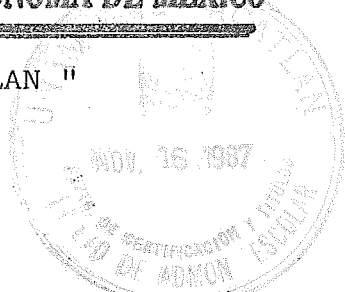


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

E.N.E.P. "ACATLAN"



ANALISIS Y TRACENDENCIA, DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS POR
SALARIO DE LAS PERSONAS FISICAS QUE
PRESTAN UN SERVICIO PERSONAL
SUBORDINADO

7709947-6
No cta.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :

MIGUEL ANGEL GARCIA ZUMAYA

"POR MI RAZA HABLADA EL ESPIRITU"

DIRECTOR DE TESIS:
LIC. RAFAEL IBARRA GIL.

M-0063979



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

*A mi Mamá: Señora María del
Socorro Zumaya Romero de --
García, quien constantemen-
te me alentó en mis inicios
como estudiante.*

A mis hermanas: María de Jesús,
Rosa María y María Magdalena --
García Zumaya, quienes me han -
enseñado que el estudiante no -
termina con el cumplimiento aca-
démico, sino que es un constan-
te investigador de su ramo, y -
que la obtención de un título -
no lo hace diferente ante los -
demás, sino que lo compromete -
ante la sociedad.

A mis Tío (a) s: Virginia Romero de Vega, Fortino Romero Rojas y Emiliano Zumaya R. quienes con su ejemplo de vida, me han mostrado lo importante que es terminar todo aquello que hemos comenzado.

*A mis compañeros y Amigos, en es -
pecial a : María Olivia Torres, --
Elizabet Merino, Graciela González,
Ma. del Rosario Mendiola M, quienes
con sus pláticas me estimularon pa-
ra concluir este trabajo.*

A mis compañeros y amigos de trabajo, de quienes he recibido afecto, confianza y estimulación, para empezar el arduo y difícil camino de la abogacía.

Por último mi agradecimiento a todos mis profesores de la Universidad, de quienes no únicamente recibí excelentes cátedras, sino -- también sabios consejos, además -- de gozar de sus magnánima amistad.

INDICE GENERAL

Dedicatorias

Prólogo I

CAPITULO PRIMERO

ASPECTO GENERALES

I EL SALARIO

<i>a.- Notas Preliminares</i>	1
<i>b.- Concepto y Características</i>	4
<i>c.- Clasificación</i>	12
<i>d.- Definición y Clasificación del Salario Mínimo.</i>	14
<i>e.- Normas que protegen al salario</i>	16
<i>f.- Las prestaciones</i>	20

II LA RENTA

<i>a.- Aceptaciones de la Palabra Renta</i>	21
<i>b.- Su evolución</i>	28
<i>c.- El salario como una Fuente en la Renta.</i>	35

CAPITULO II

ASPECTO HISTORICO

<i>a.- Génesis y Evolución del Impuesto</i>	39
<i>b.- De la Ley del Centenario hasta la Ley de 1980.</i>	46

M-0063979

CAPITULO III
ASPECTO DOGMATICO

a.-	<i>Concepto de Impuesto: Económico y Jurídico.</i>	55
b.-	<i>Sus Elementos</i>	57
c.-	<i>Características</i>	60
d.-	<i>Principios</i>	62
e.-	<i>Efectos</i>	67

CAPITULO IV
ASPECTO JURIDICO PRACTICO

a.-	<i>El Hecho Imponible</i>	73
b.-	<i>El Sujeto</i>	77
c.-	<i>Las Exenciones</i>	82
d.-	<i>Las Deducciones</i>	94
e.-	<i>Las Obligaciones del Contribuyente y de Terceros</i>	96
f.-	<i>La Psicología del Contribuyente y de los Representantes de la Autoridad Fiscal.</i>	100

CAPITULO V
CONSIDERACIONES

a.-	<i>La Doble Tributación</i>	104
b.-	<i>La Antinomia</i>	108
c.-	<i>La Falta de Proporción y Equidad</i>	115
d.-	<i>La Ignorancia del Contribuyente (En lo referente al pago del Impuesto).</i>	121

ABREVIATURAS

C. P.	Contador Público.
I. S. R.	Impuesto sobre la Renta.
L. I. S. R.	Ley del Impuesto sobre la Renta.
L. F. T.	Ley Federal de Trabajo.
S. H. C. P.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
S. M. G.	Salario Mínimo General.

P R O L O G O

En la convivencia tenida durante ocho años con la clase trabajadora productiva, observé a las personas que llegan a las empresas, sin conocimiento alguno sobre determinado oficio, de las herramientas que existen para facilitar determinada labor y del desconocimiento sobre su manejo; por estas razones al momento de solicitar -- quien contrate sus energías de trabajo, aceptan un salario muy por debajo del mínimo general y después de un tiempo, cuando ya más o menos entienden lo que pueden hacer, obtienen el pago del salario que legalmente les corresponde.

Una vez que en el desenvolvimiento de su labor aprenden a -- manejar con eficiencia algunas herramientas o maquinaria, comienzan -- a desvivirse por ganar la mayor cantidad posible, de salario, siendo -- ésta: dos, tres y hasta más veces que el monto del salario mínimo general.

Sin embargo, su desvivencia pronto se frena cuando al recibir el pago mayor al salario mínimo general, es afectado por el impuesto que incide en ingresos que derivan del salario por lo que se -- refleja en ellos, el desconcierto, la frustración, la incertidumbre, -- cuando se dan cuenta que, entre mayor sea su salario, mayor será el -- pago del impuesto a cubrir; ésto ocasiona que ellos disminuyan su capacidad de producción y sientan repudio y desconfianza hacia el impuesto, que les impide un logro económico, orillándolos a infringir -- en el querer evitar el pago al fisco a través de subterfugios, que sólo lo los lleva agravar más su situación.

Cuando en ellos hay conformismo, ya no producen para ganar más, sino únicamente para cubrir sus necesidades esenciales de vida, lo que también es un grave perjuicio para ellos, ya que cuando por alguna razón son separados del lugar donde prestan sus servicios, retirados sin más patrimonio que sus energías deterioradas de trabajo y si llegasen a recibir algún beneficio económico y se trate de una cantidad considerable, como si fuera su tiro de gracia, el impuesto viene a tomar parte en él, haciéndose aún más odioso.

Esto es lo que ha motivado a la elaboración del presente trabajo, el cual he titulado "ANÁLISIS Y TRASCENDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS POR SALARIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE PRESTAN UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO".

Porque existe la inquietud de conocer y dar a conocer que es el impuesto, cuales son sus efectos, las justificaciones y la trascendencia que tiene como uno de los medios que tiene el Estado para allegarse ingresos suficientes para cubrir el gasto público, además de indagar y dejar en claro, si el impuesto por derivar de una potestad de imperios es fijado arbitrariamente o hay limitantes en cuanto a la situación de gravar al salario, y bien si existen esas limitaciones si son o no cumplidas, pues debemos ubicarnos que un trabajador no es un industrial o empresario que fácilmente puede encausar los recursos que posee para generar riqueza, sino por el contrario es un individuo que difícilmente puede conseguir un empleo ya sea por desconocer un oficio, o bien porque el que haya aprendido no en cualquier lugar puede ejercerlo.

CAPITULO I

ASPECTO GENERALES

I EL SALARIO

- a).- Notas preliminares
- b).- Concepto y características
- c).- Clasificación
- d).- Definición y clasificación del salario mínimo
- e).- Normas que protegen al salario
- f).- Las prestaciones

II LA RENTA

- a).- Acepciones de la palabra renta
- b).- Su evolución
- c).- El salario como una fuente de la renta

I SALARIO

- a).- NOTAS PRELIMINARES.

Desde los inicios de la humanidad, el hombre ha tenido y tiene como una de las principales preocupaciones, la de allegarse los medios suficientes que le permitan satisfacer sus menesteres; verbigracia, el hombre primitivo requería tan sólo de dos elementos: su traba-

jo personal y lo que la naturaleza le prodigara (1).

Ahora bien, hoy en día puede decirse, que el hombre sigue dependiendo de su trabajo personal, que es una fuente primordial y única, por lo tanto irremplazable; no así el segundo factor al cual se ha aludido, pues en éste, el hombre ya no depende de lo que le brinde la naturaleza, toda vez que ahora para aliviar sus menesteres, requiere de ingresos; es decir, del factor dinero. Por lo que desde el punto de vista pecuniario pueden enunciarse dos aspectos importantes que han surgido por la dependencia del factor dinero:

1) La diferencia de clases sociales, que ha separado al hombre con base a la riqueza que ostenta o carece; éste es, el que tiene más dinero puede allegarse todos los satisfactores que le sean útiles y hasta de los que no son necesarios, en tanto que quien carece de ella, tendrá que buscar quien quiera sus energías de trabajo y pague por ellas, para que con los ingresos percibidos, pueda obtener los medios suficientes que le permitan subsistir.

2) La creación de un mercado de trabajo (2), al cual concurre quien paga por las energías de trabajo y quien las ofrece y recibe el pago por ellas.

(1) Cfr. Arias Galicia, Fernando, Administración de Recursos Humanos. Segunda Edición Ed. Trillas, México 1983, Pág. 194.

(2) Cfr. Opus Cit., Pág. 449-453.

En la doctrina se han utilizado diferentes conceptos para denominar a las partes concurrentes en la relación de trabajo (3), de entre las cuales han prevalecido los conceptos de patrón y trabajador, - que nuestra legislación también emplea, y define como trabajador: a la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado; y como patrón: a la persona física o moral, que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores (4).

Por otra parte, en el sentido jurídico, cuando se da la relación de trabajo, no puede hablarse de que exista un contrato de compra venta o de arrendamiento de energías de trabajo, pues tanto uno como - otro, representan un sacrilegio a la dignidad humana; por lo cual en nuestra legislación laboral vigente, en el artículo tercero se estableció: "El trabajo es un derecho y un deber sociales. No es un artículo de comercio, exige respeto para las libertades y dignidad de quien lo presta ...".

El célebre catedrático Mario de la Cueva expresa: "El verdadero patrimonio del trabajador es su trabajo, ya que es lo único que - lleva consigo al penetrar a la empresa ...", también ha dicho: que los ingresos que percibe el trabajador por su trabajo, constituyen el ele-

(3) Véase L. Alcalá Zamora, G. Cabanellas. Tratado de Política Laboral y Social Tomo II, Ed. Heliasta, Buenos Aires. Pág. 19 a 25.

(4) L. F. T. Comentada, Ramírez Fonseca, Francisco. Artículos 8 y - 10.

mento que asegura la salud y vida de él y de su familia, pero no es -- el patrimonio del trabajador ... (5).

En resumen: En la evolución de la humanidad se han tenido --- grandes logros, tanto científicos como tecnológicos, y sin embargo, no han reemplazado al trabajo personal constituye el patrimonio del trabajador y es la única o principal fuente de ingresos que permiten al trabajador obtener los satisfactores que alivien las necesidades cotidianas de él y su familia.

b).- CONCEPTO Y CARACTERISTICAS.

Concepto: Para denominar a los ingresos de los trabajado-res, se han utilizado vocablos diferentes tales como: jornal, sueldo, -- estipendio, compensación, recompensa, pago, salario --que es el más -- usual--.

Por su etimología, salario proviene del latín Salarium: que es la suma que se daba a los soldados, para que se compraran sal; y -- luego sueldo ... (6).

-
- (5) El Nuevo Derecho del Trabajo, Tomo I, Séptima Edición. Ed. Po-rrúa. México 1981, Pág. 293.
- (6) Corominas Joan. Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana, Tercera Edición. Ed. Gredos, Madrid 1980, Pág. 54.

También se dice que era el pago o estipendio con que los patrones pagaban a los trabajadores por las labores realizadas: "Pago - que hacían con sal a manera de moneda y de ahí que a los pagos de las labores realizadas por los trabajadores se les siga llamando salario - ..." (7).

Por su significado gramatical es: "estipendio, pago, recompensa o sueldo que se da por un servicio o un trabajo" ... (8).

Para los economistas el significado de salario atiende al punto de estudio que realizan, verbigracia; para unos es: el precio del trabajo subordinado; para otros es, una renta como lo afirma el jurista francés Durand, que dice, "el salario presente los caracteres jurídicos de una renta. Se trata en efecto, de un crédito periódico que se gasta normalmente sin que la consistencia del patrimonio se altere"; para otros tantos es, una ventaja patrimonial que se recibe como contraprestación; para Colotti Fleito: Régimen Legal de los Salarios. Pág. 9 es: "La contraprestación total que el trabajador recibe obligatoriamente por la prestación de su esfuerzo de trabajo a la empresa, sea aquella total o parcialmente en metálico o en especie ... (9).

-
- (7) Bermúdez Cisneros Miguel. Las Obligaciones en el Trabajo. Primera Edición. Ed. Cárdenas. México 1979, Pág. 79.
- (8) Diccionario Enciclopédico Ilustrado de la Lengua Española, Tomo IV. Ed. Sopena, Barcelona 1967, Pág. 3156.
- (9) Bermúdez Cisneros, Opus Cit., Pág. 84.

La Ley Federal de Trabajo vigente, define al salario como: -
"La retribución que debe pagar el patrón, al trabajador por su traba-
jo". Artículo 62.

Es de hacerse notar que esta definición supera a la conteni-
da en el artículo 84, de la Ley Laboral de 1931, que en su texto deja-
ba ver el aspecto contractual, que a la letra dice: "Salario es la re-
tribución que debe pagar el patrón al trabajador, por virtud del con-
trato de trabajo." (10).

Los adelantos que se observan en la actual definición son:

1) Deja atrás el aspecto contractual; es decir, no importa -
si el salario procede de un convenio entre el patrón y el trabajador,-
o del contrato ley, del contrato colectivo o de la propia ley.

2) Se amplía el concepto de salario, comprendiendo como par-
te de él, el pago dado en la labor extraordinaria y, como consecuencia
lógica, se incrementa el pago del día séptimo. (11).

Por otra parte, a criterio del erudito maestro Mario de la -
Cueva, la definición legal de salario es formalista, porque quizá no -

(10) L. F. T. Comentada. Climent Beltrán Juan B. México 1967.

(11) De la Cueva M., Opus Cit. Pág. 293-297.

pudo haber sido de otra manera, por ser la base legal, debido a que no expresa los fines supremos del derecho del trabajo y, aclarando no pretender exactitud alguna, nos da su definición: "Salario es la retribución que debe percibir el trabajador por su trabajo, a fin de que pueda conducir una existencia que corresponda a la dignidad humana, o bien una retribución que asegure al trabajador y a su familia, una existencia decorosa ..." (12).

Características: La doctrina señala los siguientes caracteres del salario:

a) La continuidad.- Consiste en que el pago debe efectuarse aún cuando el trabajo no se cumpla por causas ajenas a la voluntad del trabajador, o si por hechos imputables al patrón, se suspende el trabajo ... (13).

b) La proporcionalidad.- Es el deber patronal de pagar al trabajador lo convenido o establecido por la ley, cuando por omisión no se hubiese fijado salario; así como que compense en medida justa, de acuerdo a la naturaleza, duración y calidad del trabajo y en relación con los precios. (14).

(12) De la Cueva M., Opus Cit. Pág. 297.

(13) De Litala. El Contrato de Trabajo. Pág. 128; citado por Bermúdez Cisneros M., Opus Cit. Pág. 84.

(14) Opus Cit., Pág. 85.

c) La invariabilidad.- Atiende a que todo salario se debe entregar en tiempo, lugar y forma convenida, sin que por acto unilateral el patrón lo pueda reducir. (15).

En nuestro ordenamiento laboral encontramos las siguientes - características:

1) La fijación.- Partiendo del principio de que la ley en el constante afán de brindar la máxima protección al trabajador, ha establecido las prestaciones mínimas que un trabajador jamás debe recibir, alguna inferior a las que la ley establece; así entonces tenemos que la fijación del salario más bajo es la del salario mínimo, y que además se pueden fijar otros superiores, éstos pueden ser fijados por unidad de tiempo, también llamado trabajo a jornada; por unidad de obra, conocido también como trabajo a destajo; por comisión; a precio alzado o de cualquier otra manera.

Debe aludirse también, que para fijar al salario por unidad de obra, debe reunir los siguientes requisitos: especificar la naturaleza del trabajo, la calidad y cantidad del material, el estado que guarden las herramientas y útiles que, en su caso, el patrón proporcione al trabajador para ejecutar el trabajo; así como establecer el tiempo en el que las pondrá a su disposición y no podrá exigir cantidad

(15) Cfr. Opus Cit.

alguna por el deterioro o desgastes que sufran, como consecuencia del trabajo realizado. (16).

2) La integración.- El salario no comprende únicamente los -- pagos hechos en efectivo por cuota diaria, sino además, las gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su contrato. (Artículo 84).

De lo expuesto se hace necesario reflexionar lo contemplado en el artículo 123 fracción X, de la ley fundamental, que determina -- que el salario se debe pagar en moneda de curso legal, quedando prohibido hacerlo en efectivo con mercancías, vales, fichas o cualquier -- otra forma o signo que sustituye la moneda. Esto debe entenderse de -- la siguiente manera: se refiere a cuando se pretenda sustituir en su -- totalidad a las prestaciones en efectivo por las prestaciones en especie, cayendo al viejo sistema del truek-system o la tienda de raya, -- (17), pero no queda prohibido que parte del salario lo integren las -- prestaciones en especie, en muchos casos necesarios para el buen cumplimiento y desempeño de la labor; tan es así que el mismo ordenamiento laboral, en su artículo 102 establece: "Las prestaciones en especie deberán ser apropiadas al uso personal del trabajador y de su familia y razonablemente al monto del salario que se pague en efectivo". Por lo tanto, el salario está integrado por las prestaciones en especie y

(16) Cfr. Artículo 83 de la Ley Federal del Trabajo.

(17) Cfr. De la Cueva M., Opus Cit.

en efectivo; siendo como lo hace notar el Lic. Mario de la Cueva, al expresar: "La energía de trabajo de un hombre es una sola, toda vez que procede de una fuente indivisible, su retribución tiene que ser también una unidad indisoluble". (18).

3) El tiempo de pago.- Previendo nuestra Constitución la necesidad que tiene el trabajador de disponer lo más pronto de su salario estableció nulidad e inobservancia de las condiciones de trabajo que señalarán un plazo mayor al de una semana para percibir el jornal, (19). De igual manera la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 88 precisa que el pago del salario será en un plazo no mayor de una semana, para los trabajadores que desempeñen un trabajo material, y de quince días para los demás; por lo que respecta a los trabajadores al servicio del Estado, tanto la ley protege sus derechos, como el apartado B, de la Constitución Federal, es omiso, y no se establece plazo para el pago de sueldo, aún cuando haya trabajadores que desempeñen un trabajo material, ya que comúnmente todos los trabajadores que prestan su servicio al Estado, reciben su salario en un plazo de quince días.

4) La remuneración.- El epitome a esta característica también está contemplado tanto por el ordenamiento laboral como por la máxima ley al tenor de los siguientes principios:

(18) Opus Cit., Pág. 296

(19) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos artículo 123, fracción XXVII, inciso C).

a) Nunca debe ser menor al mínimo establecido por la ley.

b) Debe tomarse en cuenta la cantidad y calidad del trabajo.

c) La retribución que se pague por unidad de obra se calculará de tal manera que de, por lo menos el resultado del salario mínimo. (20).

d) De igual manera que en el inciso 3), son nulas y no obligan a los contratantes, aún cuando se exprese en el contrato, las condiciones de trabajo que a juicio de las Juntas de Conciliación y Arbitraje, no fijen un salario que se remunerador. (21).

5) La igualdad.- Es un principio más de justicia social, que consagra la Carta Magna, estableciendo que para un trabajo igual debe corresponder salario igual, sin tener en cuenta sexo ni nacionalidad, pero por razones quizá de seguridad, el mismo ordenamiento en su apartado B, del artículo 123, fracción V, sostiene: "A trabajo igual debe corresponder salario igual, sin tener en cuenta sexo." Siendo omiso en cuanto a nacionalidad, tal opinión pienso se debe a que el Estado no debe tener trabajadores que no sean nacionales, no así, que se trate de una discriminación pagándoseles mayor o menor cantidad a los --

(20) L. F. T. Artículo 85.

(21) L. F. T. Artículo 123, fracción XXVII, inciso B).

trabajadores nacionales que a los extranjeros, porque en tal sentido, se contraría el espíritu que guarda la ley fundamental, rompiéndose -- con la garantía de igualdad salarial. (22).

c).- CLASIFICACION.

Por su Convenio:

a) En unidad de tiempo, la retribución es en función del número de horas durante el cual el trabajador está a disposición del patrón, para prestar el trabajo.

b) En unidad de obra, la retribución es en función del trabajo efectuado.

c) En comisión, la retribución es en función de los productos o servicios de la empresa colocados o vendidos por el trabajador.

d) A precio alzado, la retribución es en función de la obra que el patrón se propone ejecutar. (23).

(22) Véase artículo 123, Apartado A, fracción VII.

(23) Cfr. De la Cueva, M., Opus Cit. Pág. 304-306.

Por su composición:

a) En efectivo, consiste en una suma determinada de moneda de curso legal.

b) En especie, se compone de toda suerte de bienes, distintos de la moneda y de los servicios que se entregan o prestan al trabajador. (24).

Por su axioma:

a) El mínimo, es la cantidad íntima fijada por la ley.

b) El remunerador, se establece convencionalmente por el patrón y el trabajador y, debe ser superior al mínimo fijado por la ley, atiende a los diversos factores y circunstancias para su fijación, como son la naturaleza intrínseca de la presentación personal, la dificultad de su realización, la capacidad económica del sujeto que la recibe. (25).

c) El justo, es el que cubre las exigencias de la vida auténticamente humana, las de orden natural, moral, social e intelectual --

(24) Cfr. De la Cueva, M., Opus Cit., Pág. 306.

(25) Cfr. Burgoa Ignacio. Las Garantías Individuales. Décimo Quinta Edición. Ed. Porrúa. México 1981, Pág. 329 y 331.

que posibilita al hombre vivir intensamente, educar a sus hijos y contribuir a la grandeza espiritual de su pueblo y de la humanidad, y al progreso general de los hombres. (26).

d) El real, consiste en el poder adquisitivo o de compra de los salarios, o bien, es la remuneración del trabajador expresada en una cantidad de bienes directos. (27).

d).- DEFINICION Y CLASIFICACION DEL SALARIO MINIMO:

El salario mínimo es la menor cantidad que un trabajador debe recibir en efectivo, por los servicios prestados en una jornada, su ficientes para satisfacer los menesteres morales de la vida de un obrero, su educación, y sus placeres honestos, considerándolo como jefe de familia.

Puede decirse que el salario mínimo, en el sentido doctrinal, equivale a salario justo; no obstante, esta idea no puede aceptarse del todo, pues el término "mínimo" es más restringido que el vocablo "justo", cuyo sentido es lato; además el sentido ideal que el constituyente de 1917 tuvo al redactar la definición de salario mínimo, plasma do el alcance y contenido que tal concepto tendría, hoy en día se ha -

(26) Cfr. De la Cueva, M., Opus Cit., Pág. 301.

(27) Cfr. Galicia Francisco Opus Cit., Pág. 195 y 196.

desvirtuado y lo que para el derecho laboral representó un logro, ahora es un mal que pesa sobre la ciencia protectora de los derechos de los trabajadores, toda vez que el mínimo que se fija se utiliza para explotar más al trabajador, pues su fijación se encuentra muy por debajo de su valor adquisitivo y, por lo tanto, no reúne las características que contempla nuestro ordenamiento fundamental, por lo que se concluye, que no es lo mismo salario mínimo que salario justo, aunque en su sentido doctrinario tal comparación sí valga.

Clasificación:

a) el mínimo general: se fija en atención a las necesidades del trabajador, considerando a una o varias zonas económicas (en donde el trabajador presta su trabajo), que puede extenderse a una o más entidades federativas, independientemente de las ramas de la industria, del comercio, profesionales, oficios o trabajos especiales.

b) El mínimo profesional: se fija en atención a la rama de la industria, profesión, oficio o trabajos especiales.

c) El mínimo para los trabajadores del campo: se fija cubriendo los lineamientos que establece el mínimo general, pero además se consideran los menesteres que como campesinos tienen. (28).

(28) Véase L. F. T. Capítulo VI

e).- NORMAS QUE PROTEGEN AL SALARIO:

En nuestro régimen de derecho escrito, uno de los logros que consagra nuestra máxima ley, es sin lugar a duda, la libertad de trabajo, (29). Asimismo, como consecuencia lógica, la garantía de seguridad que otorga al salario, por medio de los artículos 5 y 123, sin que tal sea absoluta, pues se limita en la medida que los mismos establecen, así como también los preceptos del ordenamiento laboral.

En efecto, el artículo 5 Constitucional fija: "Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial". Este loable principio priva a toda autoridad estatal (judicial o administrativa), de despojar al individuo del pago que le corresponde por su trabajo efectuado, llámese salario o sueldo; empero, el constituyente hizo una excepción, por cierto muy restringida al dejar asentado "... sino por autoridad judicial", que se refiere a cuando existe un crédito alimenticio que se tenga que cubrir por el trabajador, pues conforme a criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia, se protege al trabajador no únicamente como individuo, sino como jefe de familia; por lo cual, no queda exento de suministrar, a sus familiares, los medios suficientes que les permitan subsistir y es por tal razón, que cuando un trabajador no quiere cumplir con su deber, sus familia--

(29) Véase Burgoa I., Opus Cit., Pág. 307 a 343.

res tienen derecho a solicitar de aquél, la parte proporcional del salario, con que puedan cubrir sus necesidades; por lo tanto, la garantía de seguridad salarial, radica contra los abusos que el patrón o terceros pretendan cometer. (30).

Por otra parte, la ley laboral también establece los casos en que procede el descuento en el salario, aún tratándose del salario mínimo, según lo contemplan los artículos 97 y 110 que fuera de los casos que estos preceptos establecen, no hay ninguna otra causa o justificación que pueda alegarse para efectuar algún descuento o compensación que pueda alegarse para efectuar algún descuento o compensación o reducción al salario.

El mismo precepto constitucional en cita, fija también; "Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales, sin justa retribución". Sin embargo, las excepciones que el constituyente estableció en este principio son:

a) El trabajo impuesto por condena, decretado por autoridad judicial.

b) El de las armas, los jurados, el desempeño de los cargos

(30) Cfr. Burgoa I., Opus Cit., Pág. 330.

consejiles y los de elección popular, directa o indirecta; éstos son - servicios públicos obligatorios, conforme a los términos que establezcan las leyes respectivas.

c) Son obligatorias y además gratuitas las funciones electorales y las censales.

d) Obligatorios y además retribuíbles los servicios profesionales de índole social, en los términos de la ley, con las excepciones que la misma señala.

e) Es gratuito el trabajo en el que por voluntad propia se renuncie a percibir salario, cuando se trate por ejemplo de cargos honoríficos y culturales. Pero cuando se trata de relación jurídica de trabajo propiamente dicha, todo convenio o cláusulas que se haga al respecto de la renuncia a percibir salario o ceder el derecho que se tiene sobre éste en favor del patrón o terceras personas, así como también, a renunciar a los salarios ya devengados, es nula, en virtud de que este derecho es irrenunciable ya que atenta al principio constitucional del artículo 123, fracción XXVII, inciso h). (31) y a lo establecido en el ordenamiento laboral artículos 99 y 104. Cabe aquí también expresar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene -

(31) Burgos I., Opus Cit., Pág. 332.

que los salarios superiores al mínimo, ya devengados, pueden ser objeto de renuncia en cuanto exceda el mínimo. (32).

Otros aspectos que existen, respecto a la protección que se le brinda al salario son:

a) El pago del salario debe hacerse directamente al trabajador y sólo cuando esté imposibilitado para hacer personalmente el cobro, lo podrá hacer la persona que él designe, mediante carta poder suscrita por dos testigos:

b) El trabajador tiene libertad absoluta para disponer de su salario, por lo que es nulo cualquier convenio en el que el trabajador se comprometa a adquirir artículos o comprarlos en determinado lugar:

c) El pago del salario que se haga en efectivo, deberá hacerse con moneda de curso legal, no siendo permitido que éste se haga con cualquier otro medio que sustituya la moneda:

d) Por lo que se refiere al pago que se da en especie, éste debe ser razonablemente proporcional al pago del salario que se hace en efectivo, y tales prestaciones otorgadas serán apropiadas al uso personal del obrero y de su familia:

(32) L. F. T. Ramírez Fonseca. Artículo 99, comentario.

e) Se debe pagar el salario, en el mismo lugar en donde presta sus servicios:

f) Debe pagarse en día laborable, fijado por convenio entre el patrón y el trabajador, debe hacerse dentro de las horas laborables o inmediatamente después que terminen éstas. (33).

f).- LAS PRESTACIONES:

Las prestaciones son beneficios económicos que los trabajadores perciben y que no propiamente forman parte del salario, pero que repercuten en la economía de la empresa; se convienen dentro de las cláusulas salariales; es decir, cuando nace la relación jurídica de trabajo, se caracterizan por su sentido complementario de la remuneración que el trabajador percibe, tales como: vacaciones, ausencias retribuidas por enfermedad, premios a la asistencia y puntualidad, compensación adicional por turno nocturno, por categoría, cómputo de tiempo para asearse, descanso entre horas de trabajo, despensa anual, aguinaldo, reparto de utilidades (34), guarderías, etc., como se ha dicho estos son beneficios adicionales que recibe el trabajador por lo que puede pensarse que como la empresa los entrega, éste sufre un menoscabo en su capital o en su renta, pero tal cosa no ocurre, puesto que --

(33) Véase Capítulo VII, de la L. F. T.

(34) Cfr. Bermúdez C. M., Opus Cit., Pág. 89.

ésta aumenta los precios de los bienes o servicios que pone a la venta en el mercado, así que quien paga los beneficios complementarios, es - el que adquiere o consume los bienes o servicios que la empresa produce o presta. (35).

II LA RENTA:

a).- ACEPCIONES DE LA PALABRA RENTA:

Comunmente cuando se oye hablar del "Impuesto sobre la Renta", la mayoría de las personas más o menos pueden entender lo referente a "impuesto", pero no así lo concerniente a "renta" y el problema es que se han dado tantas nociones sobre este término que en ocasiones únicamente identifican sus elementos y definen a éstos, pero no al término en sí; o bien, la idea que aportan la dan conforme al medio de estudio que los autores realizan y esto hace que el concepto resulte ambiguo, además que no resulta fácil dar una definición de esta palabra al grado que ni la propia ley la define.

El Licenciado Alfonso Cortina Gutiérrez nos dice: "La palabra "renta" en su acepción francesa "revenue", -expresión francesa del término "renta equivale a "volver a llegar", lo que conduce inevitable-

(35) Cfr. Cabanellas Guillermo. Derecho Normativo Laboral. Ed. Omega Bibliográfica, Buenos Aires 1966, Pág. 325.

mente a la idea de periodicidad; consiguientemente es también ineludible la permanencia de la fuente, porque si el producto que se obtiene de un bien determinado lo agotará, entonces dejaría de ser una renta". (36).

Para los fisiócratas la renta es el producto neto y lo consideraron como un don de Dios.

Malthus que partió de la tesis fisiócrata, estimó que la renta era un efecto natural, una cualidad concedida con carácter inseparable por Dios a la Tierra. Que ésta cualidad consiste en el poder hacer subsistir más personas de las que son precisas para cultivarlas.

Para los Ricardinos "La renta es una creación de valor y no de riqueza", debido a que David Ricardo estimó que la renta surge por la escasez de las tierras fértiles y que la necesidad de cultivar tierras menos pródigas por el aumento de la población, lleva a que esas tierras sean las que fijan un precio a los productos, pues de éstas se obtienen tan sólo los gastos y en cambio de las fértiles se obtiene la renta. (37).

(36) Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos. México 1981, Pág.-82.

(37) Cfr. Astudillo Ursúa Pedro. Lecciones de Historia del Pensamiento Económico. UNAM. México 1978, Pág. 90.

Hicks nos dice: "La renta es todo aquello que puede gastarse sin empobrecerse". (38).

Laufenburger, vierte dos nociones acerca del concepto de renta, dentro de las cuales una se considera como clásica y que dice: "Es renta en sentido estrictamente económico, la que emana regularmente, - durante un periodo de tiempo suficientemente largo, ya sea de una fuente Humana (trabajo físico o intelectual) o de una fuente material, pe- ro relacionada al hombre por un lazo de propiedad (inmueble, capital, - mobiliario) o bien sea de la combinación de las dos fuentes (aplica- - ción del trabajo al capital en el cuadro de una empresa)". En la otra señala que la renta "es el enriquecimiento realizado en el curso de un periodo dado, por el entroncamiento del valor del activo, lo que puede suceder a consecuencia de diversas causas como la diferencia positiva, - entre el precio de compra y el de venta, por un plus mobiliario, por - una donación, sucesión o de cualquier otra manera". Para el Licencia- do Juan Escorza Ledesma, que es quien alude a este autor, ambas acep- - ciones son incorrectas; en la primera, nos dice: no define a la renta, - sino a las fuentes de donde procede y en la otra, ejemplifica a la renta y además, se confunde con el capital.

El autor Ledesma, también cita a Kleinwachter y éste define

(38) Citado por Mehl Lucian. Elementos de la Ciencia Fiscal. Bosh, - Barcelona 1964, Pág. 138.

a la renta como: "La suma de los bienes materiales o inmateriales que durante un período de tiempo dado, ingresan a determinada economía; -- así como los materiales o inmateriales que crean dentro de la misma".-- Igualmente se refiere a López Velarde, que considera que ésta se constituye por el conjunto de bienes (muebles e inmuebles) que ingresan al patrimonio de una persona o que a él afluyen, sin que al disponer de -- aquellos, disminuya la fuente que los genera; finalmente el autor nos da su definición, considerando a la renta, como: "La afluencia de servicios de carácter monetario o en especie, en un período de tiempo determinado, sin interesar la fuente de donde emane". (39).

Mehl establece que la renta es: "El recurso periódico expresado generalmente en términos y capas de presentar un auténtico flujo de servicios". (40) Este autor, cita a Irving Fisher, quien expresa -- su concepto pero que antes alude al de capital, considerándolo como un stock de bienes y posteriormente señala que la renta se constituye por el flujo de servicios derivados del mismo en el curso de un período de terminado. (41).

Cabe hacer notar que tanto Mehl, como Escorza Ledesma, com-- parten la idea de Fisher, que inclusive la consideraron para elaborar

(39) Tratado Práctico del Impuesto sobre la Renta. Ed. Cárdenas, México 1971, Pág. 53 - 54.

(40) Mehl, Opus Cit., Pág. 141.

(41) Opus Cit., Pág. 157.

sus conceptos y han fijado que este autor ha comprendido tanto los ser vicios monetarios como en especie. Empero, otros autores como Allix - y Lecerclé, lo critican severamente y expresan: "Para Irving Fisher, - un vestido es un capital cuya renta consiste en el servicio que nos -- presta preservándonos del frío; el cuadro que cuelga de nuestro salón_ nos procura, igualmente, una renta, consistente en el placer que nos - causa admirarlo". (42).

Es de considerarse la idea de estos autores respecto a la --- opinión de Irving, pero aún cuando para ellos ésta es extremosa no debe reputarse como tal, pues debe reconcerse que es congruente con el - sentido económico.

Por lo que respecta al medio comercial, renta es: "El pago - al dueño de bienes no fugibles por su uso, por otra persona, durante - un período específico de tiempo, con la provisión de que los bienes -- volverán a su dueño intactos, salvo el desgaste ordinario. Antiguamente no era tan específico y significaba: interés, premio o rendimiento. (43).

En su recepción gramatical es: "utilidad, beneficio anual". (44).

(42) Opus Cit., Pág. 159.

(43) Hall Isabel. Gran Enciclopedia del Mundo. España 1970, Pág. 426

(44) Martín Alfonso. Diccionario del Español Moderno. Madrid 1978.

En el medio jurídico, la palabra renta es registrada por el Derecho Fiscal, en donde el legislador consideró más pertinente que la acepción de renta se limitara a los servicios que revisten el carácter de monetarios, que los servicios en especie, que en algunas ocasiones son tomados en cuenta para los efectos de la imposición, pues es más fácil para el Estado cubrir sus necesidades públicas cuando cuenta con numerario, que con especie, los cuales debe convertir en dinero. Sin embargo, no deben de menospreciarse los servicios en especie, porque en algunas ocasiones se toman como elementos determinantes de la capacidad contributiva del sujeto del crédito fiscal durante un período anual y se calculan los beneficios obtenidos, o bien se pueden refutar como de carácter monetario, aunque para ello sea necesaria la conversión.

Por otra parte, mientras que en el ámbito económico es irrelevante la fuente de donde proceda la renta, en el ámbito fiscal sí reviste gran importancia, ya que origina los diversos sistemas impositivos que se encuentran en los países al gravar la renta.

Es por esto, que al tratar de definir el concepto "renta" han surgido dos corrientes, una que se limita a recoger el concepto económico de ésta y se basa en los factores fuente y tiempo, la cual, es criticable por definir a los elementos pero no al concepto, la otra conceptúa a la renta como el "acrecentamiento del poder de compra del individuo, incluyendo además de las compensaciones personales, las rentas, intereses, aprovechamientos, dividendos, ganancias y pérdidas de

capitales, herencias y donaciones" (45), que se critica también por limitarse a ejemplificar a los conceptos que representan a las fuentes - de la renta, pero que omite definir a ésta. (46).

En la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, el legislador consideró a la renta desde el aspecto económico, tomando en cuenta a - los términos "capital" y "trabajo" o la combinación de ambos, pues en el artículo primero preceptuó que se gravarían los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modificaran el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos y, que en los preceptos de la misma, - se determinaría el ingreso gravable, en cada caso.

Por lo que respecta a la legislación actual, no se define el concepto, pues el artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo fija que tanto las personas físicas como morales están obligadas al pago de este impuesto cuando se cause, señalando en qué casos - procede el mismo, pero en ningún momento da siquiera una idea de lo -- que significa la palabra renta.

Existen también otros tipos de renta, en las cuales su significado atiende conforme corresponda hacer el pago al erario, son:

(45) Robert Murray, Opus Cit., de Escorza Ledesma, Pág. 56.

(46) Opus Cit., Pág. 54-56.

a) La Renta Bruta: que es el total de ingresos obtenidos por el contribuyente durante un ejercicio fiscal, sin que tenga derecho a deducción alguna.

b) La Renta Neta: que es el total de ingresos de un contribuyente, menos los gastos necesarios para su obtención.

c) La Renta Legal: se forma por los ingresos de un contribuyente, durante el ejercicio fiscal, menos las deducciones autorizadas por la ley.

d) La Renta Libre: cuyo resultado es contrario y negativo a los intereses fiscales, pues es la totalidad de ingresos percibidos durante un ejercicio fiscal, anual, por un individuo en un período determinado, menos los gastos necesarios para percibir el ingreso; menos las deducciones autorizadas por la ley; menos los gastos personales del causante. (47).

b).- SU EVOLUCION:

Escuelas que estudian al concepto renta:

(47) Opus Cit., Pág. 57.

Es importante ahora, analizar como ha evolucionado el concepto Renta en la doctrina; a este respecto, el autor Sergio Francisco De la Garza, reúne el criterio de varios autores y lo expone, (48). El nos dice que la evolución del concepto renta en la doctrina pasa a través de tres etapas:

- I.- La Escuela de la Renta - Producto
- II.- La Escuela de la Renta como Flujo de Riqueza provenientes de Terceros.
- III.- La del Incremento Patrimonial del Individuo, por concepto de consumos realizados, más ahorros en un determinado periodo.

La I y II, aplicables tanto a personas físicas como a morales y, la III, propiamente a las personas físicas.

El autor, antes de exponer lo que cada escuela contempla, hace una referencia a los conceptos de: riqueza, patrimonio y capital, con el fin de que pueda identificarse lo más preciso este concepto.

La Riqueza: nos dice, es la suma de todos los bienes disponibles en un lugar y momento determinado. El Patrimonio: es el conjunto

(48) Cf. Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el periodo de 1921-1980. Primera Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen V. México 1983.

de bienes propios, que se adquieren por cualquier título. (49) Por lo que respecta a Capital; el autor en cita, alude a dos definiciones de otros autores y las expresa de la siguiente forma: CAPITAL "Es aquella parte de la riqueza del patrimonio que, en un momento dado es empleado en la producción de bienes futuros; puede tratarse de cosas o servicios personales", (Viti De Marco), (García Bulsunce) y CAPITAL: como "aquella riqueza que se destina a producir en vista a obtener producto o utilidad". (GB. p. 13). (50).

La Escuela de la Renta - Producto: Considera a la Renta desde un punto muy estrecho para ella, el capital se integra por los bienes materiales e inmateriales, que son dedicados a la producción y, además, es una de las fuentes de la renta. En tanto que la renta es un producto, que para que se considera como tal, debe atender a las siguientes características:

1.- Es un producto, porque es una riqueza nueva que ingresa al patrimonio de un individuo, a diferencia del capital que es una riqueza que ya se ha obtenido, aún cuando pudo haber sido anteriormente una renta o cualquier otro tipo de riqueza.

(49) Cf. Gutiérrez y González Ernesto. El Patrimonio Pecuniario y Moral y Derecho Sucesorio. Segunda Edición Ed. Cajica, Puebla, Pue., México 1980. Pág. 20

(50) De la Garza, Opus Cit. Pág. 11 cita a Viti De Marco.

2.- Proviene de una fuente; ésta puede ser el capital o el trabajo o la combinación de ambos.

3.- La fuente debe de ser relativamente estable o duradera, la riqueza nueva debe ser de naturaleza material, susceptible de ser contabilizada y de poderse expresar en dinero.

Cuando la fuente productora es el capital, éste puede ser corporal (dinero o un terreno) o incorporal (una patente, una marca, etc.). Si se trata del trabajo, entonces la fuente es durable, porque el trabajador tiene una determinada duración de su vida en que se dedica al trabajo. Cuando la fuente es una empresa, la fuente también es durable, porque éstas aún cuando se crean, se disuelvan y se liquiden, existe un determinado tiempo en que deben operar.

En síntesis, cualquiera que sea la fuente de donde proceda la renta, la fuente debe ser estable y duradera.

4.- La renta debe ser Periódica; es decir, susceptible de repetición y de reiteración.

5.- La fuente debe ser puesta en explotación; para que un terreno produzca es menester que se cultive o se rente, para poder tener así una utilidad.

6.- La renta debe ser separada y realizada de su fuente; al respecto, muchos autores consideran que no es necesario este requisito,

empero, hay otros que sostienen que si es esencial y, para justificarlo, aluden al siguiente ejemplo: No basta que mi árbol haya dado frutos; para que haya una renta es necesario que se recoja la cosecha.

7.- La renta debe ser neta; es decir, el producto obtenido - se lo deben de deducir a todos los gastos que se hayan llevado a cabo para su obtención, así como para su habilitación de la fuente; con lo que se concluye que se trata de la auténtica ganancia o utilidad.

La Escuela que considera a la Renta igual al Flujo de Riqueza desde Terceros: tiene un criterio mucho más amplio que el anterior, pues no solamente acepta como renta a los ingresos que reúnen los requisitos que la escuela anterior establece, sino además acepta también otros ingresos que, para la anterior escuela, no representa renta, tales como:

a).- Las ganancias de capital, que son utilidades que al momento de producirse agotan a la fuente que los produce, por ejemplo: - en la venta de un bien inmueble o de la acción de una sociedad, se obtiene una utilidad, pero la fuente se agota.

b).- Los ingresos por actividades accidentales: estos ingresos aún cuando carecen de fuente permanente, ésta si los considera renta, porque conforme a su criterio, una persona que compra un televisor y lo vende sin dedicarse a ello siempre, tiene una utilidad, por lo tanto, una renta.

c).- Los ingresos eventuales: éstos también carecen de una fuente estable y de periodicidad y, sin embargo, para esta escuela sí representan una renta, los ingresos que se obtienen por rifas, apuestas, juegos de azar, etc.

d).- Los ingresos a título gratuito, tales como: las herencias y donaciones, también representan una renta.

En síntesis, para esta escuela, renta es: toda riqueza nueva que fluya desde terceros al contribuyente, sin importar la duración o habilitación de la fuente.

La Escuela que considera a la Renta como el Consumo más Incremento Patrimonial: conforme García Belsunce (51), observa los principios siguientes:

1.- Renta es todo ingreso que proviene de cosas materiales, bienes inmateriales o servicios, siempre y cuando éstos últimos sean perfectamente valuables en moneda.

2.- El ingreso puede estar integrado al patrimonio o haber sido consumido, todo ello dentro de un período determinado.

(51) Cfr. Citado por De la Garza. Pág. 31

3.- El ingreso puede ser periódico, transitorio o eventual, no importa si la fuente se mantiene o desaparece al momento de producirse la utilidad.

4.- No es necesario que el ingreso sea separado del capital, ni que sea realizado para que se compute como renta.

5.- El ingreso debe ser neto.

6.- Debe expresarse siempre en moneda. (52)

Como es de observarse, esta corriente tiene un criterio mucho más amplio que las dos anteriores y, como se ha dicho propiamente, es aplicable a las personas físicas, pues cabe destacar lo que el ilustrado autor Humberto Briseño Sierra, ha dicho: "No hay más que un contribuyente: el hombre, la gente. No son los entes, sea cualquiera el nombre que se les dé y no importa que pueda ser su caracterización jurídica, sociológica, económica, política o filosófica; si se les denominan sociedades o asociaciones, personas morales o unidades económicas ..." siempre se tratará de entes jurídicos creados por el hombre y éste les da subjetividad y los hace titulares de derechos y obligaciones. (53)

(52) Opus Cit., Págs. 9 a 32.

(53) El Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas. Primera Edición Publicaciones "Revista Fiscal y Financiera" México 1974 Pág. 13.

c).- El Salario como una Fuente de la Renta: El Legislador Mexicano tomó las ideas de algunas legislaciones extranjeras, así como también las aportaciones de la doctrina y formó su propio criterio, para considerar cuáles eran los ingresos que deberían de reputarse como renta y así poder gravarlos; dentro de éstos se encuentran los ingresos por salario, según consta en el primer antecedente de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en nuestro país.

Considerándose lo expuesto en este capítulo, puede deducirse que quien percibe la totalidad de la renta en los ingresos por salario es el trabajador, lo cual sería lógico, pues la renta que el trabajador se procura, es para cuando sus energías de trabajo, -que no son renovables-, se hayan agotado y, el ahorro que haya conseguido guardar -le permitan adquirir los medios necesarios que le permitan subsistir.- Sin embargo, ésto no es así, pues tanto el patrón como el Estado también participan de una renta que únicamente debe pertenecer al trabajador. Además que el ingreso por salario -en su sentido restringido-, no debe juzgarse como una renta, sino como una fuente de la renta, que se obtiene en los ingresos por salario en su sentido lato; es decir, -conforme a la definición legal que la ley da al salario.

Efectivamente, el salario en su sentido restringido; es decir, la prestación en efectivo que el trabajador recibe por la jornada terminada o por el trabajo realizado, no debe considerarse como una renta, pues el ingreso que se obtiene -aún cuando se trate de un ingreso superior al mínimo que la ley establece-, sigue siendo ingreso que el trabajador utiliza para satisfacer sus menesteres personales y de -

su familia; además, estos ingresos en muchas ocasiones, a pesar de ser superiores al mínimo, no cubren las exigencias que el trabajador tiene como jefe de familia, pues el salario nominal resulta muy por debajo del salario real.

No obstante lo anterior, considerando al salario en su sentido amplio sí representa una renta, pues conforme a la definición legal del salario, queda comprendida toda prestación en efectivo o en especie que se entregue al trabajador por su trabajo.

Ahora bien, el por qué el salario en su sentido restringido es una fuente y en su sentido lato una renta, se debe a que la cantidad en efectivo que el trabajador recibe por su jornada terminada o su trabajo efectuado, se toma como base para poder determinar las otras prestaciones que la ley reconoce y protege como parte del salario y que pueden tratarse en especie o en efectivo, como son: La participación que el trabajador tiene en las utilidades de las empresas; el aguinaldo, las vacaciones, las pensiones, jubilaciones, indemnizaciones por enfermedad, ropa de trabajo, despensas, guarderías, etc.; y como ésto queda comprendido en el salario en su sentido lato, efectivamente se trata de una renta, pero ratificando una vez más la renta que percibe el trabajador la procura para cuando sus energías de trabajo se hayan agotado y no tenga otra manera de adquirir sus ingresos, más que los que haya cuidado.

Se ha dicho que el salario es una fuente de la renta no solamente para el trabajador sino también para el patrón, ésto es cuando -

el patrón no cumple con las disposiciones legales y no entrega al trabajador los beneficios que la ley le reconoce o bien paga el salario mínimo buscando dar al trabajador los mínimos que la ley estipula, a sabiendas que el trabajador por su habilidad o conocimiento en el trabajo que desarrolla, merezca ganar más del salario mínimo y, es que en el acontecer social será como la ha expresado el Lic. Mario Ramón Bete ta, en una conferencia sustentada el 27 de marzo de 1979: "Lo que complace al sector laboral, con frecuencia, no acomoda al sector empresarial ...". (54).

El último punto por analizar es el salario como fuente de la renta que beneficia al Estado; en efecto, bajo el argumento que la Constitución contempla en su artículo 31, fracción IV, la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público y por tal motivo, se gravan los ingresos por productos de trabajo; entre los cuales están los ingresos que se tienen por salario, tanto en su sentido restringido como en su sentido lato; ingresos que el Estado grava siempre y cuando excedan de los mínimos que la ley laboral señala, permitiendo además, algunas deducciones, que la Ley del Impuesto sobre la Renta señala; sin embargo, estas medidas no satisfacen una amplia justificación ante los trabajadores, pues el salario mínimo no satisface sus necesidades, ni garantiza renta alguna para cuando sus energías se hayan demeritado. Esta renta que el Estado percibe minimiza la capacidad de

(54) Texto de la Conferencia sustentada. Colegio de Secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación. México 1979.

trabajo y alienta el ocio, así como la evasión y falta de conciencia - por parte del trabajador para contribuir al gasto público; pues es -- azas el sacrificio que éste realiza para obtener un ingreso mayor al - mínimo, para que una vez que lo obtenga se le grave y lo desaliente. - Por otra parte, el hecho de que se dejara de gravar el salario en su - sentido restringido, así como otros ingresos que se perciben en el sa- lario por concepto de: pensiones, jubilaciones; no implica que el tra- bajador omita su obligación de contribuir al gasto público, pues a tra- vés de los impuestos indirectos, se vuelve a gravar el ingreso percibi- do.

CAPITULO II

ASPECTO HISTORICO

- a).- Génesis y Evolución del Impuesto;
- b).- De la Ley del Centenario hasta la Ley de 1980.

GENESIS Y EVOLUCION DE IMPUESTO

Como primer antecedente o como el surgimiento inmediato del impuesto, puede citarse al tributo libre y espontáneo que el hombre, por agradecimiento o temor a un castigo del ser supremo, a quien atribuía le dió la vida y todo lo que le rodeaba, ofrendaba, fuese ésto con cosas o animales, o bien con el sacrificio de éstos y, en muchas otras ocasiones con su propia vida o la de sus semejantes; o por ejemplo: en el Antiguo Testamento del Libro Hebreo, se lee de los hijos del primer hombre: "Caín cultivaba la tierra y Abel era pastor de ovejas. Ambos ofrecían al Señor (su Dios), respectivamente, las primicias del campo y del rebaño pero con espíritu ..." (1). Algunos ejemplos más no los da el Lic. Gregorio Sánchez León (2), que habla del pueblo de Creta, en el cual nos dice, que el rey Minos recibía también como tributo, a seres humanos y, que de ahí los griegos idearon la leyenda del Minotauro, bestia que acechaba en el laberinto de Knosson y,

(1) La Biblia. Ed. Codex, Milán Italia, 1981. Pág. 20.

(2) Derecho Fiscal Mexicano. Quinta Edición. Ed. Cárdenas, México - 1980. Pág. 3.

vidad, fue la principal fuente de las fianzas del Reino. Fue Pitt, --- que en el acta de 1798, conocida con el nombre de: "Aid and Contrirubution Act", sancionó y organizó el impuesto. Con la paz de Amiens, se abroga este impuesto, pero al iniciarse nuevamente la guerra en 1803,-- en el régimen de Addington se recurre otra vez a este impuesto, bajo la promesa de ser temporal y que será abolido a los seis meses del res tablecimiento de la paz; el impuesto fue organizado en forma cedular y comprendía las rentas del propietario, del locatario, de los valores mobiliarios, otras rentas no alcanzadas por las cédulas anteriores; de los cargos públicos, empleos no lucrativos, pensiones, salarios, etc., en total fueron cinco las cédulas. En 1806, nuevamente se abroga, pero se vuleve a sancionar en el mismo año, con ligeras modificaciones,-- bajo el nombre de Property and Income-Tax, por un plazo de tres años,-- con tendencia de hacerlo permanente, debido a que al pueblo le resulta ba más repugnante los impuestos indirectos, que eran malos, peligrosos en la aplicación, perjudiciales a la propiedad y a todas las ramas de la actividad, desventajosos para el rico y opresivos y destructores pa ra el pobre. (5).

En Alemania, el impuesto se estableció en 1913, se reconoce como antecedente legislativo más importante a la ley pruciana de 1891,

(5) Ahumada Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas. Vol. II. Ed.- Assandri Córdoba, Buenos Aires, 1949, Págs. 339 a 344.

en donde se organizó al Impuesto sobre la Renta en forma global, sin tener en cuenta la fuente de donde surge la renta, lo que lo hizo diferente al Income-Tax. Para esta ley constituyó renta, todos los recursos que el contribuyente obtuvo durante un año en dinero o en valor monetario; permitió además, deducibles por concepto de cargas de familia, deudas, hipotecas, impuestos, gastos de producción y el remanente neto, era la base del impuesto; se exentaba a quienes percibían menos de - - 900 francos. (6)

En Francia, el impuesto a la renta fue sancionado el 26 de diciembre de 1914 y su vigencia fue aplazada hasta el 1o. de enero de 1916; ésto se debió a las dificultades de la guerra y a que la población se encontraba movilizada. Su origen se remonta casi hasta la revolución de 1848, en donde la recaudación fiscal consistía en cuatro impuestos que eran: el impuesto fundiario sobre la propiedad, edificada o no; el de patentes; el impuesto sobre puertas y ventanas y el impuesto personal, compuesto de una tasa personal y otra mobiliaria.

En 1887, la Cámara de Diputados sancionó una propuesta, en donde se invitaba al gobierno a formular un proyecto de impuesto a la renta. En 1907 fue presentado por el Ministro Caillaux, un proyecto -

(6) Opus Cit., Pág. 345.

que se sancionó en Diputados, en marzo de 1909, pero fue encarpetado -- por el Senado durante cinco años y es hasta el 27 de noviembre de 1913, en que se produjo el primer informe y el 15 de julio de 1914, en vispe-- ras de la guerra, el proyecto fue sancionado definitivamente, convir-- tiéndolo en ley el 26 de diciembre de 1914 como un impuesto que susti-- tuye a los impuestos anteriores de 1848 ya aludidos; el impuesto fran-- cés de 1914 fue mixto; es decir, cédular y global a la vez, comprendía siete cédulas que gravaban las rentas derivadas de las propiedades no -- edificadas; de las propiedades edificadas; de los beneficios obtenidos de la explotación agrícola; los intereses derivados del crédito, depó-- sitos y causaciones; beneficios comerciales e industriales; sueldos, -- salarios, pensiones jubilaciones, rentas vitalicias; y los beneficios -- de profesiones no comerciales.

Quedarán sujetos al impuesto, tanto nacionales como extranje-- ros, domiciliados o con residencia habitual. El jefe de la familia, -- por las rentas que perciba o las de su esposa, salvo el caso de la mu-- jer separada de bienes, que no vive con su marido o de los hijos y -- miembros de la familia con recursos distintos.

Estaban exentos del impuesto, las personas que no alcanzaban el mínimo imponible, (este mínimo era de 7,000 francos), después de de-- ducir las cargas consentidas por la ley; los mutilados o viudas por -- pensiones de guerra; agentes consulares, embajadores, etc., en caso de reciprocidad. Las penalidades alcanzaban a los que no presentaban su declaración a tiempo o disimulaban sus rentas reales.

Pagaban mayor impuesto: los solteros, o divorciados mayores de 30 años, sin hijos bajo su dependencia. (7)

El impuesto a la renta en los Estados Unidos fue sancionado en 1913, después de una enmienda constitucional, reconoce como antecedente importante la ley de 1894, declarada inconstitucional por la Corte de Justicia Federal, debido a las cláusulas que regulaban las facultades del gobierno central y de los estados en materia tributaria.

El 3 de octubre de 1913 fue aprobada la ley, aplicándose tasas moderadas. El mínimo imponible fue de ingresos no mayores de 3,000 dólares para los solteros y de 4,000 para los casados; en la primera guerra la tasa llegó al 12% y la sobretasa al 65%; la tasa adicional se aplicó a ingresos superiores a 20,000 dólares. Estaban sujetos al impuesto, tanto nacionales como extranjeros que residieran en el país. Por una reforma de 1918, las rentas superiores a un millón de dólares soportaban la tasa del 77%, que quizá sea la más alta que se conoce en la historia; el mínimo imponible se redujo a 1,000 dólares para los solteros y 2,000 para los casados. Las cargas de familia se computaron en 200 dólares para cada una, a deducirse antes de computar la tasa normal.

Los emolumentos de los magistrados venían siendo hasta 1939

(7) Opus Cit., Págs. 347 a 349.

que se sujetaron al impuesto federal.

Las rentas gravables podían provenir de salarios, sueldos, - compensaciones, profesiones, comercio, ventas, intereses, inversiones, etc.

Se admitían deducciones por gastos de administración, intereses de deudas, pérdidas no cubiertas por seguros, depreciaciones por uso o vejez de los bienes, educación, etc., que no excedieran del 15%; los gastos familiares o personales no eran deducibles. En 1924, se lo gró un trato preferencial a las rentas del trabajo. En 1929, el im- - puesto comentado, autoriza una deducción especial en favor de las ren- tas de trabajo, frente a las rentas del capital. "Se considera que en los esfuerzos del trabajo hay siempre una pérdida de esfuerzos económi- cos, que deben deducirse como un costo de producción; que las rentas - de trabajo se deprecian con la edad, hasta que desaparecen con la ve- - jez y que las variaciones mayores de las rentas de trabajo, (salarios, sueldos, compensaciones, profesionales), ante las rentas de las inver- siones capitales, deben ser compensadas en su producción por la desven- tajas de la variabilidad.

Este impuesto se consideró en los Estados Unidos, como un im- puesto de clase; en virtud de que las altas tasas recaen sobre los ri- cos y beneficia a los pobres, en servicios y gastos públicos. (8)

(8) Opus Cit., Págs. 50 a 54.

DE LA LEY DEL CENTENARIO HASTA LA LEY DE 1980

Considero importante, antes de atender al tema enunciado, comentar suscintamente, al impuesto en su evolución, antes de la Ley del Centenario; a fin de que, posteriormente, puedan hacerse algunas consideraciones y sacar conclusiones, con el tema que se trata.

En México, al igual que en otros países, para atender y satisfacer las necesidades públicas, es menester que el Estado obtenga los ingresos suficientes y, para lograrlo, utiliza varios medios; uno de éstos es el impuesto; que entre los aborígenes se utilizó como un instrumento de sujeción, ya que los pueblos derrotados por los nahoas, se comprometieron a entregar determinados productos y como compensación, pudieron conservar sus instituciones y autoridades. (9)

Zorita Alonso, (10) dice: que en aquella época había tres señores principales que formaron una alianza, éstos eran: el Señor de México, el Señor de Texcoco, el Señor de Tlacopan, -hoy Tacuba-, que los demás señoríos servían y obedecían a éstos, por lo que existía también una triple tributación; ésta se pagaba con cosas que se hacían y criaban en aquella provincia y que iban desde frutos naturales, produc

-
- (9) Margián Hugo B. Importancia del Derecho Fiscal en el Desarrollo Económico. Conferencia. de su texto, Pág. 4.
- (10) Citado por Armienta Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Primera Edición. Ed. M. Porrúa, México 1977, Págs. 18 y 20.

tos artesanales, hasta la prestación personal de servicios públicos y la aportación de armas y guerreros. Fue a través del sistema tributario, como se canalizó en provecho de los pueblos gobernantes, el esfuerzo y la capacidad del talento artístico de los pobladores de diversos señoríos. Los encargados de recaudar el tributo eran los calpixques y tecuhtlis. Estaban exentos de pagar tributo: los nobles, valientes, sacerdotes, guerreros, ancianos, viudas, huérfanos menores, escritores, músicos, pobres mendicantes y los mayeques (siervos tributarios de los nobles propietarios o usufructuarios de tierras). (11)

Al iniciarse la colonia se siguió aplicando el mismo sistema tributario aborigen, en beneficio del gobierno virreinal y de la iglesia. A mediados del siglo XVI, se sustituyó el sistema primitivo por el impositivo de la colonia, lo que perjudicó el desarrollo económico de nuestro país.

Al alcanzar México su independencia, desafortunadamente el grupo liberal insurgentes tenía un desconocimiento profundo con respecto a las finanzas públicas, lo que trajo consigo que se siguiera aplicando el mismo sistema de recaudación que en la colonia existía consistente en los impuestos indirectos al consumo con tasas regresivas, lo que produjo además de atraso, los más agudos desniveles de riqueza y el constante empobrecimiento del pueblo.

(11) Opus Cit., Pág. 27.

En 1875, se creó una nueva ley que se denominó "Ley del Timbre", y cuyo autor fue Matías Romero. Esta ley sustituyó al papel sellado, utilizado desde la colonia hasta esta reforma. La ignorancia -- que se tenía respecto a los beneficios que se obtienen en las tarifas -- progresivas, se muestra claramente en esta ley, que ni siquiera cum-- plía con el requisito de establecer tarifas proporcionales, pues con-- forme a su contenido y sistema, entre más aumentaba la suma de la ope-- ración sujeta al gravamen del impuesto, menos se gravaba; de tal suer-- te que los causantes de menores recursos pagaban más impuesto que los -- contribuyentes de mayores recursos, que lograban obtener un alivio fis-- cal cuando incrementaban la cantidad de la operación a efectuar; es de -- cir, que esta ley tenía una tésis contraria a la capacidad contributi-- va. En las postrimerías del porfirismo, constituyó la columna verte-- bral de ingresos.

En el movimiento revolucionario, acontecido en 1910, se fi-- jaron y propusieron alcanzar objetivos muy importantes en el aspecto -- financiero tratando así, de enmendar los errores de antaño, algunos de ellos fueron: distribuir mejor los ingresos, cuyos beneficios alcanza-- ran a las mayorías, dado el profundo desnivel de las fortunas, utili-- zando los impuestos directos a los rendimientos; impulsar la industria -- lización por medio de incentivos y franquicias fiscales; distribuir me -- jor las rentas nacionales entre Municipios, Estados y la Federación, -- etc. (12)

(12) Margain Hugo B. Opus Cit., Pág. 19

El 20 de julio de 1921 se estableció un impuesto llamado - - "Del Centenario", el cual se le conoce como el antecedente más remoto del Impuesto sobre la Renta. Al establecimiento de éste, el Estado argumentó que este impuesto sería transitorio y que se cobraría una sola vez, con el objeto de allegarse fondos que sirvieran para la construcción o reconstrucción de barcos, que sirvieran para la explotación y vigilancia de las riquezas marítimas de nuestro territorio. (13) Pero en los subsecuentes años se expidieron otras leyes que regularon al Impuesto sobre la Renta, haciéndolo subsistir hasta nuestros días.

En nuestro país la ley del Impuesto sobre la Renta ha tenido dos etapas importantes en su desarrollo y evolución:

- a) Tendencia cedular
- b) Tendencia global

a).- Tendencia cedular: Esta etapa abarca desde el 20 de julio de 1921 hasta el 31 de diciembre de 1964; durante este período se promulgaron las siguientes leyes:

Ley del Centenario

20 de julio de 1921

Ley del 21 de febrero de 1924

(13) Escorza Ledesma. Opus Cit., Pág. 15.

Ley del 18 de marzo de 1925, Reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 17 de febrero de 1935,

Ley del Impuesto sobre la Renta del Super Producto del 22 de diciembre de 1939.

Ley del 31 de diciembre de 1941, su reglamento.

Ley del 30 de diciembre de 1953, su reglamento.

Todas las leyes gravaban al contribuyente no como un objeto del ingreso, sino por la actividad, lo que hace ver que son leyes cedulares. (14)

Los aspectos más importantes durante este período son:

1.- En la Ley del Centenario: Ser el antecedente más remoto del Impuesto sobre la Renta, gravar los ingresos que encuadran en cualquiera de las cuatro cédulas que este impuesto establecía.

2.- En la Ley de 1924: Gravar a dos grupos especiales de rentas; los sueldos, salarios o emolumentos, y las utilidades o ganancias de las empresas y sociedades.

(14) Eduardo A. Okhuysen Johnson. 1982 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Segunda Edición. Ed. Centro de Estudios Empresariales. México. 1982, Pág. 29.

3.- En la Ley de 1925: Definir por primera vez al ingreso de terminado que es toda percepción en efectivo, en valor o en crédito -- que "modifique el patrimonio" del contribuyente y del cual pueda disponer "sin obligación de restituir su importe". No conceptuó como ingreso a las nuevas aportaciones de capital, siempre que éstas no procedieran de las utilidades obtenidas en el año de la imposición. (Art. 2); se criticó esta definición, por considerar que existen algunos ingresos que modifican el patrimonio del causante y, sin embargo, no son -- una renta, tal como sería el caso de un préstamo o hipoteca; así también se consideró que era innecesario lo concerniente a sin obligación de restituir su ingreso, pues resulta evidente que el restituir el ingreso ya no se trata de una renta. En esta Ley de 1921 se amplió el -- número de cédulas y de cuatro existentes en la Ley de 1921, se incremento hasta siete que, por una reforma del 29 de diciembre de 1933, se redujo a cinco. Hasta la Ley de 1931 se siguió el criterio sostenido -- por la escuela Renta-Producto. (15)

4.- Fue en la Ley del 31 de diciembre de 1941, que siguiendo una postura ecléctica entre el criterio que sostenía la escuela Renta-Producto y la escuela Renta Igual a Flujo de Riqueza Proveniente de -- Terceros, se gravaron algunos ingresos de carácter eventual.

5.- La postura ecléctica fue sostenida hasta la Ley de 1953,--

(15) Véase Capítulo anterior, Inciso b).

que volvió al criterio de la escuela renta-producto y estableció siete cédulas que por reforma de diciembre de 1961, se amplió a nueve, rigiendo hasta la ley del 31 de diciembre de 1964. (16)

b).- Tendencia Global: Esta etapa abarca desde la Ley de 1964, donde se dió paso al sistema global tanto de las personas físicas como de las empresas, dejando atrás el sistema cedular.

El sistema global tiene tres periodos:

- De la Ley de 1964, hasta la reforma de 1974
- De 1975 a 1978 y;
- De 1979 a la legislación actual.

Durante el primer periodo se observa una reforma absoluta, al dejar el sistema cedular y gravar globalmente los ingresos de las personas físicas, que provinieran del trabajo y de los rendimientos del capital, permitiéndose algunas deducciones, según se tratara de la actividad del sujeto. También cabe destacar, que en los ingresos provenientes del trabajo subordinado, al gravarse el ingreso total; se gravó tanto al derivado de la labor ordinaria como al de la labor extraordinaria y, que todas las demás prestaciones que el trabajador

(16) De la Garza. Opus Cit., Págs. 37 a 60.

recibía como parte de su salario, quedaron sujetas al impuesto, siempre y cuando excedieran del mínimo que la legislación laboral estableció, exentando también, los ingresos provenientes de jubilaciones y pensiones en caso de invalidez, cesantía, vejez y muerte.

En el periodo de 1975 a 1978, por la reforma de diciembre de 1974, se incluyeron dentro de esta ley otros tipos de ingresos que la ley antes no consideraba propiamente una renta, por no provenir de las fuentes, trabajo, capital o la combinación de ambos; tales como los provenientes de intereses moratorios, el hallazgo de tesoros, adquisición por prescripción, indemnizaciones por perjuicios, cláusulas penales o convencionales, etc.

En el último periodo se reformó sustancialmente la ley, modificando la definición del ingreso de la siguiente manera: "El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito:

- Que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.
- Que obtengan las personas físicas
- Que perciban las asociaciones o sociedades de carácter civil ..." dando así otro paso más a gravar globalmente los ingresos de las personas físicas. (17)

(17) De la Garza, Opus Cit., Págs. 61 a 100.

Por último, en la ley de 1980 se fijaron propósitos como el de incentivar determinadas actividades, facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones, antes confusas, lo que consolida la seguridad jurídica de los particulares, y dotar a las autoridades hacendarias de mecanismos que les permitan combatir y detectar la evasión fical. (18)

(18) Opus Cit., Pág. 100.

CAPITULO III

- a).- Concepto del Impuesto: Económico y Jurídico;
- b).- Sus elementos;
- c).- Características;
- d).- Principios;
- e).- Efectos.

a).- CONCEPTO DEL IMPUESTO: ECONOMICO Y JURIDICO.

En nuestro sistema federal, el Congreso de la Unión está facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, para legislar en lo relativo al Distrito Federal, lo que incluye la facultad de establecer contribuciones locales para cubrir los gastos públicos de la propia entidad; los poderes legislativos estatales para dictar leyes relativas a impuestos para cubrir los gastos públicos, tanto del Estado, como para formar las haciendas públicas de sus respectivos municipios. (1)

Dentro de las contribuciones se encuentran los impuestos, -- que por su naturaleza y características han sido y siguen siendo un tema en boga.

El Licenciado Mario Ramón Beteta, en una conferencia sustenta

(1) Hoyo D'Dona Roberto. Conferencia Las Facultades Impositivas en la Constitución. Colegio de Secretarios del Tribunal Fiscal de Federación, A. C. México 7 Marzo, 1979. Citación a los artículos 73, fracción VII y VI, 124 y 115 de la Constitución Federal.

da el 27 de marzo de 1979, al referirse al impuesto menciona algunas tesis sustentadas acerca de este concepto, expreso, que había quienes postulaban que el impuesto "no era otra cosa que la contraprestación que satisfacen los cuidados por los servicios que reciben del Estado"; otra que "ha sostenido que los individuos pagan al Estado, a través de la contribución, una contraprestación por la seguridad que brinda a las personas y a sus bienes". (2)

Sin embargo, los tratadistas del derecho fiscal en su mayoría opinan que el impuesto carece de contraprestación.

Gastón Jeze, (3) por ejemplo, nos dice que el impuesto es --aquella "prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas".

En sentido económico el impuesto es el medio a través del cual el Estado obtiene parte de sus ingresos, debiendo registrar un bajo costo para su recaudación y buscando obtener el más alto rendimiento en beneficio de la colectividad, cumpliendo así parte de sus funciones que como ente público se le han designado.

(2) Opus Cit.

(3) Citado por Faya Viesca Jacinto. Finanzas Públicas. Primera Edición. Ed. Porrúa. México 1981, Pág. 147.

Por otra parte, el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación define al impuesto como la contribución establecida en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma que sea diferente de las aportaciones de seguridad social y de los derechos.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta, cuyo propósito es el de gravar a la riqueza en formación, es definido como "el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo o medido en ingresos y percibido durante un período determinado". (4)

b).- SUS ELEMENTOS.

Estos los podemos ubicar en dos grupos:

- Los constitutivos
- Los cuantitativos

Dentro de los elementos constitutivos se encuentran:

- a) El sujeto
- b) La materia imponible

(4) Okhuysen Jhonson, Opus Cit., Pág. 20.

c) El objeto

Elementos Constitutivos:

a).- El Sujeto.- En el impuesto podemos distinguir a tres clases de sujeto, dos de ellos esenciales para su existencia, el otro, representa las funciones de un mandatario y aunque su presencia no es vital para el impuesto, su función si es importante.

1.- El Sujeto Activo: A esta clase de sujeto siempre corresponde el cobro del crédito fiscal, sin que por ello otorgue contraprestación alguna, la titularidad siempre corresponde al Estado y excepcionalmente a los organismos que la ley fiscal así se los permita. A este respecto el Licenciado Luis Humberto Delgadillo expresa: "el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, ya sea la Federación, Estado o Municipio, y el Distrito Federal; y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos". (5)

2.- El Sujeto Pasivo: "Es aquella persona física o moral a la que la Ley Fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal". (6)

(5) Principios de Derecho Tributario. Segunda Edición. Editorial --- Pac. México 1986. Pág. 106.

(6) Faya Viesca. Opus Cit. Pág. 155.

3.- El Responsable Tributario: Es un tercero que interviene en el impuesto, no es un elemento esencial pero su intervención si es importante, "ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera - el cumplimiento de su función recaudadora". (7)

b).- La Materia Imponible.- El autor Faya Viesca, nos dice que es, "la renta del contribuyente, gravamen que recae sobre la totalidad de esta renta o sólo sobre una parte de ella".

c).- El Objeto.- El autor en cita a este respecto expresa; "es el acto o el hecho que como supuestos expresamente en la Ley Fiscal establece como generadores del crédito fiscal". (8)

Elementos Cuantitativos:

Los constituyen:

a).- La base imponible que es "la traducción cuantitativa, - evaluación en dinero del objeto del impuesto. Lo determinante es el - de su determinación, siendo este problema una cuestión más técnica que jurídica". (9) y;

(7) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Opus Cit., Pág. 108.

(8) Faya Vieca. Opus Cit., Pág. 155.

(9) Opus Cit., Pág. 157.

b).- La tarifa es la lista de unidad y de cuota correspondiente, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. (10)

c).- **CARACTERISTICAS:** Los caracteres que reúne el impuesto son:

a) Es una obligación ex-lege: A través de este carácter se consagra el principio de legalidad, estableciendo el principio, no hay tributo sin ley que lo señale. Todo impuesto constituye una obligación ex-lege, la fuente del impuesto está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis. (11)

b) Está destinado al gasto público: Todo impuesto forma parte de la ley de ingresos anual, es decir que todo impuesto está encaminado a satisfacer el gasto público anual, ya que la ley de ingresos debe de ser calculada para cubrir los egresos de la Federación, Estado o Municipio, de cada año.

c) La Unilateralidad: Debido a que el tributo es un ingre-

(10) Flores Zavala Ernesto. Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas. Vigésimotercera Edición. Ed. Porrúa. México 1981, Pág. 109.

(11) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Décima Segunda Edición. Ed. Porrúa México 1983. Págs. 302 y 341.

so que el Estado percibe en virtud de su soberanía, en virtud de su potestad de imperio, no considera la voluntad del sujeto pasivo para determinar la cantidad a pagar, por incurrir en el supuesto jurídico, ya sea por el acto o hecho efectuado, ni para establecer, derogar un impuesto.

d) La ausencia de contraprestación: El impuesto nace libre de cualquier promesa, compromiso o responsabilidad para los individuos o colectividades, con lo que claramente se separa de otras figuras como la expropiación. Por un espíritu de justicia y de equilibrio jurídico y político, el Estado fija determinados impuestos dirigidos a las satisfacciones de necesidades colectivas, pero sin tener que retribuir a los contribuyentes. (12)

e) La coactividad: Debido a la naturaleza que el impuesto tiene, todo contribuyente obligado a cubrir un crédito fiscal, queda sujeto a responder se esté y a que se haga efectivo, sin necesidad de que intervenga el poder judicial o se siga juicio ante autoridad jurisdiccional. El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato, expresa que es la facultad de exigir del contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y en su caso para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles; sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u

(12) Faya Viesca J. Opus Cit. Pág. 150.

otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho". (13)

d) Principios:

-- Jurídicos

-- Doctrinarios

Los principios jurídicos: Nuestra Carta Magna dentro de lo preceptuado por el artículo 31, fracción IV, consagra los principios siguientes:

a) El de legalidad: Este principio lo consagra el citado mandato en su última frase que expresa; "que dispongan las leyes" y como un reforzamiento de éste, el artículo 14 de la misma ley expone: -- "que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos si no es conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho". -- (14); es decir, que para un crédito fiscal se haga efectivo, deberá previamente estar establecido en una ley que lo señala, que defina sus elementos y los supuestos de la obligación fiscal.

b) La Proporcionalidad y Equidad: Los impuestos afectan --

(13) Derecho Fiscal. Primera Edición. Ed. Harla, México 1983.

(14) Beteta Mario Ramón. Tomado del Texto de la Conferencia sustentada el 27 de marzo de 1979. Colegio de Secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación. (Copilación de conferencias sustentadas)

directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real -- del deudor fiscal, por tal razón no debe ser un acto indebido, ni arbitrario, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo -- cual quedan limitadas las facultades del Poder Legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales. Esta limitación tiene como finalidad la de evitar que se atente contra la fuente de la imposición -- fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse asimismo. (15)

"El principio de proporcionalidad significa que la capacidad del Estado para establecer tributos debe ponderar objetivamente la posibilidad contributiva del causante, de tal manera que no es proporcional el tributo cuando la medida resulte antieconómica, por cuanto a -- que excede las posibilidades del contribuyente". (16)

"Equidad, significa que el impacto del tributo sea el mismo -- para todos los comprendidos en la misma situación". (17)

Por consiguiente, todo impuesto que sea decretado debe reu-- nir estos elementos, para evitar caer en la inconstitucionalidad.

c) La Igualdad: Jurídicamente consiste en que varias perso

(15) Opus Cit.

(16) Opus Cit.

(17) Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho -- Tributario Mexicano. Sexta Edición Universidad Autónoma de San -- Luis Potosí. Pág. 76.

nas, en número indefinido, que se encuentren en una situación determinada, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de contar con las mismas obligaciones - que emanan del Estado. (18) Nuestra Constitución en su artículo 13 consagra este principio, al fijar: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por Tribunales especiales". Principio que es perfectamente válido en materia fiscal, ya que emana de nuestra máxima ley. (19)

Principios Doctrinarios: Adam Smith y Adolfo Wagner establecieron como principios del impuesto:

1.- El de Justicia.- Adam Smith, escribió, "los sbuditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción a lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos". (20) Este principio se desenvuelve en dos subprincipios: el de la generalidad y el de uniformidad.

El de la generalidad, consiste en que todas aquéllas perso---

(18) Beteta Mario Ramón. Opus Cit.

(19) Sánchez Piña J. J. Nociones de Derecho Fiscal. Ed. Pac, México, 1983. Pág. 91.

(20) De la Garza Sergio Francisco. Opus Cit. Pág. 389.

nas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales, - sujetas a pagar algún impuesto, deberán hacerlo sin excepción alguna y ser tratados para los efectos del pago, sin ninguna preferencia, a todos por igual.

La uniformidad, fija la igualdad a todos frente al impuesto, dicha igualdad, requiere que todos los contribuyentes hagan su aportación al gasto público de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera "que ha mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor".

(21)

Principio de Certidumbre "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, - forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas ... La inseguridad de los - puestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase - de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, in- cluso cuando no son insolentes ni corruptos". (22)

Principio de Comodidad, Adam Smith, citado por De La Garza -

(21) Opus Cit.

(22) Delgadillo Gutiérrez Luis H. Opus Cit. Pág. 57.

Sergio Francisco, expresó, "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente". (23)

Principio de la Economía.- El impuesto no solamente debe ser económico sino además productivo, de gran rendimiento; "tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recauda y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible". (24)

Adolfo Wagner por su parte estableció nueve principios, los cuales agrupó en cuatro categorías. Sin embargo debe reconocerse que los principios fundamentales de los impuestos se encuentran dentro de los cuatro formulados por Adam Smith, los cuales hemos analizado, no obstante ello juzgó conveniente aludir a dos de los nueve principios expuesto por el tratadista alemán Wagner, éstos son:

1.- Suficiencia de la imposición, referente a que los impuestos deben cubrir las necesidades financieras de un período financiero dado, en la medida en que otros medios o vías no puedan hacerlo o no sean admisible.

(23) De la Garza. Opus Cit. Pág. 390.

(24) Margain Manautou Emilio. Opus Cit. Pág. 42.

2.- Elasticidad de la imposición. Consistente en que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios. (25)

d) Efectos del impuesto: No puede negarse la gran importancia que tiene el impuesto, como uno de los ingresos que el Estado tiene para satisfacer el gasto público, pero tampoco puede negarse que no todos los contribuyentes están dispuestos a pagar o cargar con el peso de los diferentes impuestos que recaen o afectan su economía, ya que es como lo destaca el Licenciado Gregorio Sánchez León "se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos hay que tamblar". (26) Por lo cual, el contribuyente trata de evitar algunas veces la carga fiscal, otras se resigna y otras tantas trata de recuperar lo pagado al fisco, a éstos fenómenos o causas que se originan la Ciencia Fiscal las ha denominado efectos fiscales, éstos son:

La Repercusión, este fenómeno se desarrolla en tres etapas que son: la percusión, consistente en la caída del impuesto en el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación de - -

(25) Flores Zavala Ernesto. Opus Cit. Pág. 147.

(26) Derecho Fiscal Mexicano. Quinta Edición. Ed. Cárdenas México - 1980. Pág. 2.

pagarlo, la traslación, consiste en el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas. (27)

Explican los doctos en la materia que la traslación puede darse hacia adelante, cuando el sujeto afectado originalmente, aumenta el costo de su mercancía o servicio, en el que incluye el pago que hizo al fisco y cuya situación se repite hasta que haya quien finalmente absorbe el impuesto. Hacia atrás, cuando uno de los sujetos afectados obliga a quien le vende los servicios o mercancías a reducir el costo de lo que ofrece y entonces es éste quien absorbe el impuesto. También se puede trasladar el impuesto lateralmente, cuando el sujeto afectado no puede recuperar el impuesto pagado en un producto, pero traslada el impuesto en otros productos o servicios que estén libres de gravamen o bien su impuesto sea inferior al que se ha pagado en el producto o servicio en el cual no pudo trasladar el impuesto. (28)

Finalmente tenemos la incidencia, que es cuando la carga tributaria recae sobre el contribuyente y que generalmente es el consumidor final, es decir, que este contribuyente ya no puede trasladar el impuesto y lo absorbe.

(27) Flores Zavala Ernesto. Opus Cit. Pág. 277

(28) De la Garza Sergio F. Opus Cit. Pág. 382.

La Difusión, al terminar la repercusión, cuando se presenta la incidencia surge otro fenómeno, que es la difusión, al sufrir el sujeto incidido un menoscabo en su renta o en su capital, sufre una disminución, en su capacidad de compra, en virtud de la cantidad que le ha sido retenida por concepto de impuesto; por consiguiente al sufrir la incidencia del impuesto preferirá limitar su consumo de las cosas menos necesarias, dando lugar así a una mayor difusión del impuesto entre los que operan con artículos de lujo, y menor entre aquéllos que lo hacen con artículos de consumo necesario. Por lo tanto, puede decirse que la difusión consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de contribuyentes, al aplicarse el impuesto, éste se difunde entre diferentes personas que son afectadas en su capacidad económica. (29)

La Absorción, se presenta cuando el contribuyente, lejos de ver con apatía el efecto sufrido por el impuesto y desalentar la producción, trata de recuperar el impuesto pagado, a través de la menor calidad en la mano de obra y en el material, o bien produce una cantidad mayor e incrementa la venta de los productos o servicios que ofrece a el público.

La Capitalización, "Este caso se suscita cuando un impuesto,

en lugar de producir una pérdida del valor de un bien, acarrea el aumento de éste, porque al ser vendido el bien, el nuevo propietario paga el valor original y toda la carga tributaria que tiene acumulada el bien". (30)

La Evasión, a grandes rasgos podemos decir que es la omisión parcial o total del pago del impuesto. En ocasiones el contribuyente con el fin de evitar el pago total o parcial del crédito fiscal generado, recurre a maquinaciones, artificios o engaños, fingiendo una situación diferente a la real que está acorde con la hipótesis prevista por la ley impositiva, por lo que su actitud se vuelve delictuosa y trasciende el campo del derecho tributario, al ámbito del Derecho Penal -- Tributario. (31)

El Licenciado Ernesto Flores Zavala, nos dice que las principales causas de la evasión se deben a:

- 1.- Que hay ignorancia respecto a los fines para los cuales se emplea el impuesto.
- 2.- La falta de contraprestación, ya que la ausencia de ésta,

(30) Sánchez Piña J. J. Opus Cit. Pág. 87.

(31) Véase de: Lomeli Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. - Primera Edición. Ed. Porrúa. México, 1979. Pág. 153.

hace aparecer al impuesto como un donativo forzoso.

3.- La mala administración pública cuando da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o malos.

4.- Los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, que llegan a darse, lo que hace pensar al contribuyente, - que pagar los impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de funcionarios deshonestos. (32)

La Elusión, algunos autores como el Licenciado Flores Zavala han denominado a este concepto como la Evasión legal, por consistir en la omisión del pago dentro de los lineamientos de la ley impositiva, - (33) empero, considero más correcto el primer término empleado, ya que no solamente nos permite distinguirlo de la evasión, sino además precisar la naturaleza de éste, la elusión consiste en la utilización de medios legales, en los cuales el contribuyente aprovecha las deficiencias de la norma tributaria, alcanzando de esta manera un fin económico sin que realice el hecho generador y por lo tanto evita el nacimiento de la obligación tributaria. (34) El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato al referirse a este concepto nos dice, "que es el sustraerse del

(32) Elemento de las Finanzas Públicas, ya citada, Pág. 290-91.

(33) Opus Cit., Pág. 290.

(34) Delgadillo Gutiérrez Luis H. Opus Cit., Pág. 64.

pago del impuesto sin incurrir en conductas ilícitas, que se realiza - en esta figura una conducta lícita, como es el evitar coincidir con la hipótesis legal, "ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente absteniéndose de realizar los hechos o actos gravados por la ley. (35)

(35) Rodríguez Lobato R. Opus Cit., Pág. 64.

CAPITULO IV

ASPECTO JURIDICO PRACTICO

- a).- El Hecho Imponible;
- b).- El Sujeto;
- c).- Las Exenciones;
- d).- Las Deducciones;
- e).- Las Obligaciones del Contribuyente y de Terceros;
- f).- La Psicología del Contribuyente y de los Representantes de la Autoridad Fiscal.

- a).- EL HECHO IMPONIBLE:

Para Sainz Bujanda: Hecho imponible es un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma fiscal, que al realizarse genera el nacimiento de una obligación tributaria concreta. (1)

Conforme a esta definición podemos decir, que el conjunto de circunstancias que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto al tema que tratamos, están precisadas en los términos de los artículos 74 y 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que fijan la obligación a cargo de las personas físicas residentes en el país, nacionales y extranjeros, del pago del impuesto por los ingresos en efec

(1) Citado por Rodríguez Lobato R. Opus Cit., Pág. 105, Cfr.

tivo, en bienes o en crédito, que se perciban por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado, de entre los cuales por señalar sólo algunos están: el salario, las pensiones, jubilaciones, indemnizaciones por retiro, desparas, aguinaldo, vacaciones, etc., e incluso la participación a la que tienen derecho los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Lo anterior nos permite señalar que:

El objeto de este impuesto es gravar a todo ingreso que provenga de la relación laboral de los trabajadores que prestan un servicio personal subordinado, sin importar el concepto del que se trate o su forma de pago, es decir, si se trata del salario o de otra prestación que provenga de la relación laboral y si el pago es en efectivo o en especie.

Ante esta situación encontramos que los ingresos percibidos por el pago del tiempo extraordinario trabajado, también son alcanzados por el impuesto, lo cual a nuestro criterio no debe de ser, en vista de que quien procura obtener un ingreso extra, que se traduce en un ingreso superior al ordinario, lo hace para aligerar las cargas económicas que recaen en los gastos familiares y de esta forma satisfacer sus menesteres. y no porque con la obtención de dicho ingreso logre generar o asegurar una riqueza. Al parecer el legislador ya ha considerado ésta situación y trata de enmendarla, ya que en la Ley de Renta para 1986, se observan reformas al respecto. (2)

(2) Infra, inciso c).

Otro acontecer dentro del objeto de este impuesto es lo referente a las pensiones, jubilaciones e indemnizaciones por retiro que antes estaban libres de gravamen y actualmente son alcanzadas por el impuesto cuando alcanzan un determinado monto. (3)

Estas observaciones nos permiten efectuar otros señalamientos que dentro del hecho imponible encontramos:

1.- Podemos observar que el hecho imponible afecta en un primer plano, a las personas físicas residentes en el país que prestan un servicio personal subordinado, que en otras palabras podemos decir, se trata de los trabajadores de la iniciativa privada. (4)

2.- Los sujetos afectados por la obligación tributaria de acuerdo a la primer categoría fijada en el artículo 78, están aún más precisados, tanto en su situación de contribuyentes, como en los ingresos que les son afectados, ya se trate de efectivo, bienes o crédito, conforme lo podemos observar en el artículo 77, de la misma Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual nos fijan las exenciones permitidas y las reglas a las cuales deben sujetarse los ingresos que están fuera del alcance del impuesto. (5).

(3) Infra, Mismo inciso.

(4) Infra, Inciso a).

(5) Infra, Inciso c).

3.- El hecho imponible en los términos de los artículos 74 y 78, como hemos visto, nos da la idea de que se grava absolutamente a todos los ingresos que provienen del trabajo que se presta en la iniciativa privada, sin embargo, ésto no es así ya que se permite se resten algunas cantidades a las que la ley denomina deducciones, pero las cuales deben reunir ciertos requisitos. (6)

4.- La obligación principal en este impuesto como en todos es la realización del pago, pero ésto no implica que sea la única obligación, sino que además existen otras que no solamente afectan al sujeto directo sino que llegan a trascender hasta un tercero. (7)

5.- Ante el hecho imponible se presentan diversas conductas tanto por parte de los contribuyentes como de las autoridades hacendarias, lo que es motivo de que ante el impuesto se provoquen situaciones negativas y se generen efectos en perjuicio del fisco, por lo cual consideramos necesario aludir aunque sea someramente a las conductas más frecuentes que suelen darse entre los contribuyentes y las autoridades hacendarias. (8)

(6) Infra, inciso d)

(7) Infra, inciso e)

(8) Infra, inciso f)

b).- EL SUJETO:

El artículo 78 de la Ley de Renta nos señala las diversas categorías de las personas físicas, residentes en el país, a quienes se se afecta su ingreso, percibido por la labor o servicio que prestan, dife rente al independiente, ya que éste se encuentra regulado por otros ar tículos y en un capítulo diferente. Las categorías que alude el ar tículo 78 son:

La de las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado, que se encuentran ubicadas en un primer plano, las cuales son el objeto de nuestro estudio y afirmamos se trata de los trabajado res del sector privado. Las otras categorías que existen dentro de di cho artículo, a las cuales sólo nos referiremos a efecto de hacer un comentario, o una comparación con el objeto de nuestro estudio y am pliar nuestra información, pero sin analizar la situación de éstas; tales son:

La de los funcionarios y trabajadores del Estado, que en tér minos más exactos denominaremos servidores públicos (9), y los miem bros de las fuerzas armadas.

(9) El Código Penal utiliza este concepto y define lo que se entiende por servidor público, así como los sujetos que se encuadran en el concepto. Artículo 212.

La de los miembros de las sociedades cooperativas de producción.

La de los miembros de consejos directivos, de vigilancia, --- consultivos o de cualquier otra índole, así como los administradores, --- comisarios y gerentes generales, los cuales aún cuando pertenecen al --- sector privado no podemos elevarlos a clasificarlos dentro de la categoría de trabajadores, ya que en los términos de nuestra legislación --- laboral pertenecen o son representantes de los patrones.

Y la de trabajadores presuntos.

Las bases en que nos hemos fincado para establecer como una --- primer categoría al objeto de nuestro estudio, así como para sostener --- que se trata de los trabajadores de la iniciativa privada, se debe a --- que el artículo 78, utiliza términos que son características propias y --- únicas de esta clase de trabajadores.

1.- Se emplea el término "subordinación", cuyo significado --- encierra, un poder de mando (patrón), y un deber de obediencia (trabajador), lo que caracteriza a los trabajadores del sector privado, ya --- que en el caso de los trabajadores de la federación, la ley que tutela sus derechos y obligaciones, al definir lo que es un trabajador no utiliza dicho término (10) y únicamente se refiere a que es la persona ---

(10) Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado Reglamentaria del Apartado B) del artículo 123 Constitucional, artículo 3.

que preste un servicio físico o intelectual o de ambos géneros, en virtud del nombramiento que se le expida o porque figure en las listas de raya de los trabajadores temporales, lo que no ocurre con los trabajadores del sector privado en los que la Ley Federal del Trabajo (11) al definir el concepto de trabajador si emplea dicho término, lo que caracteriza a éste tipo de trabajadores.

2.- Es utilizado también el concepto "salario". (12) El mismo que no se utiliza para denominar al pago de otra clase de trabajadores como los del sector público pues la misma ley de renta nos habla de remuneraciones al referirse a los trabajadores del Estado, así también la ley que tutela sus derechos emplea el concepto sueldo. (13) Y si bien no podemos argumentar que ésto sea una base sólida para hacer la diferenciación, si creemos nos permite hacer una distinción.

Por lo que pueda pensarse de otras personas físicas que dentro sector privado se encuentran como son los administradores directores, gerentes generales, diremos que la Ley del Impuesto sobre la Renta denomina a sus ingresos como honorarios, y que además éstos no son trabajadores sino representantes de los patrones, lo que sí hace una diferencia exacta entre los trabajadores y ellos.

(11) Ley Federal del Trabajo, artículo 3.

(12) Supra, inciso b), Capítulo Primero, Primera Parte.

(13) Artículo 15, fracción V, de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado.

3.- Un argumento más es la especificación que hace el artículo 78, al incluir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, como objeto del impuesto, lo que nos permite pensar únicamente en los trabajadores del sector privado, en vista de que en el sector público no hay utilidades que se generen por la prestación de su servicio.

4.- Una última base que confirma nuestra postura, la encontramos en la parte última del párrafo primero del multicitado artículo 78, que fija; "Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:" y nos empieza a señalar a los ingresos que perciben los demás sujetos que hemos expuesto, lo cual nos da una clara evidencia de la propia ley, ubico en primer plano a los trabajadores del sector privado.

Las bases comentadas y que demuestran la postura que hemos sostenido de que la ley impositiva al referirse a las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado, alude directamente y únicamente a los trabajadores del sector privado, nos permite hacer un comentario general.

Pensamos no deben agruparse tantas categorías en un sólo artículo, porque implica dar un trato igual tanto a desiguales como iguales y esto no resulta equitativo ni justo, ya que el principio de igualdad significa que todos los obligados a determinada situación, los que no estén en situación jurídica distinta se les deben de aplicar las mismas reglas y normas, o sea "tratar a los iguales de manera

igual" y no aplicar las mismas reglas a todos, cuando su situación es diferente, porque ésto da lugar a ponerlos en una situación de ventaja ante los demás. Por ejemplo, sentimos que equiparar a los trabajadores del sector privado con los del sector público así como a los miembros de las fuerzas armadas y funcionarios públicos, a los gerentes generales, administradores, etc.

Para nosotros es inadecuado, en virtud de que los trabajadores de la iniciativa privada, se encuentran sujetos a un régimen de explotación continúa, cuya finalidad es la de generar riqueza para quien los contrata, y es a tal grado la necesidad de los trabajadores por -- que sean contratados, que a veces aceptan condiciones de trabajo muy -- por debajo de lo que señala la legislación laboral, ya que no todos -- los patrones cumplen con los lineamientos fijados por la Ley Federal -- del Trabajo, consumando de esta forma una excesiva explotación.

Por lo que consideramos que esta situación las hace diferentes a las demás categorías que contempla el artículo 78, otro ejemplo -- lo encontramos en los trabajadores del sector público, que si bien podemos decir sus condiciones de trabajo no resultan del todo envidiables si podemos observar que las prestaciones percibidas por parte del Estado, así como la labor que desempeñan, los coloca en una situación -- diferente, ya que, por cinco días de labor tienen dos días a la semana de descanso obligatorio, un período mayor de vacaciones, comparado con los de la iniciativa privada, tiendas de autoservicio, en las cuales -- pueden adquirir mercancías a un precio más bajo que en el mercado común, así como estar libres del Impuesto al Valor Agregado y a las cua-

les solo tienen acceso los trabajadores de las dependencias de gobierno.

Con lo anterior, no pretendemos efectuar un análisis profundo pues nos llevaría horas de estudio analizar cada legislación, tanto la de los trabajadores del sector público como la del sector privado, además que no es este el objeto de nuestro estudio, bástenos las comparaciones señaladas para decir y comprender que ambas clases de trabajadores se encuentran en situaciones distintas, y que de igual manera -- las otras categorías señaladas por el artículo 78, son diferentes a la de los trabajadores de la iniciativa privada.

Por lo que consideramos correcto aplicar las palabras del -- Licenciado Francisco de la Garza, que al referirse al principio de proporcionalidad y equidad ha expresado: "En la distribución de cargas, -- la justicia distributiva exige tratar igual a los iguales y a los desiguales como desiguales, tal como ocurre en los impuestos indirectos".--
(14)

c).- LAS EXENCIONES:

Puede decirse, que aún cuando el Estado, a través de las --

(14) Derecho Financiero Mexicano, antes citado, Pág. 257.

exenciones trata de suavizar las cargas fiscales, a fin de estimular -- más al contribuyente no logra su propósito, pues de hecho no existe -- exención alguna.

Efectivamente, "ningún individuo está realmente exento de la tributación. Lo que acontece es que la materia impositiva se ha diversificado asombrosamente; pero no tanto que puedan olvidarse las viejas ideas y clasificación de los impuestos en directos e indirectos. Si -- aparentemente un sujeto no es contribuyente de un impuesto directo, no puede evitarse cubrir los impuestos indirectos y, de esta manera, en -- definitiva, viene a cooperar a la formación de la hacienda pública, es específicamente en el renglón fiscal". (15)

Por otra parte, el artículo 28 del Ordenamiento Fundamental, establece: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos ... las exenciones de impuestos, en los términos y condiciones que fijan las -- leyes ...", al respecto cabe señalar las siguientes aclaraciones.

1.- La exención del pago al impuesto que se otorga a determi nados ingresos que derivan de la relación laboral, de quienes prestan un servicio personal subordinado, como lo es en el salario mínimo y --

(15) Briseño Sierra Humberto. Opus Cit., Pág. 19.

otros ingresos que en los términos del artículo 77 y demás que en el capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentran, no es anticonstitucional; en vista de que el mandato constitucional, hace la prohibición en los "términos y condiciones" de las leyes que correspondan; ésto es, de las leyes tributarias que en su caso se traten; por ejemplo; en el nuestro la Ley del Impuesto sobre la Renta, está facultada para prohibir u otorgar la exención de los ingresos que ella considere.

2.- Por las características que toda ley viste: generalidad, impersonal, obligatoria, etc., puede también deducirse que cuando ésta fija alguna exención en determinados ingresos o a un grupo de individuos, ya sea por que éstos carecen de capacidad contributiva o por alguna cuestión diplomática, no se rompe ni con la garantía de igualdad, ni se contraría el sentido que el artículo 28 constitucional expresa, pero que tales exenciones van encaminadas hacia un sentido de justicia social y, en el caso de los diplomáticos hacia la reciprocidad.

3.- A contrario sensu, si se contraría el espíritu del artículo 28 constitucional, cuando se otorga a un sujeto en lo particular, una exención en sus ingresos o libera de hacer cualquier pago del impuesto; por ejemplo, en el caso de un técnico o científico, del cual el país requiera sus servicios y el Estado convenga con éste que el pago que obtenga por sus servicios estará libre del gravamen que la ley fija, o bien, puede pensarse también en el caso de que algún funcionario público al cual se le exenta de hacer los pagos que conforme a la ley impositiva está obligado a hacer. Como en la "Ley sobre Sueldos,-

Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas", expedida el 21 de febrero de 1942, que en su fracción VI del artículo 2, se consideraban exceptuado del pago del impuesto: los sueldos del Presidente de la República; de los entonces Magistrados de la Suprema Corte, Diputados, Senadores y demás funcionarios públicos federales de elección popular que se encontrarán en funciones al entrar en vigor la ley, y cuya situación de privilegio más tarde se enmendó. -- (16).

4.- A veces por cumplir con el principio de economía, no se cobra determinado crédito fiscal, pero esto no quiere decir que se esté exentando del pago del impuesto al sujeto obligado, pues la obligación tributaria existe, y, aún cuando el gasto de la recaudación resultase superior al ingreso a percibir, puede -si la autoridad fiscal así lo quiere-, hacerlo efectivo en el momento que lo juzgue oportuno.

5.- "La exención del impuesto supone la concesión gratuita; pero no puede decirse que se exima a alguien del pago de contribuciones, cuando a cambio de ellas, da alguna cosa; en cumplimiento de un contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades. El artículo 28 constitucional, que se refiere a la exención de impuestos, tra

(16) Escorza Ledesma Juan, Opus Cit., Pág. 30.

ta de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en los perjuicios de -- otros; más no puede decirse que exista tal exención, cuando a cambio -- de contribuciones se otorga determinada prestación". (17)

El artículo 77 de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta señala los ingresos que se encuentran libres del pago del impuesto, para el caso que nos ocupa, sólo señalaremos aquéllos que están estrechamente relacionados con el objeto de nuestro estudio, haciendo un comentario cuando así lo consideremos necesario.

1.- El Salario Mínimo General, esta exención es de aplicación general para todos los contribuyentes, de manera que los que piensan que únicamente los asalariados con el mínimo general están en una situación de privilegio, están en un error, ya que, el impuesto en los ingresos por salario empieza a incidir a partir de la cantidad que rebasa el salario mínimo general, por lo que, todo contribuyente, persona física, debe aplicar esta exención. Desafortunadamente a veces por ociosidad o ignorancia la exención no se efectúa en el momento en que debe hacerse y sólo se aplica hasta el momento en que se determina el pago definitivo, situación que permite al retenedor o al erario un financiamiento a costa del asalariado.

(17) Aguilar Alvarez Javier. Jurisprudencia en Materia Fiscal Federal vigente, Primera Edición. Ed. Ecasa, México 1984, Pág. 21.

No obstante lo anterior, no consideramos del todo acertado el criterio adoptado por la legislación impositiva para exentar únicamente al salario mínimo general, en virtud de que para nosotros no todo individuo que obtenga un ingreso superior a este ya tienen capacidad contributiva, para nosotros la capacidad contributiva se da en la medida que el individuo satisface sus menesteres de vida de si mismo y su familia; y como no todos los individuos son uniformes en cuanto a los familiares que de él dependen, unos necesitan mayores ingresos que otros.

Si bien es cierto, el artículo 123, fracción VI, párrafo segundo consagra un principio de suficiencia, éste estableció como una regla para evitar la excesiva explotación, pero no fue su sentir que todos los individuos que obtuvieran dicho ingreso iban a cubrir todas sus necesidades, ya que dicho ingreso sólo constituye una garantía para el trabajador, además podemos apreciar que dicho principio es suficiencia salarial, ante la realidad no se cumple, ya que el monto que nominalmente es fijado al salario mínimo general resulta ser inferior ante el salario real, es decir, que si actualmente tenemos un salario mínimo general de 1060 pesos (18), el costo de los productos de primera necesidad resulta ser mayor al monto del salario mínimo general, al grado de que frecuentemente se tenga que incrementar dicho salario, pero siempre manteniéndose debajo del salario real.

(18) Vigente durante el primer semestre de 1985.

Antes de que existiera esta exención, la ley permitía al trabajador restar una cantidad determinada por él, por su esposa y por cada uno de sus hijos, lo que daba a entender que efectivamente se gravaba a quien tenía capacidad contributiva, sin embargo, ello también tenía sus consecuencias ya que los trabajadores que tenían parientes que económicamente dependían de él, pero no pertenecían a los mencionados, no tenían derecho a la exención, hasta cierto punto éstos últimos habría quienes declararan situaciones falsas y de acuerdo al monto anual obtenido, efectuando las deducciones jamás contribuirían o pagarían el impuesto, aún cuando tuviesen capacidad para contribuir.

Por lo tanto, a nuestro juicio el hecho de haber exentado al salario mínimo general del pago del impuesto, resulta un buen intento por lograr la justicia contributiva, empero, no es suficiente quizás - una combinación del sistema antes existente con el actual daría un mejor resultado, verbigracia, si además de permitir la exención al mínimo general se permitiera exentar una cantidad por el cónyuge y sus descendientes que efectivamente demuestre dependan de él podría lograr se un resultado mejor.

2.- Todas las demás prestaciones diferentes del salario mínimo general, siempre y cuando no excedan de los mínimos que la legislación laboral señala.

Dentro de estos ingresos se encuentran los que se obtienen - como pago del tiempo extraordinario trabajado, siempre y cuando el in-

greso obtenido no exceda del importe que corresponda a el pago de nueve horas a la semana, de lo contrario el pago recibido por las horas - que se excedan de nueve se causará el impuesto.

Desafortunadamente en la práctica esta exención no es aplicada debido a que el retenedor no efectúa la exención como corresponde y una vez que los asalariados con el mínimo general rebasan dicho ingreso, ellos calculan el impuesto sin considerar que también por las horas extras deben efectuar la exención en los términos del artículo 77 en concordancia con el 66 de la Ley Federal del Trabajo.

Podríamos decir que esta situación ya se ha tomado en cuenta por el legislador y para las reformas de 1986, la fracción I del artículo 77 de la Ley Tributaria es más específica y ya se señala que el pago del tiempo extraordinario está libre de gravamen a determinado monto.

Otra observación es en lo referente al salario mínimo profesional, el cual consideramos debe encontrarse dentro de esta exención, ya que también es un mínimo que no solamente señala nuestra legislación laboral sino además la ley fundamental, empero, el propio artículo 77 de la ley impositiva señala como requisito para la aplicación de los mínimos que otorga la legislación laboral, que éstos deben calcularse sobre la base del mínimo general, luego entonces esta condición viene a sujetar a todas las prestaciones que estarán exentas siempre y cuando no rebasen al salario mínimo general y no porque la legislación laboral les otorgue el carácter de mínimos.

3.- Las pensiones jubilaciones y haberes de retiro, cuando no excedan de nueve veces al salario mínimo general.

Muy contados serán los pensionados y los jubilados que de acuerdo a esta exención estén sujetos al pago del impuesto. Hasta cierto punto, sentimos que no tiene sentido se grave a este ingreso a determinado monto, pues como lo hemos dicho pocos serán si es que los hay los que se encuentren en dicho supuesto, pensamos que lo más lógico sería volver al criterio de 1974, en donde se encontraban totalmente exentos.

4.- Los obtenidos por concepto de pago de primas de antigüedad por retiro e indemnizaciones obtenidos por la terminación de la relación laboral, cuando no exceda de noventa veces al salario mínimo general elevado al año, el cálculo se efectuará por cada año de servicio.

Pocos también al igual que en la exención anterior serán los que sean alcanzados por el impuesto, por lo que sólo nos resta agregar que aquí si consideramos correcto el hecho de considerar al salario mínimo para la aplicación de la exención, ya que continuamente se incrementa en las últimas fechas, lo que permite que la exención vaya adecuada con la situación económica de los trabajadores.

Existen también dentro del artículo 77 de nuestra multicitada Ley del Impuesto sobre la Renta otros ingresos exentos, los cuales consideramos no necesitan un comentario específico como en los anteriores.

res, por lo que nos limitaremos a describirlos y a efectuar el comentario final respecto a este inciso que tratamos.

5.- Los provenientes de cajas de ahorro de los trabajadores,

6.- Los percibidos por reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.

7.- Las prestaciones de seguridad social que otorguen las -- instituciones públicas.

8.- La cuota de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones.

9.- Las gratificaciones que reciban los trabajadores en forma general.

10.- 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 trabajador, elevado hasta 30 días.

11.- La entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Como puede observarse, la ley tributaria se explyea en señalar cuales son los ingresos que se exentan y puede apreciarse aparente

mente que busca o tiene un fin equitativo y que, efectivamente atiende a un sentido de justicia social y, a la capacidad contributiva del individuo; sin embargo, ésto no es del todo así, pues si la ley no grava estos ingresos, puede deberse fundamentalmente a dos razones:

a).- Puede considerarse que el Erario, en busca del cumplimiento del principio doctrinario de economía, vigila que siempre el costo de la recaudación sea inferior al ingreso que va a recaudar y, de esta forma, si obtiene el Erario una utilidad, pues gravar los ingresos mínimos de los trabajadores, que perciben en efectivo, en especie o en servicio, resultan contrarios al principio de economía, debido a que la totalidad de los ingresos que se encuentran expresamente exentos del pago, muchas veces ni siquiera son suficientes para los trabajadores; además, los ingresos en especie y en servicio, que los trabajadores obtienen por parte de su patrón, son más bien, ingresos en beneficio de la propia empresa o centro de trabajo, ya que con tales prestaciones, como lo es el de guarderías, la herramienta o útiles para desempeñar la labor, son para que el trabajador ejecute un mejor y expédito trabajo; por lo cual hasta puede pensarse que el beneficio paupérrimo que se recibe de ellos, más bien benefician al patrón que al trabajador; gravar estos ingresos, para el fisco resultarían más laborioso al tener que hacer una conversión de la prestación en especie y servicio que obtiene el trabajador y, además, un gasto innecesario que la originaría pérdidas en la recaudación. Lo que no ocurre con los ingresos en efectivo que son fácilmente recaudables y no requieren de más labor que su recaudación, por lo que la ley fija un mínimo que ha considerado el esencial para la subsistencia del trabajador, sin

importarle si el ingreso que recibe en efectivo, libre de gravamen, es suficiente o no para la subsistencia del trabajador, como ocurren en los ingresos de jubilados y pensionistas que antes sí estaban libres de impuesto, por considerar que éstos no tenían otro medio de vida más que el ingreso que percibían por tal concepto, pero que a partir de 1974, fueron gravados, cuando exceden de determinado monto. (19)

b).- Si se gravaran estos ingresos exentos, no solamente resultaría contrario a los principios del derecho laboral, sino que también habría una mayor explotación; además los trabajadores pronto mostrarían un descontento que llevaría a conflictos muy graves entre la clase trabajadora y la patronal, pues la insuficiencia de los ingresos llevaría a que los trabajadores exigieran mayores prestaciones al patrón y, éste ante tal problema, optaría o por ocupar pocos trabajadores o por cerrar los centros de trabajo y trasladarse a otro lugar a donde no haya tanto problema, tanto por parte del sector laboral como del Fiscal.

Son por estas razones, por lo que me atrevo a decir que la benevolencia del Erario, al exentar a los ingresos apuntados, no deriva de un acto generoso ni del todo justo, puesto que en su generosidad

(19) Licenciado Hoyo D'Addna. Aspectos Jurídicos del Impuesto sobre la Renta. Colegio de Secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación, A. C.

se encuentra también su propia seguridad y, aún cuando se diga que el Erario grava a los ingresos superiores al mínimo que la ley fija en el régimen laboral, porque considera que los sujetos que los obtienen, ya se encuentran en plena capacidad contributiva. Esto no resulta cierto en parte, pues si así fuera, no habría por qué procurar conseguir doble trabajo, quienes el tiempo se lo permite o bien para qué emplear el tiempo extra si ya el trabajador se encuentra con su sustento asegurado. Por lo cual, si el mínimo es insuficiente, entonces el trabajador procura tener un ingreso que no sea gravado o bien que su gravamen sea mínimo también,

c).- Las deducciones como es el ingreso bruto el que el Erario grava, permite que el causante descuenta de tal ingreso, los gastos que haya efectuado para la obtención del ingreso, procurando así gravar a la renta, que más tarde será la renta legal; es decir, los ingresos que un contribuyente ha obtenido durante un ejercicio fiscal, menos las deducciones autorizadas por la ley.

Sin embargo, aún cuando se ha dicho que se permiten deducir los gastos que se efectúan para la obtención del ingreso, estos gastos para ser deducibles, necesariamente deberán estar autorizados por la legislación fiscal, pues de lo contrario, no se podrá señalar o deducir tales gastos.

Por lo que respecta a los trabajadores, la legislación fiscal, en el capítulo que reglamenta el impuesto en sus ingresos, no señala ninguna deducción que éste pueda hacer, por lo cual las únicas --

deducciones autorizadas son las que de manera general, señala el Capítulo XII del mismo Título IV, en el artículo 140, referente a las deducciones personales como son: el Salario Mínimo General elevado al año, de la zona económica del contribuyente, donde se encuentre su casa habitación, el cual sólo se hará por una vez, los gastos funerarios que lleve a cabo, cuando se trate de ascendientes o descendientes, de su cónyuge o persona con quien viva en concubinato, cuyo monto no deberá de exceder del salario mínimo general elevado al año, de la zona económica del contribuyente. El excedente del gasto que rebase el equivalente del monto fijado, no será deducible.

Los gastos médicos y dentales, así como los hospitalarios que efectúe el contribuyente para sí o para las personas antes mencionadas.

Los donativos que efectúe y que reúnan las condiciones de la fracción IV del artículo 140 del ordenamiento en trato.

Como puede apreciarse, un trabajador que obtenga un peso más del salario mínimo general, quede gravado y sus únicos deducibles, propiamente se reducen a dos: sus gastos funerarios hasta el monto que la legislación le permite y el salario mínimo general elevado al año, ya que los otros, son propiamente de las personas que prestan un servicio personal dependiente. Así que todos los demás gastos que el trabajador lleve a cabo para mantener su fuente de trabajo, como pueden ser: gastos de transportación de su casa habitación al centro de trabajo, alimentación o bien sus gastos que efectúe para la formación educativa

de él o su familia no son deducibles, porque la legislación considera que tales gastos los cubre con el salario mínimo general. Por lo que se refiere a los gastos médicos o dentales, puede decirse que casi no los hay, en vista de que el trabajador se encuentra inscrito por disposición legal a el Instituto Mexicano del Seguro Social, que por la cuota semanal que cubre a tal institución, obtienen servicios médicos o dental, por lo que puede deducirse que son muy pocos los deducibles que un trabajador puede efectuar.

d).- Las obligaciones del contribuyente y de terceros: además de la contribución al Erario, los contribuyentes están sujetos a efectuar otras obligaciones que por estar relacionadas con el impuesto, deberá cumplir; éstas son:

1.- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar su registro al empleador.

2.- Solicitar al empleador constancia de las remuneraciones cubiertas y de las retenciones que se hayan efectuado.

3.- Presentar declaración anual, cuando los ingresos provenientes de la prestación del servicio personal subordinado sea superior a cinco veces del salario mínimo general elevado al año.

La declaración anual tiene como principal finalidad, la de enterar al fisco de todos los ingresos percibidos durante el año y de los pagos provisionales efectuados, para que así se determine el im-

puesto definitivo.

Si en la declaración que presente resulta con saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución y, después de múltiples gestiones administrativas, recibirá la cantidad que haya pagado de más, pero sin ningún interés adicional; si por el contrario, resulta con saldo en contra, deberá de pagar éste en el tiempo que la ley señala y de no hacerlo, le será acumulado un recargo; si éste persiste en no hacer el pago, puede llegar hasta el embargo, que prive al trabajador de su escaso patrimonio que haya acumulado con el fruto de sus energías de trabajo.

El Erario a fin de no cobrar directamente a cada contribuyente, porque pudiera ser que el contribuyente, con el fin de no pagar el impuesto cambiara continuamente de trabajo, se suscitará una contienda entre el recaudador y él, o cuando llegara a cobrar, el trabajador ya se hubiera gastado todo su salario; además de que se haría un enorme gasto que no recaudaría utilidad alguna, ha impuesto a un tercero, a quien difícilmente el trabajador se negaría a pagar el impuesto, que descuenta el impuesto que el trabajador ha causado, este tercero que es el patrón en el ámbito fiscal recibe el nombre de retenedor y, además de la obligación principal que es retener el impuesto, tiene también como obligaciones las siguientes:

- Entregar al trabajador constancia de los salarios devengados y pagados durante el año, así como la cantidad que haya retenido como impuesto provisional, a más tardar en el mes de marzo de cada año.

- Cerciorarse que el trabajador se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

- Presentar ante las oficinas autorizadas en el mes de marzo de cada año, la información sobre el nombre, la clave del registro federal de contribuyente, las remuneraciones cubiertas, las retenciones efectuadas y, en su caso, el monto del impuesto anual correspondiente a cada una de las personas que hubieran prestado sus servicios, en el año de calendario anterior.

Ante las obligaciones impuestas a los terceros, se ha argumentado que la retención es anticonstitucional, en virtud de lo dispuesto por el artículo 5o. de la Carta Magna; que prohíbe, se imponga trabajo personal, sin justa retribución y sin el pleno consentimiento de quien lo tenga que ejecutar y, si bien el mismo mandato hace algunas salvedades, entre éstas no se encuentra alguna que justifique a las obligaciones en el ámbito fiscal, que se impone a terceros.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia, dentro de ha sustentado que: "La retención no es un trabajo personal; por lo tanto, no es contrario al mandato constitucional, es un medio eficiente para efectuar la recaudación de las contribuciones que, al no ser honerosa ni difícil, facilita el control de su fuente impositiva". "Así es evidente que siendo las sociedades que distribuyen o deben distribuir las ganancias entre sus miembros, a ellas corresponde retener el impuesto y, precisamente por eso el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, establecía una obligación solidaria en el pago del tri-

buto a cargo de las propias sociedades. En tales condiciones constitucionales, la retención del impuesto --uno de los medios indispensables para la recaudación del mismo--, debe estimarse que la obligación correspondiente está comprendida dentro de la genérica que a cargo de los mexicanos establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Por consecuencia, no constituyendo la retención un trabajo obligatorio, es claro que no es inconstitucional la ley que la consagra". (20)

Pero aún cuando se ha externado este criterio, sigue siendo molesto y no convincente para el tercero, que al sentir el peso de la obligación que no le reditúa beneficio alguno, siente que se trata de un tributo que tiene que pagar en especie y, cuyo cumplimiento no resulta benévolo para con el contribuyente pues al efectuarse el cálculo para la retención, no siempre se hace el que verdaderamente le corresponde y al quedar a su arbitrio, bien puede hacer un cálculo en el cual el contribuyente, al determinar el pago definitivo del impuesto, tenga un saldo a favor o en su defecto en contra y, ésto repercute en el contribuyente de la siguiente manera:

-- Si el saldo es a favor, el contribuyente se ha privado de

(20) Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Sexta Edición. Ed. Universitaria Potosina.- México 1981 Pág. 189 -190.

utilizar una cantidad la cual pudo redituarse alguna otra cantidad; o bien, pudo haberlo beneficiado en lo que más le conviniese, que tenerla inactiva, ya sin rendimiento alguno durante un año, además del numeroso trámite administrativo y pérdida del tiempo del contribuyente para lograr que se le devuelva la cantidad que se le retuvo de más como pago provisional del impuesto definitivo.

- Si el saldo resulta en su contra, es decir que al hacer el cálculo del pago del impuesto definitivo resulta con que la cantidad pagada es inferior a la que debe cubrirse por pago del impuesto definitivo anual, el contribuyente enfrenta al problema de que en ese momento, bien no puede contar con el importe del pago del saldo en contra y entonces debe convenir con la autoridad hacendaria, un pago en parcialidades que ser autorizado sería con los recargos correspondientes y entonces resulta que el contribuyente, no sólo verá menoscabado su ingreso por el abono del pago que resultó en su contra, sino también con el pago provisional del nuevo ejercicio fiscal que ha empezado, lo que puede originar que la autoridad hacendaria, al querer cubrir el pago, parte o la totalidad de este recurra al embargo. Privando total o parcialmente parte del patrimonio que con enormes sacrificios el contribuyente haya acumulado, pues el crédito fiscal al existir debe cubrirse aún contra la voluntad del contribuyente.

e).- La Psicología del contribuyente y de los representantes de la autoridad fiscal: suelen darse en el ámbito fiscal las conductas más increíbles, tanto de parte de las autoridades hacendarias como de

los contribuyentes, por ejemplo:

1.- Hay contribuyentes que piensan, que no tienen obligación alguna con el Erario, por lo que no hay por qué contribuir al gasto público; que el producto en efectivo que obtienen por su labor, únicamente le pertenece a él y a nadie más; por lo que, continuamente tratan de evadir el pago del impuesto, sin importarles el daño que causan con su conducta.

2.- Hay también a quienes no les es posible evadir el pago del impuesto, porque cuando reciben su ingreso el pago ya ha sido cubierto, por lo que ven con desprecio al Erario y a quien se encarga de retenerles el pago provisional, pero admiran el ingenio y habilidad del que infringe la ley tributaria considerando que su conducta, es un acto plausible y, hay hasta quienes los juzgan como un héroe que venga lo que ellos han perdido, sin darse cuenta que el perjudicado es él, que como contribuyente cumplido, recibe el peso del gasto público que el infringidor no cubre.

3.- Existen también otros tipos de conducta en los contribuyentes que han tenido ya una experiencia desagradable con el Erario, por lo cual, para evitar cualquier contienda con él, cumplen conforme los preceptos fiscales y cuando se dan cuenta de algún error por parte de las autoridades hacendarias, omiten dar aviso, o bien si existe alguna coyuntura legal, la aprovechan por lo que también evaden al fisco, pero no caen en delito alguno.

4.- Poco puede decir, son los contribuyentes conscientes y sabedores de la obligación que existe de contribuir al gasto público, así como también conscientes de que no todos pueden contribuir al gasto público en la misma proporción que ellos pues hay quienes carecen de capacidad contributiva, por lo cual, sabedores de la situación desigual que impera en nuestra nación, conservan una actitud de completa cooperación para con el Erario, enterándolo de todos sus ingresos y del pago que les corresponde cubrir, mostrándose atentos y gustosos en cumplir con los ordenamientos fiscales; porque también saben que su aportación está encaminada al beneficio y desarrollo económico del país.

Por lo que respecta a la conductas más frecuentes que suelen darse por parte de las autoridades fiscales, pueden citarse las siguientes:

1.- La del empleado o funcionario que exagera su cargo y emplea todos los recursos legales vigentes y hasta los que no son ya aplicables, aprovechando la ignorancia del contribuyente, para amedrentar a los demás y escaermentar a quienes hayan infringido, evadiendo al fisco.

2.- Existe también la conducta del funcionario o empleado corrupto y deshonesto, que busca aprovecharse de su puesto y pretende beneficiarse a costa del erario, dando asesoría o auxilio a los contribuyentes que compensan muy bien su ayuda, a fin de evitar el mayor pago posible al erario.

3.- Existe también la conducta del empleado o funcionario -- que no ve más actitud que adoptar, que la que aplicar la ley, no doble gándose ni importándole la situación que el contribuyente tiene, de ma nera que si existe algún error en el que el contribuyente incurrió y -- no se dió cuenta si existe una sanción la aplica sin miramiento alguno.

4.- Por último, la del funcionario o empleado, que dignamen- te desempeña su labor y que dentro de sus funciones no queda ajeno a -- los problemas que se les presenta a los contribuyentes, por lo cual -- les brinda su apoyo y asesoramiento, pero no busca un beneficio para -- él sino para la comunicad, ya que se muestra flexible cuando se da -- cuenta de que el contribuyente efectivamente no ha tenido culpa en in- currir en alguna omisión de la obligación fiscal, y aplica rigurosamen- te los lineamientos legales a quien si es sabedor de la situación en -- que incurre y pretende sobornarlo.

Para nosotros lo más importante al haber expuesto en este in ciso las conductas, está en el analizar el efecto que produce el hecho imponible desde el angulo psicológico, cuando incide en los sujetos al pago del impuesto y a contrario sensu, la conducta de los representan- tes de las autoridades hacendarias. Lo cual resta eficiencia al Esta- do para que los contribuyentes sean conscientes de la obligación de -- contribuir al gasto público por una parte, y por otra la de brindar el auxilio suficiente así como la cooperación adecuada.

CAPITULO V

CONSIDERACIONES

- a).- La Doble Tributación,
- b).- La Antinomia,
- c).- La Falta de Proporción y Equidad,
- d).- La Ignorancia del Contribuyente (en lo referente al pa
go del impuesto).
- e).- El Espejismo Fiscal.

a).- LA DOBLE TRIBUTACION:

A este respecto debemos analizar dos situaciones:

- Una jurídica y,
- Otra de facto o de la realidad social.

De acuerdo a la primera situación si efectuamos una analogía con el principio de derecho penal que fija; nadie puede ser juzgado -- dos veces por el mismo delito, en la materia fiscal diremos, nadie debe pagar más de una vez un impuesto. Empero, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que constitucionalmente la doble tributación no está prohibida (1) y ha expresado que la doble

(1) Boletín del Semanario Judicial de la Federación, Año 1, Febrero - de 1974, número 2. Tesis que aparece en las páginas 14 - 15 con el título "DOBLE TRIBUTACION; CONSTITUCIONALIDAD DE LA".

tributación existe cuando se grava dos veces el mismo contribuyente, - por el mismo hecho imponible, por la misma entidad y respecto al mismo objeto; por lo que sólo será inconstitucional, cuando en la doble tributación se violen los principios de proporcionalidad y equidad que -- consagra el artículo 31, fracción IV, ya que de otra forma ni este precepto ni ningún otro de la constitución lo prohíben. (2)

Otros argumentos utilizados por la Suprema Corte de Justicia, para justificar la teoría de la doble imposición, sostienen; que a -- través de dos impuestos, se gradúa la imposición y se hace más fuertes, en lugar de aumentar las cuotas previamente establecidas. (3)

Otro argumento más respecto a este tema es acerca de los impuestos adicionales, en los que se aduce un aumento de la tasa de to-- dos los tributos o de uno de ellos, la creación de los impuestos adi-- cionales implica sin duda alguna una doble imposición, de acuerdo a la definición anteriormente anotada, por lo que la consecuencia normal sería declarar la anticonstitucionalidad, sin embargo, para ello es necesario demostrar que se violan los principios de proporcionalidad y -- equidad, de lo contrario no existe tal anticonstitucionalidad. (4)

(2) Principios Constitucionales de la Hacienda Pública. (Apuntes) Procuraduría Fiscal de la Federación. Coordinación de Capacitación. Págs. 12 y 13.

(3) Confróntese pág. 13 Opus Cit.

(4) Ibidem, Pág. 14.

En cuanto al objeto de nuestro estudio, podemos decir que al trabajador no debe de retenersele más de una vez el pago del impuesto que haya causado, pues de lo contrario si se violaría el principio de proporcionalidad, volviéndose el tributo exagerado y ruinoso, contrario a lo permitido por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna. Claro está que si la situación prevista por el hecho imponible se repite más de una vez, el impuesto que se paga es por cada situación que se repite, pero ésto no significa que haya una doble tributación; también consideramos necesario aclarar que el pago provisional y el pago definitivo forman un sólo impuesto causado, no son dos impuestos, ya que uno cubre el período de un mes y el otro al terminar el ejercicio, pero los pagos provisionales son tomados en cuenta para determinar el pago definitivo del ejercicio fiscal del trabajador, cuyo resultado permite al trabajador solicitar la devolución del pago efectuado de más o bien solicitar la compensación si el saldo es a su favor o bien efectuar el pago del impuesto por lo que le reste hacer si el saldo es en contra.

Por lo expuesto podría considerarse que no hay una doble tributación dentro del objeto de nuestro estudio, en relación con el ámbito jurídico, sin embargo nos falta analizar el caso de los impuestos adicionales, tal como aconteció en el ejercicio fiscal de 1983, en que se aplicó una sobretasa del 10% a los trabajadores que obtuvieron ingresos superiores a 830, 375.00 pesos (5) impuesto que fue aplicado

(5) Calvo Langarica César. Estudio Contable de los Impuestos. Décima Tercera Edición. Ed. Pac. México 1983, Pág. 78.

una vez que se determinó el impuesto definitivo, lo cual consideramos una doble tributación, lo que nos faltaría determinar es si es anti-constitucional o no.

Desde el punto de la proporcionalidad existe un detrimento sin embargo no podríamos decir que para todos los trabajadores este impuesto resulta exagerado y ruinoso, pero lo que si queda en deuda es respecto a la equidad, es decir hay un trato de desigualdad entre los sujetos de una misma categoría lo que para nosotros si atenta en contra de lo consagrado por el artículo 31 en su fracción IV, lo que ha dado motivo a la interposición de amparos ha este respecto.

En la situación de facto o realidad social podemos apreciar de mejor manera a la doble tributación, aún cuando no podamos alegar una situación ilegal, ya que en el mismo ingreso concurren, casi simultáneamente dos clases de impuesto y cuya incidencia, provoca los más graves trastornos económicos en los ingresos de los trabajadores. La doble tributación se origina debido al tan tradicional y actual manejo, tanto de los impuestos directos como de los indirectos, no permitiéndose además, que se pueda deducir el pago de uno de ellos, en el pago que se tenga que efectuar en el otro; es pues la doble contribución que hace, lo que me lleva a decir que existe una doble tributación.

En efecto, ya en el capítulo anterior se ha aludido a los impuestos directos y a los indirectos y de ellos se dijo que, por su manejo se evita propiamente que exista exención alguna, pues quien se encuentra exento del pago del impuesto directo, no lo es en el indirecto

o viceversa; pues bien, el manejo de ambos impuestos, no solamente afecta a quien trata de superarse o que por su enorme necesidad de obtener el más algo ingreso, trabaja horas extras, o busca la manera más apropiada que le permita ganar más que el salario mínimo general pero desafortunadamente, el esfuerzo que el trabajador realiza por conseguirlo, no resulta del todo satisfactorio para él, ya que se ve doblemente gravado y el producto de su trabajo, sufre un menoscabo doble también, no reeditando el beneficio por el trabajador, esperado.

La doble tributación sólo la sufre quien percibe un ingreso superior a los mínimos que la ley impositiva exenta, porque conforme a criterio que ésta sostiene, una persona que gana unos cuantos pesos más, ya goza de capacidad contributiva y por tal se convierte en causante, por lo que, el impuesto directo incide en el ingreso que es superior al que la ley exenta y posteriormente, al hacer uso del ingreso que ya fue gravado, nuevamente vuelve a afectarse por la incidencia del impuesto indirecto, quedando gravado dos veces el mismo ingreso y aunque si bien no se trata del mismo impuesto, ni tampoco incide en el mismo momento, sí se afecta dos veces el mismo ingreso, dando una doble contribución al erario y por tal, es doble el tributo que se paga.

b).- LA ANTINOMIA:

Hablamos de antinomia cuando: "dos normas de derecho de un mismo sistema se oponen contradictoriamente si, y sólo si, teniendo ámbitos iguales de validez material, espacial y temporal, una permite y la otra prohíbe a un mismo sujeto la misma conducta".

(6) También cuando entre dos preceptos jurídicos uno ordena y el otro prohíbe a los mismos sujetos en condiciones iguales de espacio y tiempo, el mismo proceder. (7)

"1. Dos normas jurídicas son contradictorias cuando una prohíbe y la otra permite a un sujeto la misma conducta, en condiciones iguales de espacio y tiempo.

2. Si una norma prohíbe y la otra ordena a un sujeto el mismo acto, en iguales condiciones de espacio y tiempo, esas normas se oponen contradictoriamente, porque la segunda permite de modo tácito lo que la primera prohíbe de modo expreso". (8)

Por lo tanto, considerando lo anterior, podemos analizar si existe o no antinomia entre las leyes que se relacionan con el objeto de nuestro estudio:

- La Constitución Federal.

- La Ley Federal del Trabajo.

(6) García Máynez Eduardo. Filosofía del Derecho. Tercera Edición. Ed. Porrúa. México 1980. Pág. 215.

(7) Ibidem. Cfr. Pág. 216.

(8) Lock cit.

- La Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dentro de la ley fundamental se encuentran los preceptos que consagran los principios que protegen al salario, y los de fijación de los impuestos: (*)

- "Nadie puede ser privado del producto de su trabajo". Esta prohibición se refiere a que sea total o parcialmente.

- "El salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento". Salvo algunas excepciones (9); no se especifica si sólo se refiere al salario mínimo general o incluye también el mínimo profesional.

- "El Congreso de la Unión expedirá leyes sobre el trabajo..." lo cual, ordena la creación de la Ley Federal del Trabajo.

En materia de impuestos los principios que más nos interesan son:

El que se refiere a "la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y

(*) Veanse artículos 5, 123, fracciones VI, VIII, 31, IV y 73, VII.

(9) Supra, capítulo I, inciso e).

El del principio de suficiencia "El Congreso de la Unión -- tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto", con lo cual queda al pleno arbitrio de los integrantes del Congreso crear los impuestos que consideren necesarios sin más limitantes de que cumpla con los principios de proporcionalidad y el de equidad.

De acuerdo a lo anterior podríamos decir que no existe antinomia puesto que no se observa ninguna contradicción.

Sin embargo, surge la duda de si efectivamente no hay contradicción, cuando observamos que el impuesto grava directamente a los ingresos provenientes del producto del trabajo y los afecta, siendo que del total de ingresos que debe percibir el trabajador, se resta una -- cantidad de acuerdo al monto y a la naturaleza del concepto que se trate, (salario, participación en las utilidades de las empresas, aguinaldo, vacaciones, etc.) como pago del impuesto ocasionado en los térmi--nos de la ley tributaria, pero cuyo efecto provoca la privación par--cial del fruto del trabajo, además de que en el salario mínimo profe--sional también se ocasiona un descuento, lo que a nuestro modo de ver, viene a existir una contradicción, por lo que nos restaría analizar de que clase de contradicción se trata, si de una antinomia o de una anticonstitucionalidad, esto en razón de que la contradicción se encuentre entre los preceptos de leyes de distinta jerarquía (10), o bien si se

(10) García Máynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Trigésima Edición. Editorial Porrúa. México 1979. Pág. 87.

trata de los preceptos de una misma ley o de dos leyes de igual jerarquía y con características análogas, conforme a la definición de antinomia que hemos señalado.

Tomando en cuenta que los preceptos constitucionales prohíben efectuar una privación parcial o descuento alguno al fruto del trabajo, y que a contrario sensu, la Ley del Impuesto sobre la Renta ordena a quienes hagan pagos, (patrones) por la prestación de un servicio personal subordinado, (trabajadores) retener parte del ingreso (salario) -- que paguen a los prestadores; lo que se traduce en una privación parcial o descuento en el producto del trabajo. (11)

Podríamos hablar de anticonstitucionalidad, en virtud de que una ley superior prohíbe y otra ordena, (12) esto debido a que la máxima ley se encuentra por encima de cualquier otra, no obstante que ésta última también tenga carácter federal.

Sin embargo, se aduce que no existe anticonstitucionalidad al respecto, ya que la misma ley fundamental de acuerdo a los principios que consagran de fijación de los impuestos, la obligación de contribuir y la de suficiencia, permiten y facultan a la ley tributaria, para ordenar se prive parcialmente o se descuenta parte del producto -

(11) Véase Cfr. artículos 5, 123 Apartado A, fracción VIII, Constitucionales; y 74, 78 y 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(12) García Máynez, Opus Cit., Pág. 81.

del trabajo, a través de la retención, aún cuando se trate del salario mínimo profesional ya que, en estricta técnica jurídica debe estar comprendida dentro de la protección que se otorga al salario mínimo. (13)

Luego entonces, hablaremos de antinomia en virtud de que si la ley impositiva no es anticonstitucional, la contradicción existe entre los preceptos de la misma ley fundamental, ya que mientras unos prohíben efectuar una privación total, parcial o efectuar un descuento, otros permiten que dicha privación parcial o descuento se lleve a cabo, sin más limitantes y aducción que la de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; así como ser fijadas en consideración a que sean suficientes para cubrir el presupuuesto.

Lo cual no ocurre entre la constitución y la legislación laboral, pues desde el mandato de la creación de la ley laboral, la máxima ley señala que no deberán contradecir las bases constitucionales en materia del trabajo. (14)

Por último, consideramos existe también contradicción entre los preceptos de la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Impuesto soso

(13) Margafá Manautou Emilio. Opus Cit. Págs. 186 a 188 Cfr.

(14) Artículo 123, Apartado A, párrafo segundo, Cfr.

bre la Renta, (15) ya que, mientras en la primera se prohíbe efectuar descuento alguno al salario sin importar su monto, salvo algunos casos en los que no se alude a ninguna clase de impuesto, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no solamente se ordena efectuar un descuento por concepto de retención al salario superior al mínimo general, sino que además también se gravan los demás ingresos que perciben los trabajadores por la prestación de sus servicios, lo cual, viene a restar parte de la protección que pretende hacer efectiva la ley laboral.

Ante dicha situación existe el problema de qué criterio o qué actitud debemos tomar, la que protege al trabajador en contra de cualquier perjuicio, o la de permitir que el impuesto siga restando efectividad a los ingresos de los trabajadores; como hemos señalado ya los trabajadores están sujetos a un régimen de continua explotación, por lo tanto nosotros no justifiquemos la injusticia que comete el fisco con los impuestos al trabajo, que además los grava con elevadas tasas, las cuales afortunadamente han sido modificadas en beneficio de los contribuyentes, ya que en 1981, la tasa más baja era de 8.1% y actualmente tenemos una tasa de 3.1%, sin embargo, pensamos y respetamos que pronto el legislador tome en consideración la situación antinómica, y la corrija en beneficio de los trabajadores. (16)

(15) Artículos 97, 110 y 112 de la Ley Federal del Trabajo y 74, 78 y 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; Cfr.

(16) Ley del Impuesto sobre la Renta, de 1981 y 1983, Artículo 80, Cfr.

c).- LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Ya en el capítulo tercero se aludió y se hizo la definición de estos conceptos, omitiendo el sentir de algunos autores respecto a si se trata de dos conceptos distintos o si por el contrario ambos significan lo mismo (17); por no considerarlo como un punto importante para el desarrollo de nuestro tema, sin embargo, no estaría demás considerar que a nuestro juicio se trata de dos conceptos distintos, ya que para nosotros el concepto de proporcionalidad atiende a la búsqueda de la justicia contributiva, y el concepto de equidad, a la búsqueda de la justicia distributiva, dicha pretensión la sustentamos conforme a las definiciones o criterios sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (18)

Ahora bien, una vez expuesto lo anterior consideramos que ya podemos examinar la falta de proporcionalidad y equidad que pensamos existe dentro del objeto de nuestro estudio cuando:

A. Por tomar como base al Salario Mínimo General (SMG), para empezar a gravar a los ingresos que exceden de éste y, que debido a la variación en su monto, en las diferentes zonas económicas, no se --

(17) Emilio Margain Manautou. Opus Cit. Págs. 76 y 77; y Ernesto -- Flores Zavala. Opus Cit. Págs. de 204 a 210. Veanse.

(18) Confróntese. Apuntes del curso de capacitación de abogados hacendarios de la Procuraduría Fiscal de la Federación. Carpeta -- Normativa. Principios Constitucionales de la Hacienda Pública.

preveen situaciones que ponen en ventaja a unos contribuyentes y en --
desventaja a otros.

B. Después de determinar el monto del salario mínimo gene--
ral, se exenta a una mínima cantidad que excede de éste, pero tal can--
tidad no se otorga en su monto por igual a todos los contribuyentes, --
siendo para unos más y para otros menos, dependiendo de la cuantía que
tenga el salario mínimo general de la zona económica donde se efectúe
el pago.

C. Tratándose de la misma cantidad que se obtiene por sala--
rio en un mes, pero cuyo plazo de pago varía, ya que algunos reciben --
su pago semanal, quincenal o mensual, se grava más a quien recibe el --
pago semanal, que a los que lo reciben en los otros plazos.

D. Se da un trato igual a desiguales.

E. No se goza de capacidad contributiva.

A.- Como a partir de 1979, se adoptó como principio fundamen--
tal el deducir de los ingresos acumulables el equivalente al salario --
mínimo general vigente en la zona económica del causante, el Impuesto --
sobre la Renta se volvió un impuesto local, ya que como el salario mí--
nimo general varía, la base para aplicar la tarifa, también varía. (19)

(19) Leopoldo Hurtado Joachin. Tabla de Retenciones Directas sobre --
Productos de Trabajo. Ed. DAC. S.A. Décima primera Edición, Méxi--
co 1985, Pág. 5.

Por lo que, para las zonas económicas en donde el salario mínimo general es bajo, el deducible es inferior, en comparación a donde el salario mínimo general es alto, Ahora bien, suponiendo que quien obtiene un salario superior al salario mínimo general, cuyo monto no excede --- 60% del dos veces el salario mínimo general, ya goza de capacidad contributiva, por lo cual, se le grava ese excedente. ¿Qué sucede con un sujeto que presta sus servicios en donde el salario mínimo general es alto y vive donde el salario mínimo general es bajo?... Sin duda alguna, obtiene una ventaja sobre todos los demás contribuyentes, principalmente con los que habitan su zona, ya que si éstos obtuvieran la --- misma cantidad, se les retendría por el excedente, parte del ingreso, lo que no ocurre con el sujeto que tiene la ventaja de laborar en la --- zona en donde el salario mínimo general es alto y habita en donde éste es bajo.

Existe pues, desde la observación de esta situación, una injusticia fiscal, ya que el causante jamás enterará al erario, su situación ventajosa, y como no está obligado a presentar declaración anual, por no reunir los requisitos establecidos en la ley, se seguirá la desproporción y la falta de equidad, en todos los casos que, como éste, se presenten.

B.- Por lo que se refiere a este punto, es lo siguiente: después de haberse fijado el monto que regirá en las diferentes zonas económicas del salario mínimo general, el siguiente peso que ya excede de su monto no se grava inmediatamente como antes se hacía, sino que ahora se exenta también una mínima cantidad después del salario mínimo ---

general, pero esta cantidad no se otorga en su cuantía a todos por --
igual, dándose a unos mayor cantidad y a otros una suma inferior, ésto
es: a).- Para las zonas que tienen el monto del salario mínimo gene--
ral de 921. su monto semanal es de 6,447. y se encuentra libre de gra--
vamen hasta 102. más de esta cantidad, por lo que está libre de grava--
men hasta 6,549., siendo la base gravable hasta 6,550.

b).- En las zonas en donde el salario mínimo general es de _
1,050, el promedio del pago semanal es de 7,105. y su base gravable es
hasta 7,220., por lo que en 7,219. no hay retención, habiendo una dife--
rencia, entre el salario mínimo general y la base gravable de 114. pe--
sos.

c).- Para otras zonas el salario mínimo general, se ha fija--
do en 1,150. pesos y su promedio semanal es de 8,050. y se encuentra --
libre de gravamen hasta un excedente de 124. pesos por lo que su base--
gravable es hasta 8,175.

d).- Finalmente, para el Distrito Federal y otras zonas el--
salario mínimo general ha sido fijado en 1,250. pesos, su monto sema--
nal es de 8,750. y su base gravable es hasta 8,885. lo que hace una di--
ferencia de 134. pesos, que es una cantidad excedente del salario míni--
mo general, pero que no es gravada.

Como puede apreciarse, la última cantidad, no se otorga por--
igual en todos los montos del salario mínimo general, lo cual provoca--
una desigualdad entre iguales y lo que evidentemente también lleva a --

una desproporción y falta de equidad.

C.- Como no todos los que laboran reciben el pago de su salario en el mismo período, se da el caso de que quien lo recibe más pronto, mayor impuesto se le retiene, en tanto que quien obtiene el pago de su salario en otro plazo, menor es la cantidad que se le retiene; - aún cuando en el mismo mes, se obtenga por salario la misma cantidad, - no habiendo diferencia que el tiempo de pago del salario; verbigracia, supóngase que el señor A., obtiene en un mes, por concepto de salario 79,760. pesos y recibe el pago de su salario semanalmente obtendrá en cada una de ellas 19,940. pesos, reteniéndose la cantidad que, conforme a la ley le corresponde de 1,000 pesos en cada semana; el señor B - también obtiene el mismo ingreso en el mes, por el mismo concepto, pero el tiempo en el que recibe el pago de su salario es cada quince - - días; por lo que en cada quincena él recibe 39,980. pesos y se le retiene la cantidad de 1,749. pesos, en cada pago; el señor C obtiene - también en el mes los 79,760. pesos y el tiempo en el que el percibe - su salario es cada mes, por lo que, por el ingreso que recibe como pago de salario se le retiene la cantidad de 3,497. pesos, que conforme a la ley se le retiene como un sólo pago. (20) Efectuando el cálculo de lo que a cada causante se le retiene, tenemos que al señor A se le retiene una cantidad de 4,000. pesos -por tratarse de cuatro pagos-; - al señor B, -por ser dos pagos-, 3,489. pesos y al señor C. que nada - más recibe un pago, 3,497. pesos.

(20) Los cálculos de la Retención, fueron tomados de la obra citada - del Lic. Leopoldo Hurtado Joachin.

Es evidente que hay una desproporción en cuanto a las retenciones que se efectúan y aún cuando suponiendo que el erario devolviera o condonara la cantidad aportada, sin necesidad de que el causante lo solicite, de cualquier manera ya sea cantidad retenida de más, ha originado un rendimiento que no beneficia a quien corresponde; por lo cual, al casuante que se le retuvo de más, se le coloca en desventaja, ante los demás causantes.

D.- El trato igual a desiguales.- Conforme a esto, considero que la equidad del impuesto no debe basarse únicamente en la cantidad que se grava, sino además, tomar en cuenta la cantidad de energías y el sacrificio que se hace para obtener el ingreso que se grava, como aconteció con los salarios mínimos profesionales que varían según la labor que se desempeña, por lo que no juzgo correcto que, conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para los efectos del pago del impuesto, se asimilen a los trabajadores del sector privado que se encuentran sujetos a producción en busca de dar siempre un beneficio a quien los contrata y a través de ello, contribuir al progreso y desarrollo económico del país, que a diferencia de los funcionarios y empleados públicos que, por la labor que desempeñan y el mejor trato en su labor, sufren menos desgaste físico y si emplean las ventajas que el Estado les brinda, pueden tener una situación económica mucho más desahogada; también considero que no existe razón alguna para assimilar a los miembros de las fuerzas armadas con los trabajadores del sector privado, pues éstos perciben sus ingresos conforme a su jerarquía y tienen prestaciones que el mismo gobierno les brinda, es pues, proporcional y equitativo dar un trato igual a iguales y desi-

igual a desiguales y no dar un trato igual, tanto a iguales como a desiguales.

E.- El criterio que se adoptó, a partir de 1979 de considerar que quien gana un excedente del salario mínimo general ya goza de capacidad contributiva y por tal razón, se le grava ese excedente, no es muy real con la capacidad del contribuyente, pues al establecer la constitución al salario mínimo general como una garantía que el trabajador tendrá por su labor realizada, lo hizo con el fin de evitar la excesiva explotación, pero no el considerar que un sujeto que perciba éste con un pequeño excedente, ya se encuentre facultado para contribuir con el erario en el gasto público, ya que la capacidad de contribuir al erario, se mide en la situación real de cada miembro que contribuye* hay quienes con un ingreso inferior, al salario mínimo general gozan de ésta por el tiempo extraordinario pagado, porque los gastos que la actividad cotidiana de los individuos es mayor que el monto de salario mínimo general; por lo que resulta irreal la postura del erario, al exentar únicamente al salario mínimo general del impuesto directo y al permitir que sólo esta cantidad, elevada al año, pueda deducirse sin tomar en cuenta otro tipo de gastos o pago de impuesto por vía indirecta.

d).- LA IGNORANCIA DEL CONTRIBUYENTE (CON RESPECTO AL PAGO DEL IMPUESTO):

Desafortunadamente, tanto en perjuicio del erario como del contribuyente, existe un desconocimiento, respecto a como debe hacerse

el cálculo para el pago del impuesto provisional y definitivo y, aún cuando continuamente, por medio de innumerables mecanismos: propagn-- das, conferencias, reformas, etc., se trata de dotar al causante de un conocimiento mínimo indispensable a fin de lograr una recaudación más eficiente y justa que combata la desconfianza del contribuyente; no logra este propósito, en vista de que para el causante sigue siendo desconocido el lenguaje empleado en los preceptos legales, el sistema de recaudación y el mecanismo que se utiliza para determinar cuál es la base gravable de su ingreso obtenido por salario, lo que lleva a múltiples confusiones y errores ahondando su ignorancia y desconfianza, lo que como se ha dicho, perjudica tanto al causante como al erario.

El pago provisional. En su gran mayoría los sujetos que perciben un salario superior al salario mínimo general, desconocen el procedimiento para determinar la base gravable de su salario, por lo que desconfían de la cantidad que se les retiene como pago provisional; esto es justificado porque, en muchas ocasiones, se les retiene más de lo debido; hay quienes se han preocupado de este desconocimiento que ocasiona no sólo la desconfianza, sino también una injusticia al gravar un ingreso más de lo debido y cuya cantidad pagada de más, difícilmente o nunca se recupera; entre ellos se encuentran el C. P. César Calvo Langarica, "Estudio Contable de los Impuestos"; C. P. Efraín Lechuga Santillán, "Sueldos y Salarios", que por medio de ejemplos sencillos y aludiendo a los preceptos legales que cada caso que exponen requiere, tratan de orientar de la mejor manera a los causantes, concretamente a los trabajadores.

Sin embargo, ello no resuelve el problema, ya que la obligación de calcular la cantidad a retener, se ha dejado en manos de la persona que efectúa el pago del salario; es decir de el patrón, quien por lo complejo, laborioso y nada útil para él, le resulta fastidioso; esto, también ha sido motivo de que haya quienes les faciliten la obligación de calcular la cantidad a retener, según el monto del salario, como puede observarse en: "Tablas de Retenciones Directas sobre Productos de Trabajo" del C. P. Rodolfo Gama Oropeza; o en "Impuestos Federales sobre Salarios", del C. P. Jorge A. Castañeda Berezowsky; pero que su manejo indebido, ocasiona se cometan errores en perjuicio del trabajador, por ejemplo: hay retenedores que suman todos los ingresos en efectivo, sin que se trate del mismo concepto y, por lo cual tiene un trato fiscal diferente, como ocurre con el aguinaldo o gratificación anual, que se encuentra exento, hasta un monto de treinta veces al salario mínimo general y lo que excede ya es gravable, pero quienes acumulan este ingreso, con el salario que corresponde al pago de ese período, no efectúa el cálculo como debe ser, pues grava un ingreso que se encuentra exento, perjudicando al acreedor de ese ingreso y esto mismo que acontece con este caso, puede suscitarse con otros tantos, ocasionando una injusticia fiscal al gravar un ingreso exento; por lo que, se hace preciso que el causante se entere de cuáles son los ingresos que se encuentran gravados, de cuáles son no solamente sus obligaciones sino también los derechos que tiene que hacer en efectivo, en el momento preciso.

Cuando se tiene que determinar el pago definitivo del impuesto, el causante que no está obligado a presentar su declaración anual,

no tiene mayor problema que el retenedor haga los ajustes necesarios, -- ya que el monto aportado como pago provisionales, le son tomados como definitivos; pero para aquéllos obligados a presentar declaración - -- anual y a determinar cuál es el saldo que corresponde como pago definitivo, el problema de su ignorancia hacia el ámbito fiscal se agudiza -- más, pues se enfrenta al problema de tener que interpretar y conocer -- los preceptos legales que o nunca llega a entender o comprende solamente en parte; por lo que, para no incurrir en un error que, posteriormente le ocasiona mayores problemas, acude a quien pueda asesorarlo -- con eficiencia y por ello paga honorarios muy altos; o bien, acude ante los empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, destinada para tal fin, pero el causante se enfrenta a que la asesoría que se le brinda no sea del todo efectiva, ya que los empleados pretenden cumplir con su obligación, únicamente enseñándoles el procedimiento para determinar el saldo del impuesto definitivo o haciendo ellos el cálculo, pero de forma muy general y no hacen saber al causante qué ingresos no entran en el impuesto y si ya le fueron gravados, el derecho -- que tiene a reclamarlos, así como las deducciones que conforme a la -- ley tiene derecho a efectuar, por lo que tal asesoría resulta insuficiente.

Es pues preciso dar presteza a resolver este problema que, -- además de ocasionar lo ya comentado, en él también se ocultan los escasos beneficios que las reformas fiscales llegan a aportar, impidiendo que el causante no puede hacerlas efectivas y provocando en él un descontento y desconfianza que perjudica, en gran parte no solamente al -- erario, sino también a la sociedad, ya que cada vez más se da el riesgo

go y el ánimo para delinquir.

e).- EL ESPEJISMO FISCAL:

En nuestro sistema tributario, se fija que los ingresos que son afectados por el impuesto directo, son parte de la riqueza en formación, y que a quienes se les grava parte de sus ingresos tienen capacidad contributiva; por lo que, los ingresos que no forman parte de la riqueza en proceso, sino que se encuentran encaminados a proporcionar los satisfactores esenciales de la vida del trabajador, no se gravan, tal como ocurre con el salario mínimo general, que se encuentra exento del impuesto directo al igual que otro tipo de ingresos en efectivo o en especie, pero siempre y cuando no reporten más beneficios que el mínimo indispensable, y que la ley impositiva señala como y cuando proceden, también en nuestra ley tributaria se señala que pueden proceder -- determinadas deducciones, éstas, conforme a la doctrina, proceden a -- fin de seguir manteniendo en buenas condiciones a la fuente productiva de donde emana el ingreso, ya que es necesario que se mantenga saludable y que los gastos que realice por él o su familia, el fisco los considere y le permita deducirlos, como acontece con los gastos médicos, los dentales, los funerarios, etc.

Sin embargo, ésto no se puede calificar de una actitud laudable, pues la ley en su afán de gravar cada vez más a los ingresos que obtienen los trabajadores para recaudar lo más posible, hace que se cometan errores de mucha importancia, que perjudican tanto al trabajador como al erario; por lo que, tratando de enmendar los errores cometidos,

efectúan numerosas reformas queriendo corregir los errores cometidos. Desafortunadamente para los trabajadores éstas resultan ser sólo un espejismo que más tarde sólo reportan pocos beneficios en otras reformas se reconoce que gravan un ingreso que no es una renta por lo tanto, -- tratan de enmendar el error o lo desgravan sólo en parte; otras tantas reformas sólo adecúan situaciones que de no hacerlo, resultaría absurdo e incongruente con la realidad, por ejemplo; tener tasas más altas que todo el ingreso que percibe un trabajador; otras tantas reformas vienen a gravar aún más los ingresos que no se encontraban gravados y que se consideran es una utilidad que percibe el trabajador y que ésta es parte de la riqueza en formación y, por tal motivo, debe gravarse, -- como ocurre con los ingresos que se perciben por pensiones, jubilaciones, prima de antigüedad, indemnizaciones por retiro, hasta determinado monto, que antes fuera el monto que fuera, se encontraban exentos; -- así también, como gravar otros ingresos que el trabajador ha logrado -- conquistar, a través de la legislación laboral, como son los ingresos -- por becas, que también los grava la legislación impositiva, cuando exceden de determinado monto, es por estas razones que juzgo, que efectivamente las reformas que vienen a tratar de enmendar errores, no lo hacen con el fin de buscar el beneficio colectivo, sino el de recaudar -- más de lo debido y a través de las reformas se trata de apaciguar el -- descontento de los trabajadores que cada vez más ven menoscabado su ingreso por el gravamen fiscal. Es pues que el engaño surte sus efectos, en cuanto el causante no se interesa en conocer ni el resultado ni el -- por qué se ha originado una reforma.

CAPITULO VI

E F E C T O S

- a).- La Desconfianza del Contribuyente;
- b).- La Evasión Fiscal;
- c).- El Sub-empleo;
- d).- El Desaliento a la Producción;
- e).- La Inflación.

Ante los problemas económicos que enfrenta el Estado, la solución de la mayoría de ellos, depende de la incidencia del tributo en el salario, al cual, no es posible gravarlo más, sin correr el riesgo de acrecentar los efectos aludidos; enfrentar la revelación de los trabajadores de negarse a que el erario siga teniendo participación en sus ingresos, perdiendo no solamente el apoyo de ellos, sino tener que enfrentar el reclamo de las injusticias fiscales sufridas desde antaño. Es por ésto que el Estado, a través de innumerables medios, trata de devolver la confianza al sistema tributario mexicano; alentar la producción; combatir la evasión, la inflación y evitar el sub-empleo; combatir la situación de crisis y enviar al país hacia el desarrollo.

a).- LA DESCONFIANZA DEL CONTRIBUYENTE:

Cierto es como se aludió en el capítulo anterior, que parte de la desconfianza se debe a la falta de información, al inadecuado sistema de recaudación, a la falta de asesoramiento y a la obscuridad que hay al entender los preceptos fiscales, pero además de estas causas concurren a ella otras circunstancias y situaciones, que provocan y --

arraigan aún más a la duda, el desconcierto y la inseguridad; volviendo más odioso e injustificable, el tributo que pesa en el salario. Entre la multiplicidad de ellos, he considerado de mayor importancia a los siguientes:

1.- La incidencia directa en el salario.- Como lo he venido comentando, el salario es el fruto del único patrimonio que el trabajador posee, (sus energías de trabajo) y cualquier deterioro que éste sufra, para él se vuelve dramático, por lo que desde el momento en que el impuesto incide en el salario, en él se muestra el recelo que siente hacia su patrón, por no percibir el salario íntegro, según lo convenido.

2.- A mayor salario, mayor tributo.- Cuando el trabajador es enterado de que por disposición legal se le tiene que retener determinada cantidad del salario devengado y del supuesto fin que este ingreso tiene no aprueba el descuento pero muestra conformidad, sin embargo, ésta es destruída cuando se da cuenta de que entre mayor salario devengue, mayor será el tributo.

3.- Quien lo recauda.- Para el trabajador no hay argumento convencitivo del por qué tiene que ser precisamente su eterno contenido en la relación laboral el que tiene que recaudar el impuesto causado, ante esta situación, siente que siendo el patrón el principal sujeto que trata de pagar un salario inferior al que el trabajador tiene derecho, éste se aprovecha de la obligación impositiva de retener el impuesto, sin que el total de lo retenido ingrese al erario y que -

parte de la cantidad retenida ingresa al capital del patrón.

4.- La falta de profesionales.- Existe además el riesgo del trabajador de que quien maneja su documentación, no lo hace de la manera debida y el error en ello le puede ocasionar multas que lo pueden llevar a privar del escaso patrimonio que haya empezado a adquirir o bien a endeudarse por un error que él no cometió y quede libre de culpa quien cometió el error

5.- La falta de honestidad.- Cuando por casualidad o denuncia pública el trabajador es enterado de las licitudes o mal manejo de lo recaudado por parte de los funcionarios o empleados de la Hacienda Pública.

6.- El fin para el que se recauda.- En más de una ocasión -- surgen dudas ante el contribuyente, por sentir que los servicios públicos o el costo de las actividades que se desarrollan con los ingresos recaudados, resulta ser inferior a la cantidad que se recauda, ya que la calidad o el resultado que se tiene de las actividades que se llevan a cabo con los ingresos recaudados, no son lo suficientemente convencitivos, ni suficientemente conformes a los previstos, por lo que no justifican el déficit que se tiene como resultado.

7.- Las injusticias que en el ámbito fiscal el Estado comete con los causantes.- Acontece que en más de una ocasión, mediante reformas y legislaciones que son anticonstitucionales, se gravan a los ingresos por salario o se imponen tipos de obligaciones no remunerativas

o bien se valen de subterfugios e interpretaciones absurdas a la ley, con el fin de no conceder un derecho o beneficio que corresponde al causante, verbigracia, cuando el causante solicita se le condone o devuelva determinada cantidad pagada de más o bien el Estado a fin de desalentarlo señale un procedimiento demasiado complejo, en el cual el trabajador no solamente resultará complicado en tratar de que se le devuelva la cantidad, sino además tendrá que perder un tiempo que para él es vital, por lo que quizá mejor prefiera olvidarse del saldo a su favor; y si bien corre el riesgo de perder su tiempo y llevar a cabo todos los trámites por muy complejos que éstos sean, recibirá el saldo a su favor, pero no así ninguna otra cantidad que como financiamiento le pudiera corresponder, pues éste lo percibe el erario.

En el somero análisis de las situaciones apuntadas, puede apreciarse que mientras el erario no haga nada por corregir los errores que desde antaño se vienen cometiendo, inútil resultará el esfuerzo que haga por recuperar la confianza de los causantes, en este caso muy especial, de los trabajadores.

b).- LA EVASION FISCAL:

Como consecuencia de la desconfianza encontramos a la Evasión Fiscal, sin que ello quiera decir que sea la única causa de que haya evasores, ya que existen otras que también la originan, como por ejemplo: la ausencia de contraprestación; la falta de conciencia social de quienes piensan que no tienen por qué contribuir o pagar tributo, sólo que ésta última, si se puede encuadrar también, a la descon-

fianza surgida por los errores que el erario comete.

La ausencia de contraprestaciones.- Este tema ya comentado anteriormente, se fijó que hay quienes señalan que no hay tal ausencia de contraprestación, pues por el pago del impuesto, el Estado brinda seguridad y servicios públicos, empero, también se señaló la carencia de contraprestación que la mayoría de los tratadistas de las finanzas públicas así lo señalan.

La elusión y la evasión.- Como observación general, considero que tan infringidor resulta quien evade el impuesto y es alcanzado por la sanción que señalan los preceptos legales, como quien la evade sin que su conducta sea ilícita, conforme al principio: "No hay pena, ni delito, sin ley que lo sancione", pues el fin de ambos evasores sigue siendo el mismo; tratar de evitar el pago del impuesto. Sólo que el evasor que es alcanzado por los preceptos legales, es castigado por haberse valido de engaños, maquinaciones y trampas; como pudiera ser: el sujeto que tiene un salario superior y registra un inferior, para evitar que el impuesto repercuta demasiado en él o el que trabaja horas extras y solicita que no se las paguen junto con el salario que perciben y la registra como ingreso que se encuentre exento de impuesto, como pago por alimentación o subsidio, etc.

En tanto que el evasor que no es alcanzado por el precepto que sanciona a las conductas ilícitas, busca las lagunas de la ley o realiza actividades que no son alcanzadas por los preceptos legales; es por ésto que no se le considera infringidor porque, conforme a dere

cho, no infringe aunque de hecho sí; por ejemplo: el sujeto que gana dos sueldos mínimos efectuando también dos trabajos diferentes o el sub-empleado que tiene salarios superiores al mínimo general, pero que carece de registro; el trabajador que ganando un sueldo superior al salario mínimo general de su zona económica, presta sus servicios donde éste es más alto y habitando él donde el salario mínimo general, es más bajo.

Es pues el ingenio y la astucia, así como el conocimiento que un evasor tiene de infringir, sin ser alcanzado por la sanción, en tanto que el otro sólo se vale de medios que sí castigan los preceptos fiscales y son sanciones elevadas, con el fin de desalentar la evasión; que conforme a mi punto de vista, no está el error en los evasores sino en los errores que, como he dicho anteriormente, el Estado viene arrastrando desde antaño y no toma medidas para resolverlos, por lo que, aún cuando las sanciones son fuertes penalidades y tratan de desalentar al evasor; mientras persistan errores como en las situaciones comentadas, siempre habrá quien, motivado o buscando justificación a su actitud ilícita, en base a esos errores, busque la manera de evitar que el impuesto incida en sus ingresos que deriven de su trabajo, pues quien nada o poco tiene que perder, bien se arriesga a ganar un sueldo en el cual el impuesto incida y menoscabe su salario.

c).- EL SUB-EMPLEO:

El motivo o efecto de por qué, la incidencia del impuesto en el salario produce o motiva al sub-empleo, es demasiado clara, si se -

toma en cuenta las características de los sub-empleados:

a) Por carecer de conocimiento en oficio alguno, no tienen registro alguno por la labor que desempeñan;

b) Por no encontrarse bajo la dirección y dependencia de un patrón, ellos mismos son los administradores de sus ganancias y gastos que, para su labor, llevan a efecto;

c) Por carecer de lugar fijo en donde desempeñar su labor, no se les puede determinar la cantidad que ganan o gastan;

d) Por ser trabajadores a los que el Estado no les puede brindar ningún apoyo, como son: fijar un salario mínimo indispensable; brindarles un seguro que les auxilie por enfermedad, muerte, vejez, etc., no les puede exigir ninguna contribución;

e) En sus ingresos bien puede ocurrir, que ganen en un día hasta cuatro o más de lo que es el monto del salario mínimo general y, por cuyo ingreso no pagarán ningún impuesto, o bien haber días en los que no ganen ni el 50% de un día del salario mínimo general.

Es pues que los sub-empleados conforme a la ley impositiva, se encuentran exentos del pago del impuesto por la labor que desempeñan y les reditúa un ingreso, pero esto se debe a estar en el desempleo de la sociedad.

Para desfortuna del fisco, hay quienes aprovechando esta situación y que, debido a la experiencia desagradable que se tiene del fisco, cuando prestan sus servicios bajo la dependencia y dirección de un patrón, al ver menoscabado su salario por el impuesto que incide; cuando ya han aprendido un oficio en el cual no necesitan estar bajo la dependencia y dirección de un patrón, prefieren convertirse en subempleados, explotando de la mejor manera posible su oficio, que seguir permitiendo que el Estado intervenga en los ingresos que por salario reciben, ya que por carecer de los bienes de capital que les permitan poner su negocio que aunque también reciban pocos ingresos, si les serán afectados, se vuelven sujetos que contratan y obtienen sus ingresos sin que el fisco pueda detectar las cantidades que ganan y la capacidad contributiva que pueden llegar a tener.

Es preciso, combatir el sub-empleo, no solamente desde el punto de vista de ineficiencia en las fuentes de empleo, sino además, brindar más apoyo a la clase trabajadora que se encuentra bajo la dependencia y dirección de un patrón, gravando lo menos posible sus ingresos que deriven del salario o de cualquier otro concepto que se tenga, pero que deriven de la relación laboral, a fin de desalentar al sub-empleo, aprovechada por individuos que no tienen tal calidad, pero que por lo gravoso que resulta el impuesto, se refugian en el sub-empleo, como es el caso de: albañiles, mecánicos, pintores, carpinteros, plomeros, etc.

d).- EL DESALIENTO A LA PRODUCCION:

La lesividad que los trabajadores sufren en su salario por la incidencia del impuesto, produce este efecto. A este respecto, el Licenciado Miguel Acosta Romero ha expresado: "Las pesadas y excesivas tasas progresivas del Impuesto sobre la Renta, tienen como principal defecto, el desaliento de la inversión y el trabajo personal, ya que al final de la tarifa, compartirán utilidades con el fisco, hasta de un 50% o más y han vuelto a resucitar la controversia de que el impuesto al gasto es más justo, porque grava más al individuo que sustrae mayor número de bienes de la sociedad para su consumo personal y que, además, al existir una mayor propensión al ahorro, éste se canaliza mejor a sectores propietarios, en cambio el impuesto al ingreso, propicia al consumismo". (1)

El impuesto actualmente reduce el salario entre 5 y 12% y quienes sufren mayor lesión, son los trabajadores que perciben entre 46,600. y 85,000. pesos mensuales y aún cuando las tasas impositivas, se han reducido en los últimos años, no deja de ser lesiva (2), la progresividad del impuesto, lesiona mayormente al salario en la medida de que entre mayor sea la cantidad que se tiene como salario, mayor será la contribución que el trabajador paga, ante tal circunstancia, hay trabajadores que han considerado que, ganando un salario cuya cantidad

(1) Teoría General del Derecho Administrativo. Quinta Edición. Ed. Porrúa. México 1983, Pág. 617.

(2) Periódico "La Jornada" 4 de diciembre de 1985, Pág. 3.

no sea muy alta, pagarán un impuesto bajo que les proporciona los mismos satisfactoes que un salario con mayor monto en el que el Estado -- grava más; por lo que prefiere ganar menos para que el impuesto sea -- también menos y no resulte un beneficio mayor para el erario en detrimento de sus energías de trabajo. Esta actitud lesiona sobre todo a -- la producción, ya que si el trabajador debería de ser estimulado, ganando mayor cantidad si él produce más, la sólo idea de que se le re-- tiene más impuesto, lo invita propiamente, a utilizar el tortuguismo, -- dañando a la producción que más tarde, traerá el atraso del desarrollo económico e industrial del país.

Ante este problema, resulta urgente que el Estado incentive -- la producción desgravando en un determinado monto al salario; o bien, -- no depender de la progresividad de los impuestos, pues tanto el daño -- que causan los impuestos indirectos como el directo, actualmente origi-- nan un déficit en el poder adquisitivo de compra del salario, lo que -- agrava aún más la situación.

e).- LA INFLACION:

El inadecuado sistema que pesa en el salario de los trabaja-- dores, también contribuye al proceso inflacionario, toda vez, que inci-- den en él tanto los impuestos directos e indirectos, deteriorándolo no -- solamente una vez, sino dos veces consecutivas; esta acción o efecto -- produce que al ser inferior, el salario real al salario nominal, el -- trabajador solicite un aumento que no resolverá su situación mientras -- se le aplique el impuesto directo, que por su progresividad se tendrá --

al principio a mayor salario, mayor tributo, por lo que no se resuelve el problema del trabajador, pero sí se origina un proceso inflacionario, ya que el aumento de el salario, origina también el aumento de -- precios y entre mayor sea el precio de un producto, mayor también será el impuesto indirecto que incide en el bien o servicio de consumo, que finalmente, también afectará al salario.

CONCLUSIONES

De acuerdo al estudio que hemos efectuado podemos observar -
lo siguiente:

1.- Las energías de trabajo (1) representan el único patrimonio del prestador de un servicio personal subordinado (trabajador) y - dicho patrimonio al ser explotado por un tercero (patrón), quien paga - por ellas para utilizarlas conforme a sus intereses (generar una riqueza o beneficio personal), se demeritan no volviéndose a recuperar, por el uso y el paso del tiempo, lo cual quiere decir, que las energías de trabajo no son renovables.

2.- El pago recibido por ellas (salario), constituye para el prestador del servicio, la única fuente que le permite obtener los medios necesarios para la subsistencia de él y su familia, pero esto no - implica que dicho pago sea el justo y el suficiente para cubrir las -- exigencias normales de vida, ya que el empleador procura tener siempre un alto rendimiento que provenga del prestador y tener en el un gasto - mínimo, es decir pagarle lo menos posible. (2)

3.- Es por ello que el constituyente de 1917, buscó evitar - la situación de desventaja e injusticia cometida con el prestador de -

(1) Denomina así por el Lic. Mario De la Cueva.

(2) Supra, Capítulo I.

un servicio personal subordinado (que por la necesidad de buscar quien contrate sus energías de trabajo, acepta sujetarse al régimen de explotación en las condiciones que le fije el patrón), a través de los principios constitucionales y bases en el mismo ordenamiento, garantizando de esta forma, derechos mínimos que permitieran proteger y asegurar al prestador de esta clase de servicio una vida digna y decorosa.

4.- Por otra parte, tanto las definiciones como la evolución del concepto renta que hemos señalado, nos permite confirmar que efectivamente las "energías de trabajo" constituyen una fuente de riqueza cuya explotación origina o crea una renta, es decir, al aplicar la actividad humana en un objeto (materia prima) o situación (servicio) se origina el nacimiento de un valor o bien se incrementa si anteriormente ya existía uno en el objeto.

5.- La riqueza que deriva del trabajo, no quedó ajena a los ojos de los gobernantes, por lo cual podemos observar que desde la antigüedad apareció el tributo o impuesto, utilizado en aquél entonces como un medio de sojuzgamiento, de los pueblos fuertes sobre los débiles, el cual se pagaba con mercancías, dinero o bien con esclavos y doncellas, lo que nos da una clara muestra que ya desde ese entonces las energías de trabajo eran objeto de la tributación.

6.- Aunque formalmente podemos decir que el impuesto que grava directamente a los ingresos provenientes de las energías de trabajo, como lo son los ingresos provenientes de un servicio personal subordinado, aparece en cuanto se establece el impuesto sobre la renta, por -

lo que el proceso que se emplea a través de este sistema impositivo resulta ser novedoso, ya que como lo hemos visto el Impuesto sobre la Renta (Income-Tax) aparece en las postrimerías del siglo VIII en Inglaterra, como una medida emergente para poder cubrir los gastos de la guerra, por tal motivo se argumentó que este impuesto sería efímero, pero debido a su elasticidad y productividad, el impuesto fue convertido en permanente, constituyéndose la principal fuente de ingreso por medio de la cual el Estado hacia frente de mejor manera a los gastos públicos.

7.- El Impuesto sobre la Renta, aparece en nuestro país a principios de nuestro siglo, y tenemos como antecedente inmediato a la "ley del Centenario", la cual contenía un sistema de cuatro cédulas y en las cuales es una de ellas (IV) ya se afectaba a los ingresos provenientes de un servicio personal subordinado.

8.- Al introducir este tipo de impuesto en nuestro país se argumentó una vigencia temporal y la necesidad de obtener ingresos para la construcción y reconstrucción de embarcaciones, para vigilar y explotar las riquezas marítimas nacionales.

9.- Consideramos que en aquél tiempo era justificado este tipo de impuesto y los argumentos aludidos fueron válidos, ya que nuestro país tenía poco tiempo de haber logrado su estabilidad política, por lo cual, el Estado aún no contaba con los medios suficientes para poder enfrentar a la totalidad de los gastos públicos.

10.- Empero, el Impuesto sobre la Renta representó para el erario, el medio ideal para la captación de ingresos que hicieran frente a los problemas de carácter económico que el Estado tuvo que enfrentar, lo cual trajo como consecuencia que la vigencia temporal que en un principio se prometió, pronto fuera olvidada y el impuesto se volviese permanente, trascendiendo hasta nuestros días.

11.- Los cambios más importantes que podemos citar en este impuesto, los podemos resumir a dos. El primero consiste en la aplicación de las cédulas, de cuatro que originalmente se tuvo a siete y hasta nueve en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, lo cual implicó gravar a otra clase de ingresos que hasta antes de 1964, se encontraban al margen del Impuesto sobre la Renta; el segundo consiste en el cambio de la tendencia cedular a la tendencia global, el cual se efectuó a partir de 1964, esta tendencia a atravesado ya por tres etapas (3), e implica gravar en su totalidad a cualquier renta que pueda obtener una persona física. No obstante los cambios sufridos en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se dió una definición exacta y firme del concepto "renta", lo cual, no permitió que se efectuaran reformas en beneficio de algunos ingresos, ya fuese dejándolos al margen del impuesto, o bien dándoles un trato diferente en cuanto a la tasa impositiva, como debió ser con los ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal subordinado.

(3) Supra Pág. 36.

12.- El no haber realizado reformas que fueran adecuadas a nuestro tipo de economía e idiosincrasia, así como el no haber precisado que debemos entender por renta, dió motivo a que al aplicar este impuesto se cometieran errores en importancia como es: permitir la doble tributación, la antinomia, la falta de proporcionalidad y equidad, lo que convierte al impuesto en los ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal subordinado, en un impuesto injusto, incorrecto y algunas ocasiones anticonstitucional.

13.- No podemos negar que haya habido preocupación por parte del legislador y el erario que tratando de enmendar los errores cometidos en antaño, hayan efectuado varias reformas, a través de las cuales se pretende beneficiar y evitar hacer aún más daño a los acreedores de los ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal subordinado; como lo podemos ver con la reducción de las tasas impositivas, las exenciones otorgadas en ingresos mínimos, las deducciones permitidas; las campañas emprendidas que tratan de orientar y consientizar a los contribuyentes asalariados, restando a través de ello la confianza y restar la ignorancia en el pago del impuesto, a fin de lograr una contribución justa que combata la evasión fiscal y permita la contribución de muchos y no el sacrificio de pocos.

14.- Sin embarog, aún no podemos decir que el legislador y el erario haya logrado dicho propósito a través de sus reformas, pues todavía podemos apreciar situaciones negativas que se dan como un rechazo al impuesto que afecta a los ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal subordinado, como es el desaliento a la

producción por parte de los trabajadores, ya que al notar que entre --- mayor sea la cantidad que obtengan por el pago de su salario, mayor se rá el tributo que deban de pagar, por lo que muchas veces prefieren ga nar una cantidad en la que no incida mucho el impuesto y que además --- los lleva a tener que cumplir con otras obligaciones de caracter fis--- cal, como lo es la presentación de declaraciones anuales cuando se ga na más de cinco veces el salario mínimo general, y de correr el riesgo de ser sujetos además de los que se les apliquen las tasas adicionales, como ha acontecido en el ejercicio de 1983. Observamos también que to davía existen prestadores de servicios personales subordinados, que --- prefieren aprender un oficio y posteriormente dedicarse por su cuenta_ como sub-empleados que prestar su servicio bajo la dependencia de un - patrón, quien retiene cierta cantidad por concepto del pago provisio-- nal del impuesto causado. También sentimos que la tasa impositiva -- dentro de los ingresos provenientes de la prestación de un servicio --- personal subordinado, es inflacionaria en virtud de que, si un trabaja dor ve menoscabado el fruto de sus energías de trabajo, por el impues- to que incide en él, lógico es que al pretender reponer ese menoscabo_ exija o pida al patrón un aumento de salario, que en caso de proceder, necesariamente se verá reflejado en el precio del producto o servicio_ que el patrón ofrezca en el mercado.

15.- No pretendemos tener una actitud totalmente negativa an te el impuesto que incide en los ingresos provenientes de la presta- -- ción de un servicio personal subordinado, pero si sentimos la necesi--- dad de que deben efectuarse aún más reformas, que no perjudiquen tanto la economía de los prestadores de un servicio personal subordinado, <>

que permitan el paso hacia una justicia fiscal contributiva y distributiva, para poder hablar de una contribución proporcional, equitativa y justa, que no deteriore tanto al salario y que por el contrario permita a los prestadores del servicio personal subordinado (trabajador), abonar un ahorro, que le permita vivir con dignidad y decoro cuando sus energías de trabajo hayan dejado de ser las que en sus tiempos mozos le permitieron allegarse los recursos necesarios y suficientes para la subsistencia de él y su familia.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO MIGUEL Teoría General del Derecho Administrativo. Quinta Edición. Editorial Porrúa. México 1983.
- AGULLAR ALVAREZ JAVIER Jurisprudencia en Materia Fiscal Federal Vigente. Primera Edición. -- Editorial Ecasa. México 1984.
- AUMADA GUILLERMO Tratado de Finanzas Públicas. Volumen II. Editorial Assandri. Buenos Aires 1948.
- ALCALA ZAMORA I., CABANELLAS G. Tratado de Política Laboral y Social. Tomo II. Editorial Heliasta. Buenos Aires.
- ARIAS GALICIA FERNANDO Administración de Recursos Humanos. Segunda Edición. Editorial Trillas. México 1983.
- ARMIENTA GALICIA FERNANDO El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Primera Edición. Editorial Manuel Porrúa. México 1977.
- ASTUDILLO URSUA PEDRO Lecciones de Historia del Pensamiento Económico. Primera Edición. -- Universidad Nacional Autónoma de México 1978.
- BERMUDEZ CISNEROS MIGUEL Las Obligaciones en el Derecho del Trabajo. Primera Edición. Editorial Cárdenas. México 1979.

BRISEÑO SIERRA HUMBERTO

El Impuesto en el Ingreso Global de las Personas Físicas. Primera Edición. Publicación de la Revista -- Fiscal y Financiera. México 1979.

BURGOA IGNACIO

Las Garantías Individuales. Décimo quinta Edición. Editorial Porrúa. México 1979.

CABANELLAS GUILLERMO

Derecho Normativo Laboral. Editorial Omega Bibliográfica. Buenos Aires 1966.

CALVO LANGARICA CESAR

Estudio Contable de los Impuestos. Décimo tercera Edición. Editorial Pac. México 1983.

CASTAÑEDA BEREZQWSKY JORGE A.

Impuestos Federales sobre Salarios. Novena Edición. Editorial Pac. México 1984.

CASARIN MEJIA OSCAR

Cuestionario de Impuestos. Quinta Edición. Editorial Pac. México -- 1983.

CORTINA GUTIERREZ ALFONSO

Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. Volumen I. -- México 1981.

DE LA CUEVA MARIO

El Nuevo Derecho del Trabajo. Tomo I. Séptima Edición. Editorial Porrúa 1981.

- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO Derecho Financiero Mexicano. Décimosegunda Edición. Editorial Porrúa. México 1983.
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el Período de 1921-1980. Primera Edición. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. Volumen V. México 1983.
- DELGADILLO GUTIERREZ LUIS --
HUMBERTO Principios de Derecho Tributario. Segunda Edición. Editorial Pac. México 1986.
- ESCORZA LEDESMA JUAN Tratado Práctico del Impuesto sobre la Renta. Editorial Cárdenas. México 1971.
- FAYA VIESCA JACINTO Finanzas Públicas. Primera Edición. Editorial Porrúa. México 1981.
- FLORES ZAVALA ERNESTO Elementos de las Finanzas Públicas. Vigésimo tercera Edición. Editorial Porrúa. México 1983.
- GARCIA MAYNEZ EDUARDO Filosofía del Derecho. Tercera Edición Editorial Porrúa. México 1980.
- GARCIA MAYNEZ EDUARDO Introducción al Estudio del Derecho. Trigésima Edición. Editorial Porrúa. México 1979.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ ERNESTO El Patrimonio Pecuniario y Moral y Derecho Sucesorio. Segunda Edición. Editorial Cajica. México 1980.

HURTADO JOACHIN LEOPOLDO Tablas de Retenciones Directas sobre Productos del Trabajo. Décimo-primera Edición. Editorial Pac. - México 1985.

LECHUGA SANTILLAN EFRAIN Sueldos y Salarios. Primera Edición. Editorial ISEF.

LOMELI CEREZO MARGARITA Derecho Fiscal Represivo. Primera Edición. Editorial Porrúa. México 1979.

MARGAIN HUGO B. Importancia del Derecho Fiscal en el Desarrollo Económico. Conferencia. Biblioteca del Tribunal Fiscal de la Federación.

MARGAIN MANAUTOU EMILIO Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Sexta Edición. Editado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1981.

MEHL LUCIAN Elementos de la Ciencia Fiscal. -- Editorial Bosh. Barcelona 1964.

OKHUYSEN JOHNSON EDUARDO A. 1982 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Segunda Edición. Editada por el Centro de Estudios Empresariales. México 1982.

PRECIADO HERNANDEZ RAFAEL Lecciones de Filosofía del Derecho. Primera Edición. UNAM. 1982.

RODRIGUEZ LOBATO RAUL Derecho Fiscal. Editorial Harla. - México 1983.

SANCHEZ LEON GREGORIO

Derecho Fiscal Mexicano. Quinta Edición. Editorial Cárdenas. México 1980.

SANCHEZ PIÑA JOSE DE JESUS

Nociones de Derecho Fiscal. Primera Edición. Editorial Pac. 1983.

TRUEBA URSINA ALBERTO

Nuevo Derecho del Trabajo. Sexta Edición. Editorial Porrúa. México 1981.

L E G I S L A C I O N

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS
UNIDOS MEXICANOS.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CODIGO PENAL ANOTADO

RAUL CARRANCA Y TRUJILLO.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO DE 1931.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO DE 1970.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1980.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1983.

INICIATIVA DE LEY QUE ESTABLECE, RE--

FORMA, ADICIONA, Y DEROGA DIVERSAS --

DISPOSICIONES FISCALES 15 DE NOVIEM--

BRE DE 1984.

LEY FEDERAL DE LOS TRABAJADORES AL ---

SERVICIO DEL ESTADO.

O T R A S F U E N T E S

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA HACIENDA PUBLICA.

Material y documentos de la Procuraduría Fiscal de la Federación, del Curso de Capacitación de Abogados Hacendarios.

CURSO DE DERECHO FISCAL.

Colegio de Secretarios del Tribunal Fiscal. Compilación de Conferencias expuestas. Biblioteca del Tribunal Fiscal de la Federación.

PRONTUARIO DE LEYES FISCALES.

Moreno Padilla Javier. Séptima Edición. Editorial Trillas. México 1983.

DICCIONARIO ETIMOLOGICO DE LA LENGUA CASTELLANA.

Corominas Juan. Tercera Edición. Editorial Gredos. Madrid 1980.

DICCIONARIO DEL ESPAÑOL MODERNO.

Martín Alfonso. Madrid 1978.

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.

Editorial Sopena. Barcelona 1967.

GRAN ENCICLOPEDIA DEL MUNDO.

Editorial Marín. España 1970.

ECONOMIA POLITICA II.

Lange Oskar. Fondo de Cultura Económica. México 1981.

LA BIBLIA.

Editorial Codex. Italia 1961.

MANUAL DE TECNICAS DE INVESTIGACION.

Ario Garza Mercado. Colegio de México Tercera Edición. --
México 1981.