos apreciar como cambio o reforma dictada en 1979, es el de hacer efectiva la exención en Impuesto en Productos del Trabajo al Salario Mínimo lo cual se concedió teniendo en consideración las razones siguientes:

La desgravación a personas físicas de ingresos bajos y medios resultaba indispensable en función de los aumentos desproporcionados de la carga tributaria que no han sido paralelos al aumento de los ingresos reales de la población; es decir, las constantes alzas de precios introducen nuevos elementos de injusticia en la distribución del ingreso, que socaban la economía de los trabajadores e interrumpen los procesos de ahorro y de inversión.

El Ejecutivo conociendo esta situación y con el objeto de proteger constantemente el poder adquisitivo de los trabajadores del país, no podía permanecer indiferente ante la erosión del poder de compra de los trabajadores, por lo cual propuso en la iniciativa de Ley recientemente aprobada por el Congreso de la Unión, una reducción sustancial de impuesto que representa un sacrificio fiscal de \$ 18,000 millones de pesos en beneficio de los trabajadores del país.

El nuevo régimen al Impuesto Sobre Productos del Trabajo, en primera instancia, destaca el hecho de que se mantiene en las mismas condiciones que regían hasta 1978, los conceptos que quedan afectos al Impuesto Sobre Productos del Trabajo y los que quedan exentos. De entre los conceptos exentos destacan en forma importante las prestaciones de previsión social que han tenido un desarrollo importante en los últimos años como elemento para contrarrestar los efectos adversos que han padecido los trabajadores con motivo de las alzas de precio registradas.

Otro elemento fundamental que contiene el régimen actual, lo constituye la reestructuración de las tarifas que afectan tanto los pagos provisionales como los anuales por concepto de salario. Lo anterior sumado al cambio del sistema de deducciones, que amplía en forma importante el vigente hasta 1978, permite a los trabajadores de bajos niveles de ingresos gozar de importantes reducciones en su carga fiscal. Por otra parte, se permite una deducción generalizada equivalente al monto anual del salario mínimo general, lo que se traduce en un régimen general de deducciones que puede disfrutar el contribuyente en comparación con las comprendidas en el sistema anterior, ya que algunas eran válidas solamente en favor de los causantes del Régimen Global de Personas Físicas.

La deducción de un salario mínimo general elevado al año tiene tres enormes ventajas:

1.- Beneficia fundamentalmente a las personas de bajas remuneraciones, al ser una cantidad fija que se aplica a todos los estratos de ingreso, sin hacer distinciones en función del nivel de ingresos como acontecía en el régimen anterior.

2.- Es una deducción que puede ser aplicada por los patronos sin necesidad de que los trabajadores tengan que presentar declaración.

3.- Evita el efecto negativo que se produciría con el régimen anterior, ya que al considerar que el salario mínimo general elevado al año es deducible, en ningún caso forma parte de la base gravable.

Lo anterior representa sin duda alguna, el aspecto más importante de toda la iniciativa, pues su efecto será de una disminución en la recaudación de aproximadamente el 30% en materia del Impuesto Sobre Productos del Trabajo para el año de 1978.

Por la magnitud de la cifra que beneficiará a los trabajadores, se puede afirmar que es el máximo beneficio que se ha concedido por la vía fiscal a cualquier sector de la actividad económica en los últimos años, y puede decirse que esta decisión de política fiscal constituye un estímulo innegable al empleo y a la actividad económica en su conjunto y representa el esfuerzo máximo que pueden resistir las finanzas para empezar a corregir tales desequilibrios.

Es importante destacar que el régimen vigente soluciona la mayor parte de los efectos negativos que han señalado los trabajadores haber observado en conceptos tales como: horas extras, prima de antigüedad, indemnización por retiro y gratificación de fin de año. En efecto en el caso de las horas extras se presentaba una situación verdaderamente dramática al observar que en el caso de un trabajador de salario mínimo que obtuviera \$ 600.00 adicionales por concepto de extras, estaba obligado a pagar un impuesto de \$ 191.00, que representa el 32% del ingreso

so adicional, sin embargo, con el régimen actual, al operar como deducción del ingreso total el salario mínimo en cualquier nivel de salario, en el mismo caso concretado, en el año de 1979 sólo vendría que haber cubierto por \$ 600.00 de ingreso, - - - \$ 22.00 de impuesto, que representa el 3.7% del ingreso adicional y en el presente año de 1980 sólo tendrá que cubrir por - - \$ 600.00 de ingreso, \$ 19.00 de impuesto, que representa el - - 3.2% del ingreso adicional.

Por lo que hace a la prima de antigüedad en el régimen anterior se gravaba aplicando el 100% del último sueldo mensual ordinario, la tarifa del impuesto, multiplicándolo por el número de veces que la percepción total incluye dicho sueldo.

En el régimen vigente, del último sueldo mensual ordinario se deducirá el salario mínimo elevado al mes para calcular el impuesto, de donde resulta que se tendrá como deducción aceptada en estos conceptos, tantas veces el salario mínimo mensual como veces la percepción por prima de antigüedad considere el último sueldo mensual, por ejemplo: un trabajador que gana - - \$ 5,000.00 por concepto de sueldo y percibe \$ 60,000.00 por concepto de prima de antigüedad, calcularía el impuesto de la siguiente manera:

Sueldo mensual	\$ 5,000.00
Menos:	
Salario mínimo	<u>3,600.00</u>
Base gravable	\$ 1,400.00
Impuesto	69.00
$\frac{60,000.00}{5,000.00} = 12$	
32 x 12	<u>\$ 828.00</u>

De donde se desprende que al trabajador se le concede co-

no deducción la equivalente a \$ 3,600.00 de un salario mínimo mensual por doce meses, o sea \$ 43,000.00 de los \$ 60,000.00 — quedan exentos, lo que compara en forma muy favorable con el régimen actual, en el que el trabajador con la misma prima de antigüedad habría tenido que pagar \$ 3,457.00 por concepto de impuesto.

Se considero oportuno mantener un tratamiento distinto para este tipo de ingreso, ya que se trata de percepciones que se generan en varios años, en virtud de que es una prestación que está ligada a la antigüedad en el empleo.

Indemnización por retiro.— En el concepto de indemnización por retiro opera el cálculo del impuesto en la misma forma que se señala para primas de antigüedad. Estas medidas tienden no sólo a facilitar la recontratación de los trabajadores que por causas ajenas a su voluntad dejan de prestar servicios a una empresa, sino también y fundamentalmente, a absorber a aquellos que hoy día soportan la máxima carga de tipo económico, al no tener posibilidad de generar ingresos.

Por lo que hace al aguinaldo o gratificación de fin de año. Se mantiene el tratamiento de considerar a este tipo de percepciones como exentas del pago del impuesto. Sin embargo debe destacarse que en tanto en el régimen vigente hasta 1978, sólo lo estaban exentas las gratificaciones de fin de año de los trabajadores del Apartado A del artículo 123 Constitucional que correspondía al salario mínimo, a partir del régimen actual se les concede una exención a todos los trabajadores hasta por el monto del salario mínimo elevado al mes. Lo anterior significa que el monto del salario mínimo general que no quedará afecto al pago del impuesto, será hasta por el equivalente a 13 meses.

Esto representa un beneficio adicional que, por ejemplo, en el caso de un trabajador que tuviera \$ 5,000.00 de salario —

Del análisis anterior, puede concluirse que todas las preocupaciones del sector de los trabajadores quedan atordadas y resueltas en todo o en parte en el régimen propuesto en la iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estando determinada la diferencia de lo no solucionado en la iniciativa, por lo que en cualquier problema existe entre lo deseable y lo posible.

A).- INGRESOS GRAVADOS.

Están afectos al pago de este gravamen, las percepciones obtenidas por concepto de sueldos, salarios, emolumentos, sobry sueldos, comisiones, premios, gratificaciones o aguinaldos de fin de año, participación de los trabajadores en las utilidades del patrón, primas dominicales, vacacionales y por antigüedad, indemnizaciones por cese o separación, los retiros, las jubilaciones, las pensiones y los haberes de retiro y otras prestaciones que puedan derivarse de una relación laboral.

Se asimilan a los ingresos anteriores, para el efecto de la causación de este impuesto, los siguientes:

1. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, los Estados y los Municipios, así como por los miembros de las fuerzas armadas.
2. Los rendimientos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción.
3. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, así como los honorarios de los administradores, comisarios y gerentes generales.
4. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los servicios se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

La asimilación de los conceptos anteriores al concepto de sueldo o salario, sólo surte efectos para el Impuesto Sobre la Renta, por lo que no necesariamente quedarán afectos al pago de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social o al IMPO-NAVIT.

B).- INGRESOS EXENTOS.

No causan el impuesto de referencia, los siguientes ingresos:

1. El salario mínimo general de la zona económica donde se encuentre ubicado el domicilio del contribuyente.
2. Las indemnizaciones por cese o separación y las primas dominicales, vacacionales, de antigüedad y compensaciones por retardo en la entrega de habitaciones, otorgadas sobre la base del salario mínimo, cuando no sobrepasen los mínimos establecidos por la Ley Federal del Trabajo. Cuando se cubran prestaciones superiores al mínimo señalado, el excedente sí causará el impuesto.
3. Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades otorgadas de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivos.
4. Las jubilaciones y pensiones sólo en los casos de invalidez, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica donde se encuentra el domicilio del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El mismo tratamiento reciben los haberes de retiro que perciben los miembros de las fuerzas armadas.
5. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes y contratos de trabajo respectivos.
6. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
7. Los percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras de na-

turalidad análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes y por los contratos de trabajo.

8. La entrega de los depósitos constituidos en el INFONAVIA en términos de Ley; así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores por las empresas, cuando reúnan los requisitos de deducibilidad consignados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

9. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley de la materia.

10. Las cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones.

11. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del domicilio del trabajador, elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; si la gratificación es superior al salario mínimo elevado al mes sobre el excedente se pagará el impuesto y si es menor, dicho monto será igual a la exención por este concepto.

Las gratificaciones de fin de año otorgadas a los trabajadores comprendidos en el Apartado "B" del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los miembros de las fuerzas armadas y otros, sólo estarán exentas cuando se otorguen en forma general.

12. Las remuneraciones de los extranjeros cuando las perciban como agentes diplomáticos; como agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en caso de reciprocidad; los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean na-

cionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad; como miembros de delegaciones oficiales; como miembros de delegaciones científicas y humanitarias; como representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios; los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el País de que dependan.

13. Los percibidos para gastos de representación y viáticos - cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros, que reúna los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

14. Los servicios de comedor y comida que el empleador proporcione a los trabajadores; así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos y que estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado. Ejemplo de estos últimos, lo son las herramientas de trabajo, ropa y equipo de seguridad; etc.

2).- FORMA DE CALCULAR LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO.

Para determinar el monto de la retención por estos conceptos, se tomará en cuenta la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, a la que se deducirá el salario mínimo general de la zona económica del domicilio del contribuyente — multiplicado por el número de días a que corresponde el pago, y aplicándose al resultado, la tarifa del artículo 52 de la Ley — de la materia en vigor, que se consigna a continuación:

T A R I F A

	Límite Inferior MSW		Límite Superior MSW	Cuota Fija MSW	Por ciento para apli- carse so- bre el ex- cedente — del límite inferior <
De	0.01	a	600.00	—	3.1
De	600.01	a	1,200.00	19.0	6.0
De	1,200.01	a	1,800.00	55.0	7.0
De	1,800.01	a	2,900.00	97.0	8.0
De	2,900.01	a	4,000.00	185.0	10.0
De	4,000.01	a	5,200.00	295.0	12.9
De	5,200.01	a	6,400.00	450.0	15.3
De	6,400.01	a	7,600.00	634.0	16.8
De	7,600.01	a	9,000.00	836.0	19.0
De	9,000.01	a	10,400.00	1,102.0	20.5
De	10,400.01	a	11,800.00	1,389.0	22.9
De	11,800.01	a	14,500.00	1,710.0	24.2
De	14,500.01	a	17,200.00	2,363.0	26.2
De	17,200.01	a	20,600.00	3,070.0	28.2

De	20,600.01	a	24,000.00	4,029.0	31.9
De	24,000.01	a	30,000.00	5,114.0	35.2
De	30,000.01	a	36,000.00	7,226.0	40.0
De	36,000.01	a	42,000.00	9,626.0	43.1
De	42,000.01	a	48,000.00	12,212.0	46.3
De	48,000.01	a	60,000.00	14,990.0	48.2
De	60,000.01	a	72,000.00	20,774.0	50.6
De	72,000.01	a	84,000.00	26,846.0	51.6
De	84,000.01	a	96,000.00	33,038.0	52.9
De	96,000.01	a	120,000.00	39,386.0	53.8
De	120,000.01	a	144,000.00	52,298.0	54.6
De	144,000.01	en adelante		65,402.0	55.0

EJEMPLO:

1. Si se obtienen ingresos de \$ 10,000.00 mensuales y se pagan quincenalmente, el importe del pago provisional se determinará como sigue:

Ingreso mensual	\$ 10,000.00
Menos: Salario mínimo elevado al mes (\$163 x 30.4)	4,955.00
Ingreso gravado	<u>\$ 5,045.00</u>
Impuesto que le corresponde	3 430.00

La retención quincenal será igual a la mitad del impuesto anual, o sea \$ 215.00

2. Si se obtienen \$ 300.00 de ingreso diario, pero se pagan semanalmente, se calculará el impuesto mensual de la siguiente manera:

Ingreso mensual (300 x 30.4)	\$ 9,120.00
Menos: salario mínimo elevado al mes (\$163 x 30.4)	4,955.00
Ingreso gravado	<u>\$ 4,165.00</u>

Impuesto que le corresponde \$ 351.00

Para determinar el impuesto semanal a retener deberá procederse como sigue:

	Impuesto diario		Días de la semana		Impuesto semanal.		
Impuesto	<u>351</u>	=	11.55	x	7	=	<u>\$ 80.85</u>
No de días	30.4						

3. Si se obtienen ingresos correspondientes a la jornada ordinaria y por horas extras por un periodo inferior a un mes, al total de percepciones se le determinará el pago provisional como sigue:

Salario mínimo general (\$163.00) devengado en 10 días	\$ 1,630.00
Horas extras	240.00
Total de ingresos en el mes	\$ 1,870.00
Menos:	
Salario mínimo devengado en 10 días	1,630.00
Ingreso gravado	\$ 240.00
Impuesto que le corresponde (Art. 52)	\$ 7.44

Salario devengado en 10 días \$ 163.00 x 10	\$ 1,630.00
Menos:	
Salario mínimo general devengado en 10 días	1,630.00
Base gravable	\$ 50.00
Impuesto que le corresponde (Art. 52)	\$ 1.55

4. Si se obtienen ingresos por trabajo a destajo en una quinena, de los cuales en 5 días se obtuvo un ingreso de \$ 500.00 diarios y en 6 días sólo \$ 140.00 diarios, el pago provisional

se calculará como sigue:

Ingresos obtenidos 5 días x 500	2,500.00
6 días x 140	840.00
	<u>3,340.00</u>
Menos: salario mínimo general correspon- diente a 11 días (163 x 11)	<u>1,793.00</u>
Base gravable	<u>1,547.00</u>
Impuesto que le corresponde (Art. 52)	<u>979.30</u>

**D.- FORMA COMO SE DEBE CALCULAR EL IMPUESTO ANUAL O DE-
FINITIVO.**

LIQUIDACION ANUAL.- Quienes están obligados a realizar re-
tenciones por concepto de pagos provisionales correspondientes
a la remuneración de servicios personales subordinados, deben -
calcular a cada una de las personas el impuesto anual correspon-
diente, con excepción de los siguientes casos:

1. Cuando se trate de contribuyentes que hayan dejado de ---
prestar servicios antes del 1o. de diciembre del año de que se
trate.
2. A quienes hayan devengado únicamente un salario mínimo ge-
neral de la zona económica del contribuyente elevado al año.
3. A quienes hayan obtenido ingresos anuales de más de ---
\$ 300,000.00, aunque sea únicamente por servicios personales su-
bordinados con un sólo patrón.
4. A quienes le comuniquen por escrito que presentarán decla-
ración anual, aunque tengan ingresos inferiores de \$ 300,000.00
anuales.

El impuesto anual se determinará restando del total de in-
gresos obtenidos en un año de calendario, el salario mínimo ge-
neral de la zona económica del contribuyente elevado al año, y
aplicándole al resultado la tarifa del Artículo 98. Al impuesto
así determinado se deducirá la suma de los pagos provisionales
efectuados y la diferencia resultante a cargo del causante se -
enterará a más tardar en el mes de marzo siguiente al año de ca-
lendarario de que se trate. Si resultaron diferencias a favor del
contribuyente deberán ser compensadas en la retención del mes -
de diciembre y en las retenciones sucesivas, a más tardar den-
tro del año de calendario siguiente. De lo anterior se desprende
que la liquidación puede efectuarse en el mes de diciembre -
de cada año.

En su caso, a los cesantes que les resulten cantidades - a su favor que no puedan compensarse en el año de calendario - posterior a aquél en que se obtuvieron, podrán solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas.

Si el trabajador de nacionalidad mexicana presta sus servicios en el extranjero, para efectos de la liquidación anual - se tomará como salario mínimo general para efectos de la deducción, el que corresponda a la zona económica de Baja California Norte.

Quando un trabajador recibió ingresos por separación o retiro en un año de calendario, éstos son acumulables a sus demás ingresos, debiendo calcularse el impuesto anual como a continuación se indica:

a) Del total de percepciones por retiro, se separará una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario, misma que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará el impuesto correspondiente, en los términos del Título III de la Ley (cuando el total de percepciones sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, éstas - se sumarán en su totalidad a los demás ingresos acumulables y no se aplicará la fracción II del Artículo 51 de la Ley de la materia).

b) Al total de percepciones por retiro se le restará una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario y al resultado - se aplicará la tasa que correspondió al impuesto que señala el párrafo anterior. El impuesto resultante se sumará al calculado conforme al párrafo precedente.

La tasa que se menciona en el párrafo anterior, se calculará así: el impuesto determinado en el párrafo a) se divide entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo -

98; el cociente se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento.

El artículo 98 de la ley menciona textualmente:

Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este Título, todos sus ingresos salvo los exentos y aquéllos por los que ya se pagó impuesto definitivo. Al resultado se le aplicará la siguiente:

T A R I F A

	Límite inferior MÍN	Límite superior MÍN	Cuota fija MÍN	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %	
De	0.01	a	1,500.00	—	3.1
De	7,500.01	a	15,000.00	233.0	6.0
De	15,000.01	a	22,500.00	683.0	7.0
De	22,500.01	a	30,300.00	1,208.0	8.0
De	30,300.01	a	50,000.00	2,312.0	10.0
De	50,000.01	a	65,000.00	3,692.0	12.9
De	65,000.01	a	80,000.00	5,617.0	15.3
De	80,000.01	a	95,000.00	7,912.0	16.8
De	95,000.01	a	112,500.00	10,432.0	19.0
De	112,500.01	a	130,000.00	13,757.0	20.5
De	130,000.01	a	147,500.00	17,345.0	22.9
De	147,500.01	a	181,200.00	21,352.0	24.2
De	181,200.01	a	215,000.00	29,507.0	26.2
De	215,000.01	a	257,500.00	38,363.0	28.2
De	257,500.01	a	300,000.00	50,348.0	31.9

De	300,000.01	a	375,000.00	63,906.0	35.2
De	375,000.01	a	450,000.00	90,306.0	40.0
De	450,000.01	a	525,000.00	120,306.0	43.1
De	525,000.01	a	600,000.00	152,631.0	46.3
De	600,000.01	a	750,000.00	187,356.0	48.2
De	750,000.01	a	900,000.00	259,656.0	50.6
De	900,000.01	a	1,050,000.00	335,556.0	51.6
De	1,050,000.01	a	1,200,000.00	412,956.0	52.9
De	1,200,000.01	a	1,500,000.00	492,306.0	53.8
De	1,500,000.01	a	1,800,000.00	653,706.0	54.6
De	1,800,000.01	en adelante		817,506.0	55.0

EJEMPLO:

Suponiendo que un trabajador laboró hasta el día último - de cotubre con un sueldo ordinario de \$ 10,000.00 y percibió — una prestación por retiro de \$ 60,000.00 y que el salario mínimo general de su zona económica es de \$ 163.00 diarios.

Ingreso obtenido en el año de calendario	\$ 100,000.00
Ultimo sueldo mensual	10,000.00
Indemnización	60,000.00

Cálculo del Impuesto Anual

Ingresos Acumulables

Ingresos por sueldos	Ultimo sueldo mensual		
\$ 100,000.00	+	\$ 10,000.00	= \$ 110,000.00

Cálculo de la Base Anual

Ingreso total	Salario mínimo elevado al año	Base gravable
\$ 110,000.00	- \$ 59,495.00	= \$ 50,505.00

Cálculo del Impuesto Anual

Impuesto que le corresponde (Art. 98) 3,747.14

Base del Cálculo Anual de la Indemnización

Indemnización	\$ 60,000.00
Sueldo ordinario mensual	<u>10,000.00</u>
Base del impuesto	\$ 50,000.00

Cálculo de la Tasa

Impuesto anual = 3,747.14
Base imponible = 50,505.00 = $0.0741 \times 100 = 7.41\%$, tasa expresada en por ciento.

Impuesto de la Indemnización

Indemnización	Tasa	Impuesto
\$ 50,000.00	x 7.41%	= \$ 3,705.00

Impuesto Anual Total

Impuesto sobre base imponible	Impuesto sobre indemnización	Impuesto total
\$ 3,747.14	+ \$ 3,705.00	= \$ 7,452.14

2).- FORMAS ESPECIALES DE CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES.

1. Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, que no tengan relación laboral con el retenedor, el pago provisional a descontar será el que resulte de aplicar la tarifa sin que sea inferior al 30% del ingreso bruto.

2. Cuando el retenedor cubre remuneraciones por concepto de primos de antigüedad, retiro, indemnizaciones u otros pagos por separación, el pago provisional se calculará como sigue:

Al ingreso total por indemnización, etc., se le aplica una tasa que se calcula dividiendo el impuesto del último sueldo mensual ordinario entre dicho sueldo, el cociente se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento. Cuando el pago por indemnización es inferior al último sueldo mensual ordinario la retención se realiza aplicando al total la tarifa del artículo 52.

EJEMPLO:

Sueldo mensual	₡ 10,000.00
Importe de la indemnización	60,000.00

Cálculo del Impuesto Sobre el Último Sueldo Mensual

Sueldo mensual	₡ 10,000.00
Impuesto: Salario mínimo de ₡ 103.00 x 30.4	4,955.00
Base afecto al impuesto	<u>₡ 5,045.00</u>

3 4,000.00 = 295
1,045 x 12.9% = 135
Impuesto que corresponde 430

Cálculo de la Tasa

	Cociente	Tasa
Impuesto 430.00	= .0852 x 100	= 8.52%
Base 5,045.00		

Cálculo del Impuesto

Indemnización	Tasa	Impuesto por pago provisional
\$ 60,000.00	x 8.52%	= \$ 5,112.00

3. En los meses en que se perciban ingresos adicionales al sueldo, se está estudiando un procedimiento que contempla una mecánica de retención para estos casos y que se aplique en sustitución del artículo 101 del Reglamento de la Ley de la Materia.

7).- OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACION ANUAL.

Están obligados a presentar declaración anual los contribuyentes:

1. Cuando además de los ingresos por la prestación de un trabajo personal subordinado, obtengan ingresos por otros conceptos como honorarios, enajenación de inmuebles o acciones, arrendamientos, comisiones o mediaciones, intereses, etc.
2. Cuando obtengan ingresos anuales superiores a \$ 300,000 - por la prestación de su trabajo personal subordinado.
3. Cuando dejen de prestar sus servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate.
4. Cuando al 31 de diciembre del año de que se trate, trabajen para dos o más empleadores en forma simultánea.
5. Cuando obtengan ingresos por la prestación de servicios personales subordinados de empleadores residentes en el extranjero o de embajadas, legaciones o consulados extranjeros, si no son nacionales de los países representados. En todos los casos señalados en este punto tendrán la obligación mencionada, independientemente del monto de los ingresos.

Los contribuyentes que no están obligados a presentar declaración, podrán cada año optar por presentar dicha declaración, siempre que sea para deducir honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, cuando dichas personas no perciban ingresos gravados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general de la zona económica del domicilio del contribuyente, elevado al año. También podrá deducir gastos funerarios en la parte que no excedan del —

ionto de dicho salario mínimo anual, efectuados para las personas antes mencionadas, y además, los donativos destinados a obras o servicios públicos o establecimientos de enseñanza o a instituciones de asistencia o de beneficencia, exentos conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de que un contribuyente no esté obligado a presentar declaración y la presente para efectuar alguna o varias de las deducciones mencionadas en el párrafo anterior, no queda obligado a presentarla en los ejercicios siguientes, pero podrá hacerlo cuando así convenga a sus intereses en años posteriores.

G).- PRINCIPALES CAMBIOS.

No obstante todo lo anterior y, que nos muestra los diversos procedimientos para calcular el Impuesto Sobre la Renta en Productos del Trabajo, según las diversas situaciones propuestas, tenemos que el Legislador le preocupa sobre manera el dejar claramente señalados como debe procederse para determinar la mayor información y sistema para sus determinaciones correctas en este renglón de Impuesto, observamos que en el Diario Oficial de la Federación de fecha 24 de marzo de 1980, se dictaron reformas al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y así en lo relativo a Productos del Trabajo observamos que en tratándose de cálculo del Impuesto, cuando el trabajador cobra además de su sueldo mensual, lo que le corresponde de Participación de Utilidades así como de Primas Dominicales y Primas Vacacionales, en el Artículo 98 de dicho Reglamento establece - el procedimiento a seguir, indicando lo siguiente:

"Quienes hagan pagos por concepto de gratificaciones anuales, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales podrán efectuar la retención a que se refiere el Artículo 52 de la Ley, aplicando a estos ingresos la tasa marginal inmediata anterior a aquélla que corresponda a los demás ingresos a que se refiere el Artículo 50 de la Ley, en el mes de calendario de que se trate.

Se considera tasa marginal el por ciento para aplicarse - sobre el excedente del límite inferior que corresponda conforme a la tarifa del Artículo 52 de la Ley.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, podrá autorizar la utilización del procedimiento señalado en este Artículo, en los casos de naturaleza análoga a los mencionados en el primer párrafo de este precepto".

Resulta obvio afirmar que este sistema de cálculo fijado por el artículo anteriormente citado, es por demás sencillo y sumamente fácil y rápido de aplicar, pues claramente establece que el importe que el trabajador reciba por los conceptos señalados de participación de utilidades, primas dominicales, y primas vacacionales, se les aplica el porcentaje del límite inferior que corresponda al renglón inmediato anterior al aplicable por la percepción de los restantes ingresos señalados por el Artículo 50 de la Ley, o sean los sueldos y los accesorios legales como son por ejemplo: las horas extras o destajos cobrados por el trabajador, para mayor ilustración veamos un caso práctico.

Mes de mayo:	
Quelido permitido	\$ 12,000.00
Menos: Salario mínimo general mensual	<u>4,955.00</u>
Base gravable	<u><u>\$ 7,045.00</u></u>
Participación de utilidades	\$ 8,000.00
Más: Base gravable de Productos del Trabajo	<u>7,045.00</u>
Base gravable del mes de mayo según sistema anterior que marcaba la Ley	<u><u>\$ 15,045.00</u></u>

Actualmente la determinación del Impuesto que causa la Participación de Utilidades se hace de la siguiente manera:

Base gravable en Productos del Trabajo	\$ 7,045.00
--	-------------

Impuesto causado:

I.S.R. sobre \$ 6,400.00 límite inferior	\$ 634.00
Excedente de \$ 645.00 por 10.0%	<u>108.36</u>
Impuesto causado	\$ 742.36

Participación de Utilidades cobrada en el mes de mayo \$ 8,000.00 por la tasa marginal que es el porcentaje aplicable al excedente del límite inferior correspondiente al escalón inmediato anterior — que es de 15.3%, se obtiene el impuesto que causa este renglón, el cual asciende a:

\$ 1,224.00

Impuesto a retener en ese mes por el patrón

\$ 1,966.36

Igualmente se procedería para el caso de haberse percibido primas vacacionales o primas dominicales, lo que como ya se indicó resulta ser un sistema muy práctico y sencillo de aplicar.

Asimismo en lo relativo a cálculo del Impuesto Sobre Productos del Trabajo en períodos inferiores al mes, o sea como es práctica muy común y máxime que así lo fija la Ley Federal del Trabajo, el patrón debe pagar cada semana o cada decena o quincena, y para esto los Contadores de las Empresas, tenían que — calcular el impuesto causado por semana, decena o quincena, lo que les resultaba un poco laborioso, ocasionando esto el hecho muy frecuente de cálculos únicamente aproximados que generalmente implicaban retenciones algo superiores a los que justamente deberían hacerse, lo que acarrea que al final del ejercicio fiscal y al presentarse la Forma H.I.S.R. 90 y la 91 arrojara —

saldo a favor del trabajador, quedándole el problema respecto a pedir posteriormente la compensación o la devolución de esa diferencia, trámite que muy rara vez se dejan el patrón a efectuar, solamente las compensaciones si las aplica el patrón contra los pagos de meses posteriores.

Todavía señalamos que tales problemas ya no se suscitarán, en virtud de que en el Artículo IOI así como IO2 y IO3 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se han decretado tarifas de cálculo de Impuesto Sobre Productos del Trabajo, que comprenden la retención de Impuesto por siete, diez y quince días de salarios cobrados, con lo que en realidad ya no existe razón ni motivo alguno, para que no se calculen correctamente las cantidades de Impuesto que deben retenerse a cada trabajador. En efecto, la regla general aplicable para el cálculo del impuesto a retener en sueldos cobrados por siete, diez y quince días, es realmente práctico, toda vez que se suma el importe del salario percibido en esos lapsos y al total se le resta el importe del salario mínimo diario elevado al número de días en que se está calculando el impuesto; desde luego cabe aclarar que como los propios Artículos IOI, IO2 y IO3 del Reglamento dejan señalado que este sistema es optativo, ya que en todo caso el patrón puede determinarlo de acuerdo como lo fija el Artículo 52 de la Ley.

Por otra parte tenemos que en el Artículo 5I de la Ley se establece el procedimiento aplicable para calcular el impuesto que causa los ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, por separación, sistema que consiste fundamentalmente en lo siguiente:

Al importe obtenido por los conceptos señalados, se le se ca o separa una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario cobrado, y a esta cantidad se le suman los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se cal-

culará en los términos de este Título III, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables; luego al total de ingresos acumulables se le suma o resta una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario y al resultado se aplicará la tasa que correspondió al impuesto que señala la fracción primera de este Artículo, y el impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede, dice tal precepto.

La tasa a que se refiere la fracción II, se calculará en la siguiente forma: el impuesto señalado en la fracción I se divide entre la cantidad a la cual se le aplicó la Tarifa del Artículo 9º; el cociente se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento.

En este rengión de Productos del Trabajo Subordinado que nos ocupa, se caracteriza esencialmente en que el causante — quien es directamente el trabajador, queda obligado a cubrir — mensualmente pagos provisionales a cuenta de su impuesto que en definitiva cause al final del ejercicio fiscal y cuando ya se conozca el importe total de sus ingresos por sueldos o salarios, de tal forma que aun cuando no son ellos quienes determinan su impuesto sino sus patrones ya que a éstos les recae responsabilidad solidaria conforme a lo establecido en el Artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, quedan por tanto obligados a efectuar las retenciones y a realizar los enteros del impuesto ante las Oficinas autorizadas, conforme a lo señalado en el Artículo 52 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es el precepto que contiene la Tarifa aplicable para el cálculo del Impuesto causado por mes, y asimismo es el que desde 1979 marca como deducible del ingreso por sueldos cobrados, el importe del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente — multiplicado por el número de días a que corresponda el pago. — Quienes hagan las retenciones podrán optar por considerar en vez del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente calculado al mes, la cuota diaria de este mismo salario

con el artículo 55 y los que obtengan ingresos provenientes, — por estos conceptos, del extranjero, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán bimestralmente durante los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas”.

Termina diciendo el artículo 52 que estamos desglosando: “Los mexicanos residentes en el extranjero no sujetos a la retención que este precepto establece, quedan liberados de efectuar estos pagos provisionales”.

El causante del Impuesto Sobre Productos del Trabajo en Impuesto Sobre la Renta, al igual que todos los demás sujetos causantes de los demás renglones o áreas de la citada Ley, están también obligados a no solamente cubrir los pagos provisionales mensuales, a través de la retención y entero que el patrón hace del impuesto por éstos causado, sino también están sujetos a una liquidación anual, que generalmente se presenta también por el patrón en la forma E.I.S.R. 90 y la 91 para precisamente hacerles la determinación del impuesto sobre el acumulado de sueldos anuales, y desde luego del impuesto que le resulte se acreditará los doce pagos provisionales que se tienen pagados durante el ejercicio fiscal correspondiente, de tal forma que el artículo 53 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala al respecto lo siguiente:

“Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo anterior, calcularán cada año el impuesto anual de cada una de las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados.

El impuesto anual se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, y a

plificándole al resultado la tarifa del artículo 98. Al impuesto se le restará el importe de los pagos provisionales efectuados y la diferencia que resulte a cargo del contribuyente se enterará a más tardar en el mes de marzo siguiente al año de calendario de que se trate, ante las oficinas autorizadas. Las diferencias que resulten a favor de cada contribuyente deberán ser compensadas en la retención del mes de diciembre y en las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente también podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas.

No se hará el cálculo del impuesto anual en los siguientes casos:

- I. Cuando se trate de contribuyentes que hayan dejado de prestar servicios antes del 10. de diciembre del año de que se trate;
- II. A quienes únicamente hayan devengado un salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año;
- III. A quienes hayan obtenido ingresos anuales de más de trescientos mil pesos;
- IV. A quienes comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

Para determinar la zona económica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate, o al último día de trabajo, cuando haya dejado de prestar servicios durante el mes de diciembre".

Como puede observarse, el causante en productos del trabajo queda obligado a que si sus ingresos anuales son inferiores a \$ 300,000.00 su patrón lo incluirá en la declaración anual - que se presenta en el mes de marzo de cada año, en la que se -

formule la determinación de impuesto en relación al total de ingresos acumulables del ejercicio fiscal, y en esa forma se determine el impuesto que en definitiva cause dicho trabajador; claro es que tenemos que igualmente la Ley de la materia, deja en opción libre y abierta al trabajador para que en los casos en que tenga ingresos inferiores a la cifra señalada, pero ingresos superiores a \$ 125,000.00 al año, entonces puede optar por declarar personalmente, precisamente para aprovechar las deducciones que concede la Ley a estos causantes, que aun cuando son muy reducidas, sin embargo pueden utilizarse y en esa forma arrojar al final la declaración una diferencia de impuestos a favor del contribuyente, por ejemplo, esas deducciones son exclusivamente dos: los gastos médicos y los gastos por funerarios.

Asimismo, estos causantes tienen a su cargo las siguientes obligaciones: en el artículo 54 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece:

"Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Estar inscritos en el registro federal de causantes y proporcionar su número de registro al empleador;
- II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 55 y proporcionarlas dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año;
- III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:
 - a) Cuando obtengan ingresos distintos de los señalados en este Capítulo, salvo lo dispuesto en el artículo 88.

- b) Cuando obtengan ingresos anuales superiores a - - - -
\$ 300,000.00, por los conceptos a que se refiere este Capítulo.
- c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando a dicha fecha se cesen servicios a dos o más empleadores.
- d) Cuando obtengan ingresos, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, provenientes del extranjero o de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 52 de esta Ley".

Este precepto habla por sí sólo, es decir, que su sentido es muy claro y preciso, toda vez que deja concretamente fijadas las obligaciones que además de pagar los pagos de este impuesto los recaen a estos causantes, de las cuales las dos primeras son propiamente de procedimiento, como lo son el tener su registro federal de causantes, y las constancias que debe recabar el trabajador cuando al dejar de prestar sus servicios en una empresa, pasa a un nuevo empleador, con la excepción de que no se requerirán éstas cuando el empleador haga la liquidación del año; las restantes obligaciones se circunscriben al hecho de los casos en que el causante resulta obligado a formular declaración anual, y para ello se toman en cuenta circunstancias muy bien marcadas por la Ley, como son el que el trabajador obtenga distintos ingresos gravados, que acumule ingresos superiores a - - - \$ 300,000.00 cuando al 31 de diciembre ya no se encuentre prestando sus servicios al empleador o en su caso cuando tenga simultáneamente varios patrones o empleadores, y finalmente, en los casos de ingresos obtenidos en el extranjero por persona no obligada a retener impuesto de que trata el artículo 52 de esta Ley.

Por su parte el patrón o empleador también le recaen determinadas obligaciones de tipo fiscal derivadas de sus relaciones

con su personal, y para ello el artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala:

"Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 52;
- II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 53;
- III. Proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año de calendario de que se trate.

Las constancias deberán proporcionarse a más tardar en el mes de marzo de cada año. En los casos de retiro del trabajador se proporcionarán dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la separación;

IV. Solicitar, en su caso, las constancias a que se refiere la fracción anterior, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el registro federal de causantes;

V. Presentar ante las oficinas autorizadas en el mes de marzo de cada año declaración en la forma que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, proporcionando información sobre el nombre, número de registro federal de causantes, remuneraciones cubiertas, retenciones efectuadas y en su caso, el monto del impuesto anual, correspondientes a cada una de las personas que les hubieren prestado servicios en el año de calendario anterior. La información contenida en las constancias que reciban de conformidad con la fracción IV de este artículo

culo, se incorporará en la misma declaración.

Quedan exceptuados de las obligaciones antes señaladas — los organismos internacionales cuando así lo establezcan los — tratados o convenios respectivos, así como los estados extranjeros*.

Con este precepto legal se concluye la regulación del causante en Productos del Trabajo Subordinado, y se reduce a marcar las obligaciones diversas que recaen sobre los patronos. — las cuales como se puede apreciar son muy claras y precisas, además de breves y reducidas, ya que simplemente se toma como — punto de partida, el hecho de primero que nada la retención del impuesto a cargo del trabajador y que el patrón está obligado a efectuar, en seguida la relativa al cálculo anual del impuesto respecto de todas las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, para cumplir así con lo dispuesto en el artículo 53 de esta Ley. Además, las relativas a proporcionar los — informes relativos a las remuneraciones cubiertas y las retenciones efectuadas, para los casos en que el causante deje de — prestarle servicios, o cuando no les efectúen el cálculo del impuesto anual y también cuando así se lo soliciten: asimismo, solicitar el patrón en su caso, las constancias a que se refiere la fracción anterior o sea la III, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados; la obligación de presentar la declaración anual de todas las remuneraciones por sueldos y salarios pagados por el patrón, a fin de efectuar la determinación del impuesto causado anual. Y por último dejar indicado el caso de excepción de las obligaciones antes marcadas a los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, así como los estados extranjeros.

CONCLUSIONES

1. Los causantes del impuesto en Productos del Trabajo Subordinado, en atención a la forma en que cubren su impuesto, a través de la retención y entero que les hace el patrón, los coloca en una situación de dependencia absoluta, pues ya no sólo en cuanto a la forma de desarrollar las labores que se les encomiendan, sino también, en lo que hace a sus pagos de impuesto, toda vez que el patrón se encargará de eso, por lo cual, con toda razón, se les ha dado por llamar a estos contribuyentes como "Causantes Cautivos", cerrándoles así, cualquier posibilidad de ocultación o alteración en los ingresos percibidos, ya que es, asimismo, el empleador, quien se encargará de la determinación del impuesto que en definitiva se cause por el importe total de los ingresos acumulables del trabajador.

2. Desde que el Impuesto Sobre la Renta dejó de ser Celular, para convertirse en un Impuesto Global, o sea, de 1965 en adelante, tenemos que tal régimen impositivo quedó regulado en el Título III Capítulo I de dicho Ordenamiento Legal, y desde entonces, las reformas dictadas en este renglón han sido muy variables, pero todas ellas buscan la forma de perfeccionar el control fiscal de todos estos contribuyentes, no obstante, que como ya se indicó, en realidad, en la mayoría de los casos, - siendo trabajadores con ingresos inferiores a \$ 125,000.00 anuales y que teniendo más de \$ 50,000.00, todo el control recae a cargo del patrón; únicamente, se tiene, los casos de ingresos que ahora, desde 1979, siendo superiores a \$ 300,000.00 al año o mayores de \$ 150,000.00, gozan propiamente de la ventaja de preparar y presentar su declaración anual; sin embargo, la dependencia sigue casi al mismo grado, ya que no pueden llevar a ocultar u ocultar ingresos, en vista de que para el Fisco Federal le es sumamente fácil verificar los ingresos que declara, - contra los que el patrón manifieste haberle pagado durante el ejercicio fiscal correspondiente.

3. Sin lugar a dudas una de las más importantes reformas ligadas en productos del trabajo, es la que consistió en admitir como deducible en todos los casos y a cualquier nivel de sueldo o salario, el "Salario Mínimo", con lo cual, al fin se consiguió que se reconociera no sujeto a gravamen alguno, el sueldo que comprende el salario mínimo general de la zona económica en donde reside el trabajador, pues conforme a los procedimientos que hasta antes de 1979 se determinaba el impuesto a cargo del trabajador, solamente comprendía el salario mínimo como exento, pero pasando de la cifra respectiva, se gravaba todo el importe del sueldo, sin excluir o restar del importe total, el monto correspondiente al salario mínimo, lo cual, producía, el efecto de hacer nugatoria la exención de impuesto a dicho salario mínimo.

Desde luego, que tal reforma, como ya se indicó en páginas interiores, produjo el efecto de que el Fisco Federal dejó de percibir por el año fiscal de 1979, la cifra de dieciocho mil millones de pesos, pero significó una ventaja muy considerable para la clase trabajadora, el aligeramiento fiscal que le representó esta reforma, ya que, sobre todo, en los sueldos o salarios de medio nivel, es en donde se aprecia una reducción bastante considerable en la carga tributaria.

4. Los mecanismos aplicables para el cálculo del impuesto en sus diversas situaciones que se pueden presentar, tales como, - percibir la participación de utilidades, cobrar primas vacacionales, primas de antigüedad, el recibir indemnizaciones por cese o retiro del trabajador, etc., ya están bastante esclarecidos en la propia Ley, ya que los sistemas que proponen los distintos preceptos legales aplicables, dejan muy claramente indicada la forma de determinar el impuesto a cargo del proceptor - de todas esas prestaciones, y a mayor abundamiento en el Reglamento de la Ley, se dictaron a partir del mes de marzo de 1980,

consistentes Tarifas de cálculo del impuesto por siete, diez y quince días de salario cobrado.

Con esto realmente facilita mucho el cálculo del impuesto a cargo del trabajador que normalmente cobra por lapsos de siete, diez o quince días de trabajo, evitándose así, el problema que ya comentaba en páginas interiores, de que para los Contadores de las Empresas, les es muy laborioso estar calculando el impuesto a retener por cada uno de esos periodos de pago, y es por ello, que en una forma nada más aproximada determina el impuesto correspondiente, pero lo inconveniente está, en que generalmente les retienen más de lo debido, originando esto, el que resulten diferencias de impuesto a favor del trabajador, que después el patrón tendrá que compensarles contra pagos posteriores; por lo tanto, es de considerarse una reforma muy acertada, esta de incluir en los Artículos IOI, IO2 y IO3 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las Tarifas para cálculo de Impuesto a Productos del Trabajo Subordinado que normalmente contiene el Artículo 52 de la misma Ley para sueldos percibidos en siete, diez y quince días.

5. Si tomamos en consideración que en este renglón tributan aproximadamente trece millones de trabajadores, de los cuales, según cálculos hechos, se tiene que alrededor de unos cuatro millones reciben sueldos mínimos poco superiores al salario mínimo: entonces, el resto de trabajadores, propiamente quedan sujetos al régimen de control que el patrón ejerce sobre ellos, y una tercera parte de esos nueve millones, son de los contribuyentes que obtienen ingresos anuales superiores a los \$ 300,000.00, y consecuentemente, tienen la obligación de presentar su declaración personal, es por lo que muy justificadamente el Legislador pretende dictar cada año las reformas adecuadas para poder mejorar cada vez más el control y el régimen fiscal de todo ese mundo de contribuyentes.

6. La Base Gravable de todos estos causantes la constituye el monto total de sus sueldos o salarios, incluyendo todos los accesorios legales, como son: las primas vacacionales, de antigüedad, la participación de utilidades, así como, las horas extras trabajadas y los destajos que efectúan; al importe de todo esto, si el causante es menor, es decir, con ingresos que no exceden de \$ 300,000.00 ni tampoco de \$ 150,000.00 al año, entonces, quedan sujetos a la liquidación que en la forma H.I.S.R. - 90 y 91 el patrón presenta en el mes de marzo de cada año, para determinar a cada uno de éstos el ingreso acumulable gravable, una vez que aplica una deducción que comprende el salario mínimo elevado al año, lo que significa que el beneficio de deducción del salario mínimo por pago provisional mensual, abarca también la ventaja que sobre los ingresos totales acumulables, se deduzca el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, elevado al año, y el saldo se somete al cálculo del impuesto conforme a la tarifa contenida en el Artículo 98 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

7. Los Causantes de este Capítulo I del Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, realmente podemos entender que se subdividen en: Menores y Mayores; considerando que, los Causantes Menores, son los que no rebasan sus ingresos anuales de - \$ 150,000.00. En tanto que el Causante Mayor, es propiamente aquel trabajador con ingresos superiores a \$ 300,000.00 anuales, en cuyo caso, deberán presentar declaración personal, y aprovecharán hacer las deducciones autorizadas por la Ley de la materia como son: los gastos médicos, dentales y funerarios, además, del salario mínimo anual.

8. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, también contempla los casos en que el causante no queda incluido en la forma 90 y 91 presentada por el patrón, y es precisamente cuando no haya tra-

bajado en el mes de diciembre, así como, cuando tenga percepciones simultáneas de otro patrón, se supone lógicamente que en esos casos, el trabajador deberá notificarle al patrón que él — presentará su declaración anual y encargarse de determinar su base gravable y el impuesto que cause en definitiva, tomando en cuenta, los pagos provisionales que a través de su patrón, cubrió durante el ejercicio fiscal. Finalmente, por lo que hace a este punto de conclusión, también tenemos que presentará declaración personal en aquellos casos, en que el trabajador percibe ingresos por otros conceptos, pero desde luego relativos al Título III de la Ley, tales como Productos o Rendimientos del Capital, ya sea por intereses, dividendos, regalías por derechos de autor, o en su caso, ingresos por arrendamiento de inmuebles, etc.

9. El régimen de devoluciones y compensaciones a favor de los causantes, está también muy claramente señalado en la Ley, desde luego, el aspecto más sencillo lo tomamos por considerar el que el patrón será quien se encargue de efectuar las compensaciones del caso, únicamente tratándose de peticiones de devolución, entonces, el patrón lo que hace, es rendir los informes necesarios marcados en el Artículo 54 de la Ley, para manifestarle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los importes mensuales de sueldos y salarios que a dicho causante le pagó, y así como, los importes de impuesto retenidos y enterados a ese contribuyente, a fin de que la Autoridad Fiscal competente, pueda saber efectivamente lo que se pagó de pagos provisionales en el año, y cerciorarse de que efectivamente, el saldo a favor del trabajador debe ser devuelto.

10. Si el patrón, a través de su Contador, tienen el cuidado necesario para determinar correctamente cada mes el impuesto a retener a cada trabajador, realmente la formulación de la declaración mensual será por demás sencilla de llenar, así como, tan

bién, la declaración anual que en el mes de marzo se presente, será muy fácil de estructurar, únicamente surgen problemas, -- cuando los trabajadores vengan de otras empresas, en cuyo caso, deben de manifestarle al patrón actual, los ingresos que percibieron con su patrón anterior, a fin de que se les acumulen, y, asimismo, se les tome en cuenta el impuesto que les fue retenido, y en esa forma, se les determine a cada uno la base gravable correcta y su impuesto anual que en definitiva causan.

BIBLIOGRAFIA

Compilación de Leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953).
Publicación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Los Impuestos. Ernesto Flores Zavala. Editorial Porrúa, S.A.

"Estudio del Impuesto Sobre la Renta", Tomo III Personas Físicas. Enrique Domínguez Neta y Enrique Calvo Nicolson. 1a. Edición, 1978. Dozal Editores, S.A.

"Estudio Contable de los Impuestos", César Calvo Langarica. 10a. Edición 1980. Editorial Publicaciones Administrativas y Contables, S.A.

Criterios Sustentados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Estudio de varias Exposiciones de Motivos a las últimas Reformas dictadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1965 y su Reglamento.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1979 y su Reglamento. México Fiscal. 13a. Edición 1979. Editorial Fiscal y Laboral, S.A. de C.V.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 y su Reglamento. México Fiscal. 14a. Edición 1980. Editorial Fiscal y Laboral, S.A. de C.V.

Código Fiscal de la Federación. 29a. Edición. Editorial Porrúa, S.A.