

527
29



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES

**REGIMEN FISCAL FEDERAL DE LOS INGRESOS POR
SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION
DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO**

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

México, D. F.

1988



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 está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

INDICE

INTRODUCCION.

CAPITULO I.- Antecedentes del Impuesto a los ingresos que obtienen los trabajadores.

- | | |
|--|----|
| 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. | 1 |
| 2.- Ley del Centenario (1921). | 4 |
| 3.- Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas (1924). | 9 |
| 4.- Ley del Impuesto Sobre la Renta del 18 - de marzo de 1925. | 14 |
| 5.- Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 - de diciembre de 1941. | 21 |
| 6.- Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 - de diciembre de 1953. | 26 |
| 7.- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1965. | 31 |
| 8.- Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 ^a de enero de 1981. | 34 |

CAPITULO II.- Elementos esenciales en el Impuesto Sobre la Renta.

| | |
|--|----|
| 1.- Sujetos. | 40 |
| 2.- Objeto. | 47 |
| 3.- Base. | 55 |
| 4.- Tarifas del Impuesto. | 60 |
| a) Normales. | 62 |
| b) Opcionales. | 66 |
| 5.- Exenciones. | 66 |
| a) Horas Extras. | 70 |
| b) Indemnizaciones por riesgos o enfermedades, concedidas por Contratos - de Trabajo o por las mismas leyes. | 71 |
| c) Jubilaciones, pensiones y haberes - de retiro, en los casos de cesantía, vejez, retiro y muerte. | 71 |
| d) Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral. | 72 |
| e) Prestaciones de seguridad social -- que otorgan las instituciones públicas. | 72 |
| f) Prestaciones de previsión social. | 73 |
| g) Los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores. | 73 |
| h) Ingresos por primas de antigüedad, retiros, indemnizaciones, etc. | 73 |

| | |
|--|----|
| i) Gratificaciones Anuales. | 73 |
| j) Los ingresos percibidos por extran- jeros que presten servicios subor- dinados. | 75 |
| k) Los gastos de representación y viá- ticos. | 75 |
| 6.- Responsabilidad del Patrón en la Re-- tención del Impuesto. | 76 |

CAPITULO III.- Impuesto Sobre Erogaciones por Remunera-
ción al Trabajo Personal Subordinado --
prestado bajo la Dirección y Dependencia
de un Patrón.

| | |
|--------------------------------------|----|
| 1.- Sujeto, Base, Tasa y Exenciones. | 78 |
| 2.- Coordinación Fiscal. | 86 |

CAPITULO IV.- Obligaciones.

| | |
|---|----|
| 1.- De los Patrones. | 92 |
| a) Ante el Registro Federal de Contri- buyentes. | 92 |
| b) Retención y Entero Mensual. | |
| b.1) Impuesto Sobre la Renta. | 94 |
| b.2) Impuesto Sobre Erogaciones - por remuneración al Trabajo - Personal Subordinado Prestado Bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón. | 97 |

| | |
|--|-----|
| c) Presentación de la Declaración Anual. | 97 |
| d) Expedición de Constancia de percepciones y retenciones. | |
| 2.- De los Trabajadores. | |
| a) Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. | 100 |
| b) Constancia de percepciones y retenciones. | 100 |
| c) Declaración Anual. | 101 |
| ANEXO (1) | 105 |
| CONCLUSIONES | 108 |
| BIBLIOGRAFIA | 112 |

I N T R O D U C C I O N

Debido a la importancia que reviste la materia impositiva, respecto de los ingresos percibidos por los trabajadores por la prestación de un servicio personal subordinado, bajo la dirección y dependencia de un patrón, surge la necesidad de realizar un breve análisis sobre este tema.

En virtud de lo anterior, como primer paso se analiza el origen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, enfocando el estudio a la evolución sobre el "Régimen Fiscal Federal de los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado".

Posteriormente, se estudian los principales elementos contenidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tales como Sujeto, Objeto, Base, Tarifas, Exenciones, etc., que determinan la aplicación del impuesto a los ingresos de los trabajadores.

Con respecto al Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Subordinado Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón (1%), se mencionan también sus elementos esenciales, como son: Sujeto, base, tasa y exenciones, mismos que determinan la forma en que se aplica este impuesto. Asimismo superficialmente se analiza la Coordinación Fiscal que existe entre la Federación, los Estados y Municipios.

Por último, se clasifican detalladamente las obligaciones de los patrones y de las personas que perciban los salarios por la prestación de un servicio personal subordinado.

Como resultado del presente trabajo, se ha concluido en la necesidad de que las Autoridades Hacendarias implementen un sistema, a través del cual se haga llegar tanto a los patrones como a los trabajadores, la información necesaria para que estos den cumplimiento en la forma adecuada, de las disposiciones legales tanto en las obligaciones como en los derechos.

Con lo anterior, se pretende llegar a una distribución equitativa en la carga fiscal de la clase trabajadora.

CAPITULO · I

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS QUE OBTIENEN LOS TRABAJADORES

1.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El origen impositivo de nuestro sistema fiscal, se encuentra plasmado en el artículo 31, Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer la obligación de los ciudadanos, de contribuir al gasto público de la Federación, los Estados y los Municipios de manera proporcional y equitativa, ya que de esta obligación deriva la principal fuente de ingresos.

La finalidad que se logra al estar cumpliendo en el pago de impuestos, es obtener ingresos; así el Estado puede --- brindar a la sociedad, mejores servicios públicos que lleguen a todos los estratos sociales, esto es que todos los mexicanos deben tener derechos, pero esto a su vez también implica tener obligaciones, así lo comenta Francisco José de Andrea Sánchez "Si bien el concepto de la nacionalidad implica la existencia de ciertos derechos para quienes la poseen, también establece obligaciones para éstos. Esto es así, entre otras razones, porque los miembros de una sociedad gozan de los beneficios que brinda la coexistencia organizada dentro de un estado y, por ello, es claro que tienen también ciertas obligaciones de carácter fundamental que apuntalan la estructura social". (1)

(1) De Andrea Sánchez Francisco José. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada. Impresos Chávez México 1985. Pág. 88

La aportación de contribuciones debe de ser realizada a -- los tres niveles de gobierno, como son la Federación, el - Estado y el Municipio, ya que estos requieren de ingresos propios para brindar servicios públicos dentro de su jurisdicción.

Así la mencionada Constitución establece lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los Mexicanos:

FRACCION IV. Contribuir para los gastos públicos, así de - la Federación como del Estado y Municipio en que residan, - de la manera proporcional y equitativa que dispongan las - leyes" (2)

Como se puede apreciar, del texto antes citado se desprenden dos principios fundamentales que se deben de dar para imponer las contribuciones, que son: "proporcionalidad y - equidad", un tema que siempre ha sido controvertido, ya -- que algunos autores argumentan que los dos principios significan lo mismo, y otros no comparten esa idea, sosteniendo que el significado de la proporcionalidad y la equidad es distinto.

Emilio Margain Manautou, es de los tratadistas que consideran que los dos principios son separados, esto es, que tienen distintos significados, así expresa lo siguiente; --- "Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que tienen las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo sea pro-

(2) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. México, 1988. Pág. 39

porcional, significa que comprenda por igual de la misma - manera, a todos aquéllos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos, en la misma situación". (3)

Para considerar lo antes expuesto, Emilio Margain Manautou se basó en el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer dos principios y no uno solo cuando se refiere a la "proporcionalidad y equidad".

En cambio Sergio Francisco de la Garza, opina que al establecer en materia contributiva "la proporcionalidad y equidad" sólo se busca la justicia tributaria, así comenta "no nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 -- Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos". (4)

- (3) Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina. San Luis Potosí, México 1981. Pág. 77
- (4) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México 1983. Pág. 257

En relación a la obligación de contribuir para los gastos públicos, es facultad del Congreso establecer dichas contribuciones, así la Fracción VII del Artículo 73 de la --- Constitución Política expresa "El Congreso tiene facultad ...Fracción VII, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto". (5)

2.- LEY DEL CENTENARIO (1921).

La ley del Centenario de julio de 1921, es considerada como el primer antecedente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que por primera vez un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, grava los ingresos o ganancias particulares derivados de la industria, del comercio, de la profesión, del trabajo dependiente o de las ganancias provenientes de inversiones de capitales y dividendos de las empresas.

Una característica esencial de la Ley del Centenario, es el hecho de ser una Ley transitoria y por lo mismo sólo se tomó como base, los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto del mismo año, y para ello se establecieron reglas para que en caso de haberse obtenido en varios meses, se pudiera prorratear y así gravar únicamente los del mes de agosto.

Es necesario señalar, que se establecieron como sujetos de este impuesto, a los mexicanos y extranjeros domiciliados en el país. Asimismo, los mexicanos y extranjeros que residan fuera del país y obtengan ingresos provenientes de -

(5) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Op. Cit. Pág. 64

Territorio Nacional, serán también considerados como sujetos de esta Ley del Centenario.

Los causantes al momento de calcular su impuesto, aplicaban la tasa correspondiente a los ingresos brutos, puesto que no se les permitía ninguna deducción.

Respecto a los ingresos que derivaban del trabajo personal, tales como los sueldos, salarios, gratificaciones, emolumentos, etc., se gravaban siempre y cuando se tratara de un servicio conceptuado en el artículo 14 de la Ley del Centenario que establecía "Están comprendidos en esta cédula la, por lo que se refiere a los sueldos, salarios, gratificaciones o emolumentos que reciban en pago o con motivo de los servicios que prestan:

I. Los empleados y funcionarios públicos, con excepción de aquéllos que, para desempeñar el cargo, deban conforme a la Ley poseer el Título correspondiente a alguna de las profesiones comprendidas en la Fracción I del Artículo II.

II. Los miembros del Ejército y de la Marina de Guerra Nacionales.

III. Los miembros de las tripulaciones de los barcos mercantes nacionales.

IV. Los obreros de talleres, fábricas, manufacturas, construcciones, obras de ingeniería, transportes y establecimientos comerciales e industriales de todas clases.

V. Los trabajadores de los campos.

VI. Los domésticos.

VII. Los empleados de oficinas, despachos, estableci---
mientos, empresas o personas particulares, siempre que el
trabajo que realicen no sea de los especificados en las --
Fracciones I, II, III y IV del Artículo 11, y no consista
en algún juego o deporte o en algún acto que sea o pueda -
ser objeto de un espectáculo público." (6)

Las personas que obtenían ingresos originados por la pres-
tación de un servicio subordinado, cubrían el impuesto a -
través de cuotas, las cuales estaban determinadas en el Ar
tículo 15 de la misma Ley "Las personas comprendidas en es-
ta cédula, pagarán sobre sus ingresos o ganancias, las cuo
tas siguientes:

I. Si sus ingresos no exceden de \$750.00 mensuales, -
la cuota será de 1% (uno por ciento)." (7)

Dentro de las excepciones, se consideró que el ingreso que
no rebasara de los \$100.00 estaban libre del Impuesto del
Centenario, o sea que para efectos del salario se contaba
con una cantidad exenta fija.

Algo que caracterizaba de manera muy especial a esta Ley,-
es la que en un artículo se establecía como finalidad, que
lo que se obtuviera de la recaudación de dicho impuesto, -
se utilizaría en adquirir barcos para la Marina Nacional -

(6) Luévano R. José León. Legislación del Impuesto Sobre la --
Renta. Tomo I Talleres Gráficos de la Nación. México, 1984.
Pág. 9

(7) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 9

Mercante y habilitar los puertos del País realizando las - obras necesarias. La forma de cubrir el impuesto fue mediante estampillas que llevaban la leyenda "Centenario" y se cubriría dentro de la primera quincena de septiembre, - "...Artículo 6. El producto íntegro del impuesto se aplicará exclusivamente a la adquisición de barcos para la Marina Mercante Nacional y a obras de mejoramiento de nuestros puertos." (8)

Las actividades contempladas en esta Ley, fueron llamadas "Cédulas", y las tasas del gravámen se les nombró "Categorías", que en todo caso correspondían a una progresión que iba del 1% al 4%, dependiendo de la actividad que se realizara.

Las oficinas encargadas de la recaudación fueron:

- Las Administraciones de Correos Principales y Subalternas y sus Agencias
- Las Administraciones del Timbre, Principales Subalternas y sus Agencias
- Los Consulados de México en el extranjero
- Las Juntas Calificadoras Regionales
- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Los causantes del impuesto que no presentaban antes del --plazo fijado por la Ley (15 de septiembre de 1921), su respectiva manifestación, se les efectuaba una estimación ad-

(8) Luévano R. José León Op. cit. Pág. 6

ministrativa, de los ingresos probables del causante, la -
cual servía de base para fijarle el impuesto correspondiente
te.

Esta Ley contempla un procedimiento, mediante el cual el -
causante, se podía inconformar al cobro de las cuotas fijadas
das por las Juntas Calificadoras Regionales, "Artículo 22,
Contra la cuota fijada de acuerdo con el Artículo anterior,
podrá reclamar el interesado únicamente probando ante la -
Secretaría de Hacienda, que el importe de sus ingresos o -
ganancias reales es inferior a la mitad del monto total de
los considerados como probables por la Junta Calificadora
o el Consulado.

Artículo 23. Las reclamaciones que se formulen contra las
resoluciones de las Juntas Calificadoras o Consulados, no
suspenden el procedimiento de cobro, sino en el caso de --
que el interesado deposite en la oficina del timbre inme-
diata, el importe de la suma cobrada, o fianza bastante pa
ra asegurar el pago a juicio y bajo la responsabilidad del
encargado de dicha oficina". (9)

Para los sujetos de esta ley, que incurrieran en infracciones
nes, se establecieron sanciones que llegaban hasta el décuplo
plo y quintuplo del impuesto correspondiente, así como re-
cargos del 50% y 100%.

(9) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 12

3.- LEY PARA LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE INGRESOS VIGENTE SOBRE SUELDOS, SALARIOS, EMOLUMENTOS, HONORARIOS Y UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS (1924).

El 21 de febrero de 1924 se promulgó a proposición del Ministro de Hacienda Ing. Alberto J. Pani, una Ley parecida a la del "Centenario", pero con la característica de ser permanente, y se le llamó "Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas."

Al crearse un impuesto con el carácter de permanente como diferencia principal del transitorio (Ley del Centenario) se originaba en México una era impositiva permanente, vigente hasta nuestros tiempos y difícil de sufrir modificación.

Esta Ley fue estructurada para gravar por un lado, los ingresos personales tales como los sueldos, los honorarios, etc., y por otro las utilidades de las empresas. El origen de los ingresos que se gravaban derivaban de dos conceptos principalmente: El primero, de la actividad de las empresas comerciales dedicadas a la industria, agricultura y comercio, en este se combinaba el capital y el trabajo y el segundo, derivaba únicamente del trabajo y esfuerzo personal, en el que sólo existía el trabajo humano.

Cabe aclarar que esta Ley es innovadora en cuanto que aumentaba el límite de ingresos que no causan impuestos, para los ingresos que se obtenían del trabajo personal tenemos la cantidad de \$200.00 al mes. El período de pago era men

sual para los trabajadores y semestral para los profesio--
nistas, ya que se incluyen en el capítulo de sueldos y sa-
larios a los honorarios profesionales, así que el Artículo
1ª de la Ley establece quiénes son sujetos del impuesto so-
bre sueldos, salarios y emolumentos, "Están obligados al -
pago del impuesto sobre sueldos, salarios, honorarios y --
emolumentos:

I. Las personas que regular o accidentalmente perci--
ban sueldos, salarios, honorarios o emolumentos que se pa-
guen por el Gobierno Federal, por los de los Estados o por
los de los Municipios.

II. Las personas que regular o accidentalmente perci--
ban sueldos, salarios o cualesquiera otras retribuciones,-
por servicios o trabajos prestados regular o accidentalmen-
te como empleados, obreros o dependientes.

III. Las personas que perciban honorarios o emolumentos
por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, ar-
tísticas o innominadas." (10)

Para calcular el impuesto sobre sueldos, salarios y emolu-
mentos, se aplicaba la tarifa "A" del Artículo 4ª depen--
diendo de la remuneración de cada trabajador "Artículo 4º.-
La cuota del impuesto será conforme a las siguientes:

(10) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 17

T A R I F A

A.- Para las personas comprendidas en las fracciones I y II del artículo 1^o:

De \$0.01 a \$200.00 mensuales, exentas.

Por la porción de ingresos mensuales comprendida entre \$200.00 y \$500.00, 1%.

Por la porción de ingresos mensuales comprendida entre \$500.01 y \$1,000.00, 1.25%.

Por la porción de ingresos mensuales comprendida entre \$1000.01 y \$1,500.00, 1.50%.

Por la porción de ingresos mensuales comprendida entre \$1,500.01 y \$2,000.00, 1.75%.

Por la porción que exceda de \$2,000.00, 2%.

B.- Para las personas comprendidas en la fracción -- III del artículo 1^o:

De \$0.01 a \$1,200.00 semestrales, exentas.

Por la porción de ingresos líquidos semestrales comprendida entre \$1,200.01 y \$3,000.00, 1%.

Por la porción de ingresos líquidos semestrales comprendida entre \$3,000.01 y \$6,000.00, 1.25%.

Por la porción de ingresos líquidos semestrales comprendida entre \$6,000.01 y \$9,000.00, 1.50%.

Por la porción de ingresos líquidos semestrales comprendida entre \$9,000.01 y \$12,000.00, 1.75%.

Por la porción de ingresos liquidados semestrales -- que exceda de \$12,000.00, 2%." (11)

A los empleados se les obligó a la acumulación de ingresos, esto es, que deberían de tomar en cuenta para efectos del impuesto, todos los ingresos obtenidos sin importar el número de empleados de donde hayan prevenido, para así aplicarles la tasa progresiva que les correspondiera, "Artículo 6. Los Funcionarios y empleados públicos así como los

(11) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 18

empleados particulares, cuando desempeñen más de un empleo pagarán el impuesto por el total de sus sueldos." (12)

El impuesto se pagaba mediante estampillas y se tenía que presentar una declaración de los ingresos obtenidos en el ejercicio, utilizando los formatos aprobados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estas declaraciones también eran revisadas por las Juntas Calificadoras, tomando en cuenta únicamente los datos proporcionados por los causantes.

Se inicia la obligación de retener y enterar el impuesto de los asalariados, o sea que los patrones que pagaran por un trabajo personal subordinado, estaban obligados a descontar el impuesto a los trabajadores, asimismo se les acredita a los patrones una responsabilidad solidaria "Artículo 22. Para el pago del impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos, los patrones y los pagadores de las personas comprendidas en las Fracciones I y II del Artículo 1ª, están obligados a descontar a sus empleados, obreros o dependientes, el importe del impuesto cada mes, y a presentar a la Oficina Receptora una nómina en la forma y términos que determine el Reglamento..." Artículo 24. Son solidariamente responsables con los causantes por el pago de los impuestos respectivos, los pagadores y patrones..." (13)

En los casos de no estar de acuerdo con los dictámenes de las Juntas Calificadoras, se podría recurrir a las "RECLAMACIONES", lo que viene a configurar un medio de defensa administrativa.

(12) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 19

(13) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 22

En el Artículo 30 de la Ley, se establece que del producto de la recaudación del impuesto, se destine el 10% a la Entidad Federativa y un 10% al Municipio del que se origine el ingreso gravable. Así podemos asegurar que es el inicio o antecedente de la Coordinación Fiscal Federal que en la actualidad se aplica.

Se implantan sanciones a las infracciones más frecuentes, derivadas de ocultamientos o irregularidades que tiendan o caigan en la defraudación.

Se otorgó un tratamiento especial, a los sujetos que espontáneamente manifestaran a la autoridad haber cometido una infracción y su deseo de rectificarlo dentro de los noventa días siguientes a la infracción, en esos casos se les reduciría una tercera parte de la sanción determinada, "Artículo 37. Incurrirán en la tercera parte de las penas que les correspondan, conforme al Artículo 34, los causantes comprendidos en las Fracciones V, VII, IX y XI del Artículo 33, si dentro de los 90 días siguientes a aquél en que hubiesen cometido la infracción, sin que preceda denuncia o averiguación, se confieren responsables de aquélla ante la oficina respectiva, y manifiesten sus datos con verdad o cumplan los preceptos infringidos." (14)

Para el cobro de los impuestos y multas, se estipuló por parte del Estado, el término de prescripción de cinco años.

En términos generales el criterio de imposición de esta Ley, fue gravar en forma elevada a los ingresos por capitales, en menor grado a las actividades comerciales y lo --

(14) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 25

menos posible a los ingresos derivados del trabajo, por lo menos así se daba a entender.

Se previnieron sistemas de vigilancia, con el auxilio de los notarios o corredores públicos, obligándolos a no autorizar escrituras, sin que se comprobara estar al corriente de los impuestos. Asimismo los jueces estaban obligados a informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de todos los juicios que se derivaran del incumplimiento de algún contrato de imposición de capitales.

4.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 18 DE MARZO DE 1925.

Después de tener una Ley impositiva durante el transcurso de un año, en forma permanente y aprovechando las experiencias obtenidas, se promulga el 18 de marzo de 1925, la tercera Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual tendría una vigencia de dieciséis años, que van de 1925 a 1941, lo que le da una característica muy especial, al determinarle una vigencia específica.

En comparación con la anterior Ley, (1924) se presenta con un mayor orden en su estructuración; así encontramos en -- sus diversos capítulos: las disposiciones generales; las -- disposiciones de cada una de las siete cédulas, con sus -- respectivas tarifas; lo relativo a las declaraciones, forma y sistema de recaudación, así como los de vigilancia -- del impuesto y por último las sanciones. Todo esto como -- resultado de las experiencias tomadas de las leyes de 1921 y 1924.

En principio se determina que los sujetos del impuesto serían las personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras, tengan o no domicilio en territorio nacional, o que hayan realizado negocios en el mismo, "Artículo 1º. Están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta:

I. Los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella por sus ganancias o ingresos, cualquiera que sea la procedencia de ellas.

II. Los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provengan de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional.

III. Las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunadas o copropiedades, -- las sucesiones y, en general, las corporaciones, en los casos en que lo están los individuos, conforme a las fracciones anteriores." (15)

En esta Ley se definió el concepto de ingreso bruto, del cual surgiría el ingreso gravable de cada una de las cédulas.

También se tomó la participación del impuesto, del 10% al Estado Federativo y otro 10% al Municipio, en donde se generara el ingreso, pero con la diferencia de que aquí se condicionaba a que las entidades no gravaran las mismas -- fuentes, y en todo caso si las gravaba, tenían que disminuir sus tarifas. Así se intentaba evitar, la concurrencia impositiva sobre la misma fuente.

Se siguió con el sistema "CEDULAR", pero siempre tratando de perfeccionarlo, así podemos encontrar agrupadas en siete cédulas a las distintas actividades, que son: la primera Comercio; la segunda Industria; la tercera Agricultura; la cuarta la Imposición de Capitales; la quinta la Explotación del Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado; - la sexta Sueldos y por último la séptima destinada a los - Honorarios de los Profesionistas.

En el Capítulo VIII, Cédula VI son considerados los ingresos por salarios, sueldos y emolumentos como base del impuesto, así como otros asimilables al mismo, "Artículo 28.- Están comprendidos en esta cédula, los causantes que, regular o accidentalmente, perciban sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias. Se asimilarán a los sueldos, salarios y emolumentos, los sobresueldos, comisiones, premios, gratificaciones o cualquiera otra clase de ventajas concedidas a los interesados, en dinero, especie, acciones, bonos, -- partes de fundador o de interés; así como las indemnizaciones por ceses y las participaciones que se den a empleados y obreros, en cumplimiento del artículo 123 Constitucional y de acuerdo con el contrato colectivo de trabajo.

Cualquiera otra participación que no sea la prevista en el párrafo anterior, no se considerará como sueldo, sino como ganancia." (16)

(16) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 74

Los asalariados eran gravados a través de dos tarifas; la tarifa "A" y la tarifa "B"; la primera se aplicaba a los trabajadores en forma general y la segunda sólo a los trabajadores que habitaban en zonas consideradas como de mayor costo, como el D.F., la zona fronteriza, etc.

En esta Ley también se especificaron las exenciones y fueron las que contemplaba el Artículo 29 de la Ley, entre las cuales resaltan entre otras algunos ingresos de los agentes diplomáticos extranjeros, agentes consulares extranjeros, etc.

Se otorgaron deducciones por cargas familiares de cada trabajador, lo cual a pesar de ser un beneficio, resultaba insuficiente para poder hacer menos pesada la carga impositiva.

También como en las Leyes anteriores, se obligó a los patronos a retener y enterar el impuesto a las oficinas recaudadoras.

Se obligó a llevar libros de contabilidad a todos los causantes, excepto a los asalariados comprendidos en la cédula VI.

A los trabajadores que obtenían ingresos de distintas cédulas, tenían que acumular sus ingresos.

Se manejó el término de cinco años para señalar la prescripción de la autoridad, en el cobro de los impuestos y sanciones; con igual término para el causante en la reclamación de la devolución de impuestos.

Las Juntas Calificadoras se integraron con representantes oficiales por un lado, y por el otro de causantes especializados.

Por lo que respecta a las sanciones, no varía gran cosa, ya que las Juntas Calificadoras o Revisoras, son las encargadas de declarar la responsabilidad de los causantes infractores y ellas mismas determinaban la pena que correspondiera en términos legales.

La política en la disminución de las infracciones por parte del Estado, seguía siendo la misma, ya que si eran subsanadas por el propio causante dentro de los primeros -- treinta días, en forma espontánea, se le reducía la pena -- en una tercera parte, "Artículo 53.- Incurrirán en la tercera parte de las multas que les correspondan conforme al Artículo 51, los causantes comprendidos en las Fracciones I a IV, VIII, X y XIII del Artículo 50, siempre que dentro de los treinta días siguientes a aquél en que hubieren cometido la infracción, y sin que proceda denuncia o averiguación, declaren sus datos con verdad ante la oficina respectiva o cumplan otros preceptos infringidos." (17)

A la publicación de la Ley, le siguieron a la misma, una serie de reformas y adiciones; una de las más importantes consistía en modificar las tarifas aplicables a los asalariados, y así desde entonces se consideraban los ingresos y las deducciones, mensualmente, aumentándose las deducciones, en las zonas consideradas las más costosas, con el fin de eliminar las diferentes tasas existentes.

(17) Luévano R. José León. Op. cit. Págs. 84 y 85

De 1927 a 1934 se publicaron varios Decretos, los cuales - reformaban la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consistente esencialmente en el aumento de las tasas y cantidades del impuesto (base), esto a raíz de la evolución vertiginosa - que sufría la economía del país, lo cual obligaba a una -- constante actualización impositiva.

En las reformas de 1937, se otorgó la facultad de ordenar las visitas generales extraordinarias, por parte de la Oficina Administrativa del impuesto, para revisar lo asentado en los libros de contabilidad, así como la documentación y correspondencia del causante.

El 22 de abril de 1925 se publica el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del cual se harán unos breves comentarios de lo más relevante. Se obligó a la acumulación de ingresos obtenidos por un mismo causante de dos o más empresas, gravadas en una misma cédula, "Artículo 65.- Cuando un causante tenga dos o más empleos, declarará por escrito ante el patrono, oficina o pagaduría en donde se le pague el mayor sueldo, los empleos que desempeñe y las cantidades que reciba por cada uno de ellos, a efecto de - que el patrono, oficina o pagaduría, retenga el impuesto - que corresponda al causante, sobre la cantidad total que perciba y le extienda las constancias que necesite, para - comprobar ante las demás oficinas en donde reciba pagos, - por el concepto a que se refiere esta cédula, que ya le -- fue descontado el impuesto total sobre dichos pagos." (18)

(18) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 219

Se hizo la aclaración en este Reglamento, que para deducir las cargas familiares, cuando los ingresos fueran saldos u honorarios, los dependientes no deberían de contar con recursos propios y en el parentesco, fueran en línea recta - sin limitación de grado; en la línea colateral, hasta el - tercer grado; y por afinidad, hasta el segundo grado, o -- bien si fuera el cónyuge.

Los causantes que no estuvieran de acuerdo con la resolución de las Juntas Calificadoras, podían pedir que se le hiciera una revisión.

Tanto el Reglamento como la propia Ley, fueron sufriendo - reformas encaminadas a proporcionar mayores medidas de vigilancia, ya que el número de causantes iba en constante - aumento.

El 18 de febrero de 1935, aparece un nuevo Reglamento, el cual recoge las modificaciones que se le fueron haciendo - al anterior Reglamento (1925) y adicionando algunas novedades.

Los jefes de las Oficinas Recaudadoras y los causantes, podían interponer revisión, en contra de las resoluciones de las Juntas Calificadoras, cuando estas les estuvieran causando algún perjuicio. Más adelante, se reformó dejando - la opción sólo para los causantes.

Se modifica la cédula destinada a los sueldos; salarios y emolumentos, para que a partir de esta Ley se le conozca - como la cédula "IV".

El sistema que se utilizaba en la Ley anterior, al gravar los ingresos de los trabajadores con las tarifas "A" y "B" según correspondiera, desaparece y para esta Ley queda una sola tarifa aplicable a todos en general.

Se aplicaba la tasa del 7.6% a los ingresos superiores a los \$9,000.00 mensuales, para después hacerle una modificación y aplicar el 19% a los ingresos que superan los \$14,000.00 por lo que venía a demostrar un aumento en la progresividad.

5.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941.

La acumulación de reformas sufridas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta expedida en 1925, hizo necesaria la expedición de una nueva Ley, la que fue publicada el 31 de diciembre de 1941.

En esta Ley se nota como a través de las experiencias de las anteriores Leyes, se ha ido conformando una estructura legislativa más ordenada, la cual se refleja en la presente.

Por lo que se refiere a lo que grava la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, ésta grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones, etc. o sea todo lo que representa un incremento al patrimonio del causante.

Los sujetos obligados al pago del impuesto se encuentran - contemplados en el Artículo 2º de la citada Ley, al señalar que "...están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta:

I. Los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella; pero del impuesto que corresponda pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero, deberá deducirse el que paguen por el mismo concepto a la nación donde residan.

II. Los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, cuando la modificación de su patrimonio provenga de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional.

Cuando un residente contrate con empresas o particulares domiciliados en el extranjero, obligándose al pago de cualquier prestación o a desempeñar un servicio, se entenderá que el negocio ha sido realizado en el territorio nacional.

III. Las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones y, en general, las corporaciones en los casos en que lo están los individuos, conforme a las fracciones anteriores." (19)

En la Cédula IV del Capítulo V se encuentra el régimen fiscal que se deberá aplicar a los ingresos por sueldos y salarios y otros asimilables.

(19) Luévano R. José León. Op. cit. Págs. 383 y 384

En efecto, no sólo los sueldos y salarios se consideraban ingresos gravables para la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino algunos otros conceptos los que a continuación se describen. "Artículo 23.- Están comprendidos en esta cédula los causantes que, regular o accidentalmente, perciban sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias.

Se asimilarán a los sueldos, salarios y emolumentos, las comisiones que se paguen sobre éstos, los sobresueldos, --viáticos, gastos de representación, premios y gratificaciones; las remuneraciones ordinarias y extraordinarias y las especiales que con los nombres de asignaciones de comisión, de embarque, de mando y de técnico, se conceden a los miembros de la Armada Nacional; las de igual clase que con las denominaciones de asignaciones adicionales, de comisión, -de mesa, de mando, de representación y de todas las demás que, sobre sus haberes normales, se otorgan a los miembros del Ejército y la Fuerza Aérea Nacionales; así como cualesquiera otra clase de ventajas concedidas a los interesados en dinero, especie, acciones, bonos, partes de fundador o intereses, las indemnizaciones por ceses y las participaciones que se den a empleados y obreros en cumplimiento a lo dispuesto en las fracciones VI, parte final y XXII del Artículo 123 constitucional y de acuerdo con el contrato colectivo de trabajo." (20)

Las exenciones en términos generales eran concedidas, siguiendo el criterio de las Leyes anteriores, así se tiene que el Artículo 24 de la Ley exceptuada del pago del impuesto a los siguientes ingresos:

(20) Luévano R. José León. Op. cit. Págs. 392 y 393

"...I. Los sueldos, emolumentos y gastos de representación de los agentes diplomáticos extranjeros.

II. Los sueldos, emolumentos y gastos de representación que los agentes consulares extranjeros perciban en el ejercicio de sus funciones, siempre que así lo dispongan los tratados o que en los respectivos países no se cobre a los agentes consulares mexicanos igual impuesto u otros análogos; ya porque no existan dichos impuestos o porque se les conceda igual exención.

III. Los sueldos, salarios y emolumentos de los empleados de las embajadas, legaciones y consulados extranjeros, siempre que sean ciudadanos de los países que aquéllos representen, en los términos de la parte final de la fracción anterior.

IV. Los sueldos, emolumentos y gastos de representación de los miembros de delegaciones oficiales, tengan carácter diplomático o no, cuando representen a países extranjeros.

V. Los sueldos, emolumentos y gastos de representación de los miembros de delegaciones científicas y humanitarias." (21)

El sistema que se utilizaba en la Ley anterior, al gravar los ingresos de los trabajadores con las tarifas "A" y "B" según correspondiera desaparece y ahora se aplica una sola tarifa aplicables a todos, sin distinciones.

El impuesto se causaba mensualmente, y para ello se aplica una tarifa, la cual dejaba exenta a los primeros \$166.66 iniciándose con una tasa del 1.3% y terminando con una máxima de 7.6%, aplicada a los ingresos superiores a los -- \$9,000.00 mensuales, modificándose después al aplicar el 19% a los ingresos que superan los \$14,000.00, lo que venía a demostrar un aumento en la progresividad.

Las retenciones del impuesto causado, correspondía a quienes pagaran los sueldos o salarios, obligándolos también a enterarlos, tal y como lo dispone el Artículo 30 de la Ley "Quienes hagan pagos que correspondan a percepciones gravadas en la Cédula IV, están obligados a retener el impuesto de esa cédula; a enterarlo en las Oficinas Receptoras, de acuerdo con las disposiciones del Reglamento y son solidariamente responsables, con los causantes, por su pago.

Igual obligación tienen los pagadores y los jefes de las oficinas pagadoras, al hacer pagos por los conceptos a que se contrae el párrafo anterior, por cuenta de la Federación, de los estados o de los municipios.

Las Oficinas Recaudadoras, sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores, podrán exigir el pago del impuesto a los causantes, subsidiariamente." (22)

(22) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 395

É.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 30 DE DICIEMBRE DE --
1953.

A través de las experiencias que se fueron recopilando en las Leyes del Impuesto Sobre la Renta anteriores, dan como resultado la aparición de una nueva Ley, la cual fue sometida y aprobada por el H. Congreso de la Unión, el 30 de diciembre de 1953, para entrar en vigor el 1^a de enero de 1954.

Esta Ley dá muestras de una mejor estructuración, ya que establece perfectamente el objeto, la base, el sujeto, el pago y las exenciones.

Los ingresos que perciban los trabajadores por un servicio personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, serán objeto del impuesto, tal y como se desprende del artículo 95 "...Tienen obligación de contribuir en esta cédula, quienes habitual o accidentalmente perciban ingresos procedentes de la remuneración a su trabajo personal, prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero, por concepto de:

- I. Sueldos, salarios y emolumentos;
- II. Comisiones pagadas por las ventas realizadas en el desempeño del empleo;
- III. Sobresueldos, viáticos, gastos de representación, premios y gratificaciones;
- IV. Remuneraciones ordinarias o extraordinarias, así como cualquiera otra clase de ventajas concedidas ya sea en dinero, especie, títulos-valores, bonos de fundador o partes sociales;

V. Participaciones sobre utilidades concedidas a empleados, obreros y trabajadores de acuerdo con el contrato de trabajo, en cumplimiento de lo dispuesto en las fracciones VI, parte final y XXII del artículo 123 Constitucional, y

VI. Indemnizaciones por cese o separación." (23)

También se deben incluir para estos efectos a los ingresos derivados de pensiones, retiros, subsidios, etc., o sea -- que los que se originen de una terminación de relación laboral.

La base del impuesto será el ingreso mensual del trabajador, con la advertencia de que si se obtienen varios ingresos se deberán acumular.

Para calcular el impuesto mensual se tenía que aplicar la tarifa a la totalidad de los ingresos mensuales de los trabajadores, dicha tarifa se contemplaba en el artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Según la tarifa los primeros \$300.00 no son gravables por esta y los deja totalmente exentos del impuesto.

Todas las personas que realicen pagos por este concepto, - los cuales están gravados, deben de retener y enterar el - impuesto correspondiente a la respectiva Oficina Recaudadora de la Secretaría de Hacienda.

(23) Luévano R. José León. Legislación del Impuesto Sobre la Renta. Tomo II. Talleres Gráficos de la Nación. México, - 1984. Pág. 55

Así como las leyes anteriores, existía un artículo que especificaba los ingresos exentos para el Impuesto Sobre la Renta. Se considera que para esta Ley, este tipo de ingresos aumenta considerablemente a los establecidos anteriormente.

En el supuesto que percibiera el trabajador más de un sueldo, tendría que acumular la totalidad y declararla a la Secretaría de Hacienda.

Para que la autoridad hacendaria pudiera dirigir, calificar, administrar, clasificar y liquidar el Impuesto Sobre la Renta, era indispensable que esta autoridad contara con las facultades necesarias para poder cumplir con sus tareas a realizar.

El 30 de diciembre de 1955, se reforma la Ley del Impuesto Sobre la Renta en algunos de sus artículos.

Entre las reformas más importantes se puede mencionar el procedimiento especial para calcular el impuesto, en el caso en que el pago que se realiza sea por periodos menores al mes.

A partir de esta reforma, también se dejan exentas las gratificaciones de fin de año que percibieron los empleados públicos. Para los demás trabajadores se consideraba exenta la gratificación, siempre y cuando sus sueldos no excedieran de dos mil pesos mensuales y que las gratificaciones de referencia no excedieran de un mes de sueldo.

A partir del 1º de enero de 1962, la tarifa aplicable a -- los ingresos por sueldos, salarios, etc., se modifica para aumentar el gravámen.

La tarifa inicia dejando la cantidad de \$500.00 totalmente exenta, aumentando \$200.00 en comparación con la anterior.

Por lo que se refiere a los ingresos percibidos por un trabajo personal, prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero, sufre algunas reformas importantes que en seguida se comentarán brevemente.

La base del impuesto a los salarios, que era la totalidad de los ingresos percibidos en un mes, cambia radicalmente y se establece que ahora será la totalidad de ingresos que efectivamente se perciban en un año de calendario y que a cuenta del impuesto anual, se deberán hacer pagos provisionales mensuales, con la excepción de los percibidos en el mes de diciembre.

Para los ingresos por servicios prestados en períodos a un mes y para quienes obtuvieron en un mes ingresos adicionales a los normales se otorgaban procedimientos especiales. "Artículo 101.- Cuando el impuesto en esta cédula debe liquidarse teniendo como base ingresos por servicios prestados en períodos menores de un año, se calculará dividiendo el importe de la percepción total entre el número de días en que se haya devengado. Dicha percepción diaria promedio, se multiplicará por el número de días del año, y al - producto se le aplicará la tarifa correspondiente. El resultado se dividirá entre los días del año de que se trate y el cociente obtenido se multiplicará por los días trabajados, determinándose en esta forma el impuesto.

El causante que hubiere prestado servicios a varios patrones durante un año, tendrá el derecho de que se consideren para los efectos de la liquidación anual del impuesto, las prestaciones que le hubieren sido cubiertas por los diversos patrones, así como el monto de los pagos retenidos, y al efecto deberá presentar ante el último patrón la comprobación correspondiente. (24)

También existía un procedimiento especial, para calcular el impuesto, en los casos en que un trabajador dejaba de prestar sus servicios y recibía compensaciones por antigüedad, retiro o cualquier otro concepto análogo.

Las personas que realizarán este tipo de pagos (sueldos, salarios, etc.), estaban obligados a retener mensualmente y entregar a las Oficinas Receptoras de la Secretaría de Hacienda el importe, y eran solidariamente responsables con el trabajador por lo que respecta a los enteros.

Para la retención mensual se aplica una tarifa que establece el Artículo 104 de la Ley, la cual deja exento de impuesto al salario mínimo vigente.

Aparece por primera vez una tarifa anual para aplicar el impuesto a los salarios, sueldos, etc., y al resultado com pensarle lo que fue pagado durante el año.

Por la importancia de esta reforma, se crean una serie de obligaciones para los patrones como medida del control de obligaciones de los trabajadores, entre las que se puede -

(24) Luévano R. José León. Op. cit. Pág. 360

mencionar, la de cerciorarse de que estén registrados en el RFC las personas que van a percibir los ingresos; cubrir los impuestos retenidos en fecha determinada, etc.

7.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1965.

Tomando de nueva cuenta las experiencias, reformas y adiciones de la Ley anterior (1953) se hace una reestructuración y aparece publicada en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que tiene una vigencia a partir del 1^a de enero de 1965.

En la mencionada Ley, el objeto del Impuesto Sobre Productos del Trabajo fue variando, ya que conforme pasaban los años, este se iba incrementando.

Así se tiene que para 1965 el objeto quedaba de la siguiente manera: "Artículo 48.- Son objeto del impuesto a que se refiere este capítulo, los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneraciones del trabajo personal.

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

Son también objeto del impuesto las indemnizaciones por -- ceso o separación, los retiros, subsidios, las jubilaciones, las pensiones y los haberes de retiro, en los casos -- de invalidez, cesantía, vejez, retiro y muerte y cualquier otra prestación como consecuencia de la rescisión o terminación del contrato de trabajo." (25)

Como se puede observar el objeto era bastante amplio, ya -- que no solo se tomaban en cuenta las remuneraciones que -- percibían los empleados por su trabajo, sino también se -- consideraban objeto del impuesto los ingresos que derivan de la terminación de la relación laboral.

Por lo que respecta al sujeto del impuesto derivado de los ingresos por la prestación de un trabajo personal, eran -- considerados los que dependían y estuvieran bajo la dirección de un tercero, libre de profesión, arte, oficio, etc. "Artículo 49.- Son sujetos del impuesto a que se refiere -- este capítulo, las personas físicas que perciban ingresos, por concepto de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro o por la prestación de su trabajo personal cuando éste se realice:

I.- Bajo la dirección y dependencia de un tercero, ya sea en virtud de contrato de trabajo o de nombramiento para el desempeño de cargo o empleo públicos o por servir en las instituciones armadas. Se asimilan a los casos comprendidos en esta fracción, a quienes perciban los ingresos citados como gerentes, administradores, directores, -- comisarios, miembros de cooperativas de productores.

(25) Luévano R. José León. Ley del Impuesto Sobre la Renta. -- 1965-1977. Departamento de Gráficas de Hacienda. México, -- Págs. 302

Las personas que siendo empleados, perciban adicionalmente a su sueldo cualquier otro ingreso por concepto de prestación de servicios en algún comité o consejo de la propia empresa o realicen actividades consultivas, causarán también el impuesto sobre estos ingresos adicionales, salvo que acrediten, en este último caso, que lo hacen en el ejercicio libre de su profesión, arte, oficio, actividad técnica, deportiva o cultural..." (26)

Para este tipo de ingresos se otorgaban algunas exenciones, la mayoría por razones políticas y culturales, tales como las remuneraciones que percibieran los agentes diplomáticos extranjeros, los consulares extranjeros, los empleados de empresas, legaciones y consulados extranjeros y a los mexicanos se les exentaba entre otras, del salario mínimo general, prestaciones de previsión social, gratificaciones anuales (total para los empleados públicos y limitada para los empleados de la iniciativa privada), las indemnizaciones, etc.

Para los ingresos que se percibieran por un trabajo personal subordinado, se les retenía el impuesto por parte del patrón y este lo enteraba a la oficina recaudadora.

Se calculaba el impuesto, aplicando a los ingresos mensuales la tarifa del Artículo 56 de la Ley.

Para el año de 1975 sufrió el Artículo 56 una adición muy importante, ya que se indicaba que no se debería hacer la liquidación anual en los casos que se establecía el mismo artículo, tales como:

1.- Los que sus ingresos rebasen de un salario mínimo elevado al año y comuniquen por escrito la opción al patrón.

2.- Los que perciban solo un salario mínimo al año.

3.- Los que no trabajen en el mes de diciembre.

Para los supuestos en que un empleado haya prestado sus -- servicios a más de dos personas simultáneamente o sucesivamente durante un año de calendario, se le aplicará un tratamiento especial para que cumpliera con sus impuestos.

8.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 10. - DE ENERO DE 1981.

Finalmente se analizará la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1^a de enero de 1981.

Esta vez sufrió la Ley una transformación general, intentando con esto una mayor justicia fiscal.

En la nueva estructura fueron situados en el Título IV "De las Personas Físicas", en su Capítulo I, los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

El objeto del Impuesto Sobre la Renta a partir de 1981 tratándose del concepto en estudio consiste en los ingresos - por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores - en las utilidades de las empresas y las prestaciones per--

cibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Para efectos de este impuesto, se asimila a ingresos por -- salarios, los estipulados en el artículo 78 de la misma -- Ley, precepto que a continuación se transcribe:

ARTICULO 78.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

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

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

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

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

Para los efectos del párrafo anterior se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando -- los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, sean mayores que el total de -- los demás ingresos percibidos por los con--

ceptos a que se refiera este artículo y el 84 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior, fueron inferiores al total de los demás ingresos percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere este artículo y el 84 de esta Ley. En caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

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

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

Cuando se daba u na situación en la que el trabajador dejaba de prestar sus servicios y recibían algún ingreso, tales como prima de antigüedad, retiro indemnización, etc. - se les otorgaba un tratamiento especial, con el fin de que se les tomara en cuenta los años laborados y dejar exenta del gravámen a una parte de dicho ingreso, y gravar la otra para integrar el ingreso gravable.

En relación al cálculo del impuesto se deduce un salario - mínimo mensual y a la diferencia se le aplica la tarifa -- del Artículo 80 de la Ley.

Las personas que realicen el pago a los asalariados, están obligados a retener el impuesto y a enterarlo mensualmente a la oficina recaudadora, siendo considerados estos pagos como provisionales.

También existe un tratamiento especial para efectos de la retención, cuando se pagan gratificaciones anuales, participación de utilidades, primas dominicales o primas vacacionales.

Las personas que obtienen ingresos por salarios tienen además las siguientes obligaciones:

- 1.- Solicitar inscripción al RFC.
- 2.- Solicitar constancia al patrón de ingresos y retenciones en caso de retirarse y entregarlo al nuevo empleador.
- 3.- Presentar declaración anual cuando se sitúe en lo que establece la Ley.

Las personas que pagan los salarios, también cuentan con ciertas obligaciones:

- 1.- Retener el impuesto y enterar a la oficina respectiva.
- 2.- Calcular el impuesto anual.
- 3.- Proporcionar las constancias que establece la propia -

Ley del I.S.R., y en todo caso solicitar las que procedan.

Se exceptúa de las obligaciones señaladas en este artículo a los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, así como los estados extranjeros.

Los patrones están obligados a realizar el cálculo del Impuesto Anual, salvo algunas excepciones establecidas en el Artículo 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"...I.- Cuando se trate de contribuyentes que hayan dejado de prestar servicios antes del 1^a de diciembre del año de que se trate.

II.- A quienes únicamente hayan devengado un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

III.- A quienes hayan obtenido ingresos anuales por los -- conceptos a que se refiere este capítulo que excedan de -- una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año.

IV.- A quienes comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

Para determinar el área geográfica del contribuyente, se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate, o al último día -

de trabajo, cuando haya dejado de prestar sus servicios el mes de diciembre.

En los casos en que se opta o se está obligado a presentar declaración anual, se tiene derecho a ciertas deducciones personales, tales como: un salario mínimo del área geográfica del trabajador elevado al año, honorarios médicos y dentales, los gastos funerales, con cierto límite, donativos, etc. Así a la diferencia se le aplica la tarifa anual y al resultado le resta la suma total de los pagos provisionales efectuados por el patrón.

Por último, es pertinente manifestar que este ordenamiento, en lo tocante al Título IV, Capítulo I, hasta la fecha ha sufrido modificaciones, tanto de redacción como de precisión, así como de simplificación administrativa, las cuales no han variado la esencia del mismo.

C A P I T U L O I I

ELEMENTOS ESENCIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.- SUJETOS.

En términos generales de derecho, toda persona jurídica individual (física) o colectiva (moral), es sujeto de derecho, entendiéndose por "persona jurídica el ente capaz de derechos y obligaciones, es decir, el sujeto que puede ser susceptible de tener facultades y deberes, de intervenir - en las relaciones jurídicas, de ejecutar actos jurídicos, - en una palabra, el ente capacitado por el derecho para actuar jurídicamente como sujeto activo o pasivo en dichas - relaciones." (27)

Esto es, en una relación jurídica participan tanto el sujeto activo, como el pasivo, entes capaces de tener derechos y obligaciones como elementos primordiales de dicha relación.

En la obligación tributaria surge la relación jurídica, -- compuesta principalmente por dos sujetos, el activo y el pasivo.

Conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en principio el sujeto activo está representado

(27) Rojina Villegas Rafael. Compendio de Derecho Civil I. Editorial Porrúa. México, D.F. 1978, Pág. 75

por la Federación, los Estados Federativos y los Municipios, ya que son los únicos poseedores de potestad tributaria.

La potestad tributaria, les dá la característica de ser acreedores del impuesto, en la relación jurídica tributaria y exigir el pago de los impuestos.

Para evitar la concurrencia de acreedores se ha creado la Ley de Coordinación Fiscal, a través de la cual, se ha venido logrando terminar con dicha concurrencia impositiva.

Respecto al Impuesto Sobre la Renta, el acreedor (sujeto activo) es el Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en consecuencia es quien lo recauda, -- atento a lo dispuesto en la fracción II del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que en forma expresa señala:

"ARTICULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y - Crédito Público, corresponde el despacho de -- los siguientes asuntos:
...Fracción II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, en los términos de las leyes."

Aunado a lo anterior, el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación establece que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que derivan de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como -- aquéllos a los que las leyes le den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

De lo expuesto se desprende que todas las contribuciones - federales son recaudadas por la Secretaría de Hacienda y - Crédito Público a través de las oficinas que la misma - autorice, siendo estas las recaudadoras.

En cuanto al sujeto pasivo considerado como deudor en la - relación jurídica tributaria, el Artículo 1ª del Código -- Fiscal de la Federación establece, que las personas físi-- cas y las morales están obligadas a contribuir para los -- gastos públicos conforme a las Leyes Fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defec-- to. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones única-- mente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en es ta exención las entidades o agencias pertenecientes a di-- chos Estados.

Las personas que de conformidad con las Leyes Fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa -- las propias leyes.

Como sujeto pasivo del crédito fiscal se ha venido considerando a la persona física o moral, nacional o extranjera, que según las diferentes leyes impositivas son las obligadas al pago de las contribuciones, conforme se vayan tipificando en los supuestos de las mismas.

Tratándose de los impuestos percibidos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como sujeto directo del pago, a la persona física que obtiene los ingresos, sin perder de vista que existen los sujetos obligados a retener y enterar el impuesto que causa.

Al ser persona física el sujeto directo del impuesto en estudio, se hace necesario especificar qué es persona para Rafael de Pina: "Ser físico (hombre o mujer) o ente moral (pluralidad de personas legalmente articulado), capaz de derechos y obligaciones y persona física llamada también natural, es el ser humano, hombre o mujer. El derecho no admite la posibilidad de la existencia de una persona que carezca de la capacidad jurídica en abstracto." (28)

Así se tiene que en general los sujetos obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta, son los que señala la Ley de referencia en su artículo primero, mismo que a continuación se transcribe:

ARTICULO 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

(28) De Pina Vara Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa. México, 1980. Pág. 375

- I Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.
- II Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- III Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

a) Residente en el País.

El Código Fiscal de la Federación, considera como residentes en territorio nacional a los siguientes sujetos:

A todas las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que permanezca fuera de él, en el año de calendario, por más de 183 días naturales consecutivos o no, y que acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.

También a los de nacionalidad mexicana, que sean servidores públicos del mismo, cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor que el señalado en el párrafo anterior.

A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

El Código Fiscal de la Federación determina por un lado -- los sujetos de las leyes impositivas tomando en cuenta su residencia en el país, sin atender a la nacionalidad del sujeto.

Así se tiene que los sujetos del impuesto sobre la renta, por la prestación de un servicio personal subordinado, son las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicio.

En el caso en que una persona física residente en el país cambie su residencia, se le considerarán como definitivos los pagos provisionales que por concepto de Impuesto Sobre la Renta se hayan efectuado, por lo que no presentarán declaración anual.

El Artículo 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su primer párrafo establece quienes son las personas físicas residentes en el país que están obligadas a pagar dicho gravámen, siendo estas, ...las personas físicas residentes en México, que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, así como por los ingresos en servicio en los casos que señale esta Ley..."

b) Residentes en el extranjero.

Por último, se considera sujeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza nacional, atento a lo dispuesto en el Artículo 144 del citado ordenamiento, que establece: Están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta conforme a este título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servi-

cios o en crédito, procedentes de riqueza situadas en territorio nacional.

Para efectos de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se localiza en territorio nacional, cuando el servicio se presta dentro del mismo.

Cuando los pagos por salarios o cualquier cantidad que se obtenga por la prestación de un servicio personal subordinado, sean hechos por cualquier residente en el extranjero, ya sea persona física o moral y este no tiene un establecimiento permanente en el país, quedará exento del Impuesto Sobre la Renta.

Otros supuestos en los que se exceptúa del pago del impuesto, a los extranjeros son:

- 1.- Agentes diplomáticos.
- 2.- Agentes consulares.
- 3.- A empleados de embajadas, legaciones, etc.
- 4.- Miembros delegacionales oficiales, en caso de reciprocidad.
- 5.- Miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- 6.- Técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando existan acuerdos.

Como se podrá apreciar, dichas exenciones son otorgadas en función de la política internacional mexicana.

2.- OBJETO.

Se entenderá que el objeto del impuesto será lo que la ley pretende gravar, según opinión de Rodríguez Lobato, "toda Ley Tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado de la palabra objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto de tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la Ley -- Tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc..." (29)

Es importante resaltar que la manifestación del autor citado respecto a que no se debe confundir el objeto del tributo con la finalidad del mismo, ya que estos conceptos son distintos.

Por otra parte, De la Garza señala que, "cosa distinta es el objeto del tributo: En su significado material es la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición, V. gr., la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios. -- Es la manifestación de la realidad económica, V. gr., la renta cuando se obtiene, o cuando se gasta, que se somete a la imposición..." (30)

(29) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Harla, S.A. de C. V. México, D.F., 1983, Pág. 108

(30) De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. de C.V. México, D.F. 1983, Pág. 403

Como se puede apreciar, los dos autores coinciden en lo -- que se debe entender como objeto del impuesto.

Para Emilio Margain Manautou, el objeto del impuesto es un acto que al ser realizado coincide con la situación o circunstancia que la Ley señala y además que algunas leyes impositivas expresan en el mismo título el objeto del impuesto "Toda Ley Tributaria, sea que establezca un impuesto, - contribución especial o una tasa, debe señalar en sus preceptos, cuál es su objeto, o sea, lo que grava. Por regla general, en el título de la Ley se expresa ese objeto, lo que ella grava. La Ley impositiva al decirnos que grava - la producción del petróleo, el consumo de la energía eléctrica, etc., nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, es decir, al gravar la producción, el consumo, la enajenación, etc., está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o - circunstancia que la Ley señala como la que dará origen al crédito tributario..." (31)

En la mayoría de los casos, la Ley no grava íntegramente - el objeto señalado por la misma, ya que se permiten cier-tas deducciones o también llamadas disminuciones, lo que - trae como resultado una base distinta al objeto.

Por el contrario, si al contribuyente no se le permite ninguna deducción por circunstancias propias de la Ley, se -- tendrá que el objeto y la base serán lo mismo.

(31) Margain Manautou E. Introducción al Estudio del Derecho - Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina. -- San Luis Potosí, Méx. 1981, Pág. 276 y 277

a) Ingresos por Salarios.

Para la Ley del Impuesto Sobre la Renta, todo salario que derive de la prestación de un servicio personal subordinado, será considerado en primera instancia como objeto de este impuesto.

La remuneración a la prestación de servicios personales bajo la dirección y dependencia de un tercero y sus características, están contempladas en el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, que establece lo siguiente: Se entiende pro relación de trabajo cualquiera que sea el acto que le de origen la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

En ese orden de ideas, cualquiera que sea su forma o denominación, se considera contrato individual de trabajo a -- aquél por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

La prestación de trabajo, a que se ha hecho referencia y el contrato celebrado producen los mismos efectos.

De lo anterior, se desprenden tres características importantes, ya que son precisamente las que distinguen un servicio personal subordinado de un servicio que se presta en forma independiente, y estas son: trabajo personal, subordinación y retribución de un salario.

En relación al salario se deberá entender como tal a lo -- que se refiere la propia Ley Federal del Trabajo en el sentido de que, salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.

b) Ingresos en general por la prestación de un servicio -- personal subordinado.

De la prestación del servicio personal subordinado, independientemente del salario, se derivan otras prestaciones del trabajador, entre las que se encuentran los siguientes:

PARTICIPACION EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.- Este consiste en el "Derecho reconocido a los trabajadores a percibir, además de su salario, un beneficio personal a las utilidades del patrón.

De acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en toda empresa agrícola, comercial, fabril, o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades, que será fijada por una Comisión Nacional integrada por representantes de los trabajadores, de los patrones y del Gobierno..." (32)

PRIMA VACACIONAL.- Es el derecho de los trabajadores al 25% como mínimo, sobre los sueldos que correspondan al período vacacional.

PRIMA DOMINICAL.- Es la compensación que se otorga al trabajador que llegue a prestar sus servicios en día domingo y que será del 25% por lo menos del sueldo que corresponda a los días ordinarios de trabajo.

GRATIFICACION ANUAL.- Es el derecho a quince días de salario como mínimo por cada año de servicio, tal y como lo dispone el artículo 87 de la Ley Federal del Trabajo,

(32) De Pina Vara Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, D.F. 1980. Pág. 369.

"los trabajadores tendrán derecho a un aguinaldo anual que deberá pagarse antes del día veinte de diciembre, equivalente a quince días de salario por lo menos..."

HORAS EXTRAS.- Son las horas que excedan del horario normal, de las jornadas de trabajo mismas.

Tal y como lo dispone la Ley Federal del Trabajo, podrá -- prolongarse la jornada de trabajo por situaciones extraordinarias, sin exceder de tres horas diarias, ni de tres veces a la semana.

Dichas horas extras son remuneradas a razón del doble del salario normal del trabajador.

Por otra parte, para efectos del Impuesto Sobre la Renta -- se consideran como ingresos de un servicio personal subordinado, aquéllos que se originen en la terminación de la -- relación laboral, tales como:

LA PRIMA DE ANTIGUEDAD.- Este derecho debe cumplir con -- ciertos requisitos para que el trabajador pueda disfrutarlo, según lo establece el Artículo 162 de la Ley Federal -- del Trabajo, al establecer que los trabajadores de planta tienen derecho a una prima de antigüedad, de conformidad -- con las normas siguientes:

I.- La prima de antigüedad consistirá en el importe de doce días de salario, por cada año de servicio.

II.- Para determinar el monto del salario, se estará a lo dispuesto en los artículo 485 y -- 486.

III.- La prima de antigüedad se pagará a los -

trabajadores que se separen voluntariamente de su empleo, siempre que hayan cumplido quince - años de servicios, por lo menos. Asimismo se pagará a los que se separen por causa justificada y a los que sean separados de su empleo - independientemente de la justificación o injustificación del despido..."

Por otra parte, se encuentran los que pueden ser de varios tipos, de conformidad a lo señalado en el artículo 50 de - la Ley Federal de Trabajo, en el sentido de que las indemnizaciones a que se refiere el artículo 49 dependerán de:

I.- Si la relación de trabajo fuera por tiempo determinado menor de un año, en una cantidad igual al importe de los - salarios de la mitad del tiempo de servicios prestados; si excediera de un año, en una cantidad igual al importe de - los salarios de seis meses por el primer año y de veinte - días por cada uno de los años siguientes en que hubiese -- prestado sus servicios.

II.- Si la relación de trabajo fuere por tiempo indeterminado, la indemnización consistirá en veinte días de sala- rio por cada año de los años de servicios prestados, y

III.- Además de las indemnizaciones a que se refieren las fracciones anteriores, en el importe de tres meses de sala- rio y en el de los salarios vencidos desde la fecha del -- despido hasta que se paguen las indemnizaciones.

Asimismo, se consideran ingresos por salarios a los obteni- dos por:

JUBILACION.- Siendo esta la ... "Prestación de carácter la- boral, contenida en algunos contratos de trabajo, que con-

siste en la entrega de una pensión vitalicia a los trabajadores cuando cumplen determinados requisitos de antigüedad en la empresa, de edad o en caso de invalidez." (33)

c) Ingresos asimilables a salarios para efectos fiscales.

En el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuadran cuatro supuestos de ingresos que son asimilables a ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado como a continuación se enuncian:

1.- Todas las remuneraciones y prestaciones que perciban los servidores públicos incluyendo los gastos no sujetos a comprobación.

2.- Los rendimientos que perciban los miembros de cooperativas de producción (incluyendo los anticipos).

3.- Los honorarios a miembros de Consejos Directivos, de vigilancia, consultivos, administrativos, comisarios y gerentes generales.

4.- Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario.

Como se puede apreciar, los ingresos que son asimilables fiscalmente a sueldos, son ingresos que el legislador ha tipificado como tales para gravarlos con el impuesto de referencia y así evitar fuga de impuestos.

(33) De Pina Vara Rafael. Op. cit. Págs. 312 y 313

Por lo anterior se considera hacer un breve análisis a estos ingresos asimilables.

Respecto a los ingresos adicionales que perciban los servidores públicos, aparentemente hay buen control de fiscalización en esta clase de percepciones, y no sólo autoridades fiscales realizan tal esfuerzo, sino existen otras autoridades auxiliares en esta ardua tarea, como es la Secretaría de la Contraloría de la Federación.

Otro tipo de ingresos asimilables, son los rendimientos de los miembros de las sociedades cooperativas de producción. En el caso de anticipos de estos rendimientos, estos también están gravados como salarios.

Para los ingresos que obtengan los Administradores, Gerentes Generales, Miembros del Consejo Consultivo, etc. la -- Ley dispone que se les deberá hacer una retención del 30% al realizar el pago de los honorarios.

Para el caso de los honorarios de personas que prestan servicios preponderantemente a un prestatario, ha surgido --- cierta confusión.

El mismo artículo 78 de la Ley aclara que se debe entender por servicio preponderante "...Para los efectos del párrafo anterior se entiende que una persona presta servicios - preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos - que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendarario inmediato anterior, representen más del 50% del - total de los obtenidos por los conceptos a que se refiere el artículo 84 de esta Ley..."

En este caso, está perfectamente reglamentado el procedimiento a seguir para que se les retenga el impuesto como si se tratara de sueldos.

3.- BASE.

La base del impuesto es en si, el valor que se toma en cuenta para determinar el impuesto, por lo que algunos tradistas le llaman de diferentes formas, como Base Gravable, Base Imponible, Base Impositiva, etc.

Al respecto, Rodríguez Lobato comenta ... "La base del tributo es el valor pecuniario señalado por la Ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida. Dependerá de la naturaleza del gravamen el procedimiento que la Ley establezca para llegar a ese valor pecuniario; sin embargo, mayor o menormente elaborados; casi todos los procedimientos se pueden reducir a la siguiente fórmula; ingreso total del contribuyente menos las deducciones que permite la Ley..." (34)

Esto es, que el monto al que se le aplicará la tarifa se le llama "base" y el procedimiento para llegar a determinar ésta, lo establecerá la propia Ley impositiva.

Por lo general la base queda determinada al restar de los ingresos objeto del impuesto, las deducciones que cada Ley permite.

(34) Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Haral, S.A. de C.V. México, D.F. 1985. Pág. 115

En relación a lo anterior, Margain Manautou manifiesta "no siempre la Ley Tributaria grava en forma íntegra lo que se ñala como objeto, sino que admite una serie de deducciones o de disminuciones, quedando afecta al pago del tributo -- una base distinta al objeto del mismo. Gabriel de Usera -- define la base del tributo como aquella parte o porción -- (de lo gravado por la Ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el -- gravámen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo." - (35)

En determinadas ocasiones, resultan ser coincidencia la base y el objeto del impuesto, ya que no se permite ninguna deducción como es el caso del Impuesto Sobre la Renta que se causa por los ingresos percibidos por loterías, rifas, sorteos, etc.

Existen autores que usan conceptos más técnicos, como es el caso de Sergio Fco. de la Garza al expresar "se llama parámetro a la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravámen y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de base imponible." (36)

Como se puede apreciar, el concepto de la base del impuesto es el mismo pero con diferente terminología.

(35) Margain Manautou Emilio. Op. cit. Pág. 277

(36) De la Garza Sergio Francisco. Op. cit. Pág. 419

Para determinar la base gravable en los ingresos por remuneración al trabajo personal subordinado, no existe problema, según la idea de Sergio Fco. de la Garza quien señala, "la medida parámetro puede reducirse a una simple constatación, como sucede siempre que está constituido por una cantidad de dinero, V.gr., en el impuesto sobre erogaciones - por remuneración al trabajo personal, la determinación de la base imponible no tiene complicación, pues ya el recibo expresa por sí mismo la cantidad, estando el parámetro --- constituido por la suma recibida." (37)

Siguiendo este orden de ideas, en el recibo que se entrega al trabajador se identificará la base sobre la que causará el impuesto, habiéndosele restado con anterioridad el salario mínimo que corresponda.

a) Pago Provisional.

Por lo que toca a los ingresos por salarios y en general - por la prestación de un servicio personal subordinado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que para obtener la base del impuesto provisional, se debe restar el salario mínimo general del área geográfica del trabajador, dicho procedimiento se establece en los dos primeros párrafos, del artículo 80 del ordenamiento en comentario, los cuales a continuación se transcriben:

(37) De la Garza Sergio Francisco. Op. cit. Pág. 419

"Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

La retención se calculará deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en un mes de calendario, el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente multiplicado por el número de días a que corresponda el pago, y aplicándole al resultado la siguiente tarifa..."

De lo transcrito se desprende que, el objeto del impuesto sobre los Ingresos por Salarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado es distinto a la base, por la reducción del salario mínimo, autorizado por la misma Ley.

b) Pago Anual.

La base gravable del impuesto anual, a la cual se le aplicará la tarifa respectiva (artículo 141 de la L.I.S.R.), será la que resulte de disminuir a los ingresos acumulables, las deducciones personales que autoriza la Ley.

En el caso de obtener ingresos por salarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado, habrá ocasiones en que el propio contribuyente tendrá que presentar su declaración anual, ya sea por estar obligado por la Ley o por haber optado a presentarla ellos mismos.

Cuando se lleguen a dar las circunstancias propicias para que el contribuyente presente su declaración anual, tendrá

derecho a las deducciones personales, atento a lo dispuesto por el Impuesto Sobre la Renta, que en forma expresa, - establece:

ARTICULO 14.- "Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada capítulo, -- las siguientes deducciones personales:

I. El salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

II. Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados -- por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingreso en cantidad igual o superior a la -- que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

III. Los gastos de funerales en la parte que no excedan del salario mínimo general del -- área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuadas para las personas señaladas en la fracción que antecede.

IV. Los donativos destinados a obras o servicios públicos, instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y que satisfaga los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público, cuando el contribuyente los hubiere erogado en efectivo, en cheque girado contra su cuenta o en otros bienes que no sean títulos de crédito."

4.- TARIFAS DEL IMPUESTO.

Para saber realmente la cantidad que se debe pagar por algún impuesto, es necesario haber aplicado a la base gravable, la tarifa indicada para cada impuesto por la legislación tributaria.

Flores Zavala establece "Tarifas, son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría." (38)

Así se tiene que existen diversas clasificaciones del tipo de tarifas, pero las que más frecuentemente se utilizan -- son las siguientes:

De derrama.- Cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo, se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas por la Ley para el impacto del gravámen.

Fija.- Cuando se señala en la Ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Proporcional.- Cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

(38) Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. México, D.F. 1979 Pág. -- 112

Progresiva.- Aquéllos que aumentan al aumentar la base, es to es, conforme vaya aumentando la base gravable aumenta el impuesto a pagar.

En el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México, las tarifas aplicables a las personas físicas son progresivas. En esta clase de tarifa, la progresividad continúa, provoca la absorción del cien por ciento de la base impositiva, lo cual en México, se evita con la suspensión de la progresividad en determinado límite.

Existen algunos autores que a las cuotas le llaman alícuotas; entre ellos se encuentra Sergio Francisco de la Garza, el cual da su propio concepto de cuota "al tipo de gravamen que consiste en dinero o en bienes valorables en términos monetarios, en este caso, el parámetro recibe el nombre de base imponible." (39)

Establece que las alícuotas pueden ser de tres clases: Proporcional, Progresiva y Regresiva, de las que a continuación se darán las características de cada una de ellas.

La Alícuota Proporcional.- Es la que aumenta en la proporción que lo hace la base imponible.

La Alícuota Progresiva.- Es la que aumenta al aumentar la base imponible pero más que proporcionalmente, o sea que el aumento no es proporcional con el aumento de la base.

(39) De la Garza Sergio Francisco. Op. cit. Pág. 424

La Alícuota Regresiva.- Son las que disminuyen al aumentar la base imponible.

Así pues, el objetivo principal de aplicar la tarifa, es - obtener el importe o cuota del impuesto a pagar.

En este orden de ideas, para gravar los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, existen dos tipos de tarifas, que son: - Las normales y las opcionales.

Las primeras, son aquéllas que están contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los artículos 80 y 141 para calcular el impuesto provisional y el anual respectivamente.

Las segundas, son publicadas anualmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de carácter fiscal, las cuales se aplican en períodos distintos a los anteriores.

a) Normales.

Se han llamado tarifas "normales" a las contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a través de las cuales, - se determinan los impuestos a los trabajadores por sus salarios y demás prestaciones que deriven de la misma relación laboral.

En el artículo 80 de la Ley antes citada, se encuentra la tarifa que deberán de aplicar las personas que hagan pagos por la prestación de un servicio personal subordinado, re-

teniendo y enterando mensualmente el impuesto, considerándolo provisional a cuenta del anual.

Así lo dispone el propio artículo 80 "Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual."

Debido a la inflación que se vivía a principios del presente año, la tarifa que se aplica a los salarios de los trabajadores que establece el artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para calcular los pagos provisionales - ha sido modificada conforme avanza dicha inflación.

Esta situación se fue dando hasta el mes de agosto de este año, en el cual se publica en el Diario Oficial de la Federación del día 22 el Decreto "que exime parcialmente el pago del Impuesto Sobre la Renta a los ingresos obtenidos -- por las personas físicas hasta por cuatro veces el salario mínimo general del Distrito Federal." (ANEXO 1).

Dicha disminución del Impuesto a las Personas Físicas, deriva del Pacto de Solidaridad Económica y tendrá vigencia a partir del 1^a de septiembre de este año.

Asimismo, el Decreto establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Diario Oficial de la Federación, publicará las tarifas aplicables en los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1988.

Considerando lo anterior y tomando en cuenta que este es un trabajo académico, se utilizará como tarifa base del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la publicada el 31 de diciembre de 1987, vigente a partir del 1º de enero de 1988, misma que a continuación se transcribe:

T A R I F A

| Límite Inferior M\$N | Límite Superior M\$N | Cuota Fija M\$N | Porcentaje para aplicarse sobre el Excedente del Límite Inferior % |
|-------------------------|-------------------------|--------------------|--|
| 0.01 | 23,517.00 | 0.00 | 3 |
| 23,517.01 | 169,567.00 | 706.00 | 10 |
| 169,567.01 | 274,858.00 | 15,310.00 | 14 |
| 274,858.01 | 372,233.00 | 30,051.00 | 18 |
| 372,233.01 | 493,200.00 | 47,579.00 | 22 |
| 493,200.01 | 771,583.00 | 74,191.00 | 26 |
| 771,583.01 | 930,483.00 | 146,572.00 | 30 |
| 930,483.01 | 1,641,858.00 | 194,242.00 | 35 |
| 1,641,858.01 | 2,002,770.00 | 443,223.00 | 40 |
| 2,002,770.01 | 2,959,975.00 | 587,587.00 | 44 |
| 2,959,975.01 | 3,755,317.00 | 1,008,756.00 | 48 |
| 3,755,317.01 | en adelante | 1,390,519.00 | 50 |

Por lo que respecta al cálculo del impuesto anual, de los ingresos de los asalariados, se deberá aplicar la tarifa contenida en el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual también será ajustada por la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público para la reducción antes mencionada, pero que para efectos prácticos de este trabajo - se utilizará la tarifa vigente a partir del 1º de enero de 1988, que es la siguiente.

T A R I F A

| Límite Inferior | Límite Superior | Cuota Fija | Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior |
|-----------------|-----------------|---------------|--|
| 1.01 | 282,204.00 | 0.00 | 3 |
| 282,204.01 | 2,034,804.00 | 8,466.00 | 10 |
| 2,034,804.01 | 3,298,296.00 | 183,726.00 | 14 |
| 3,298,296.01 | 4,466,796.00 | 360,615.00 | 18 |
| 4,466,796.01 | 5,918,400.00 | 570,945.00 | 22 |
| 5,918,400.01 | 9,258,996.00 | 890,298.00 | 26 |
| 9,258,996.001 | 11,165,796.00 | 1,758,853.00 | 30 |
| 11,165,796.01 | 19,702,296.00 | 2,330,893.00 | 35 |
| 19,702,296.01 | 24,033,240.00 | 5,318,668.00 | 40 |
| 24,033,240.01 | 35,519,700.00 | 7,051,046.00 | 44 |
| 35,519,700.01 | 45,063,804.00 | 12,105,088.00 | 48 |
| 45,063,804.01 | en adelante | 16,686,257.00 | 50 |

b) Opcionales.

A través de la resolución que Establece Reglas Generales y otras disposiciones de Carácter Fiscal, que se publica año con año, se dan a conocer tarifas distintas a las dispuestas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicables a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, con el carácter de -- opcional.

En la regla 43 de dicha resolución para 1988, se establece la tarifa que podrán utilizar las personas que hagan pagos por salarios, cuando estos sean pagados en función de la - cantidad del trabajo realizado y no de los días laborados.

Cuando el pago a los trabajadores, corresponda a un período de siete días, podrán aplicar la tarifa que aparece en la regla 44.

En cambio si el pago del salario corresponde a un período decenal, podrán utilizar la tarifa de la regla 45.

Por último, si el período de pago a los trabajadores es -- quincenal la persona que realice dichos pagos, podrá utilizar la tarifa de la regla 46.

5.- EXENCIONES.

En la legislación tributaria mexicana, existe la figura de la exención, que consiste en liberar a determinados contribuyentes de pagar el crédito fiscal a que está obligado, - mediante disposiciones generales.

En la doctrina se sostienen diversos criterios al definir la exención "...según algunos tratadistas, la norma tributaria no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas imponibles, en virtud de que hay ausencia en materia gravable. Para otros en cambio, las exenciones son -- verdaderas excepciones a la regla general de tributación -- ..." (40)

Según criterio de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, las exenciones son excepciones a la regla general.

En cambio, Emilio Margain Manautou opina que las exenciones no son excepciones a la regla general, ni tampoco carece de materia gravable. "Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, por exención, la situación que está comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se elimina o excluye de ella, pero puede desaparecer en cualquier momento, la exención realmente es un verdadero privilegio de que goza su titular.

De ello tenemos que concluir que no podemos hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal a la misma por un acto del legislador. Hay eliminación temporal de materia gravable." (41)

(40) Margain Manautou Emilio. Op. cit. Pág. 284

(41) Margain Manautou Emilio. Op. cit. Págs. 284 y 285

La opinión antes citada se puede apoyar en el artículo 13 de la Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional, en materia de monopolios de 1934 que establece que "se considera que hay exención de impuestos, cuando se releva total o parcialmente, a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados."

Para el Lic. Ernesto Flores Zavala, es factor determinante la capacidad contributiva del contribuyente "...Nuestra posición frente a este problema es la siguiente: si hemos expresado que el principio de generalidad consiste en que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos, la exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de generalidad, porque no pueden tener obligación de pagar impuestos quien no tiene capacidad contributiva..." (42)

Para Margain Manautou existen tres razones fundamentales - por las que existen las exenciones:

a) De equidad.- En los casos en que un contribuyente ya este siendo gravado por un impuesto, es justo que se le exima del nuevo impuesto.

b) De conveniencia.- para los impuestos sobre el consumo, se trata de eximir de estos al consumo de servicios o artículo de primera necesidad, con el fin de no encarecer el costo de la vida.

c) De política económica.- Cuando por políticas gubernamentales, se desea el desarrollo de ciertas ramas de la industria, por ser necesarias para la vida económica del país;- se les otorga ciertas facilidades en los gravámenes.

Del análisis antes hecho sobre la exención, se puede concluir respecto a la definición de esta, lo siguiente:

I.- Para Emilio Margain Manautou, la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones impondibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

II.- Para Ernesto Flores Zavala, la exención es un privilegio, es decir, una gracia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación.

Las exenciones se pueden clasificar de la siguiente manera:

1.- OBJETIVAS. Son las que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen.

2.- SUBJETIVAS. Son las que están dadas en atención a calidades o atributos de las personas.

3.- PERMANENTES. Son las que subsisten hasta en tanto no es reformada la Ley que las concede.

4.- TRANSITORIAS. Son las que se conceden por un período determinado.

5.- ABSOLUTAS. Las que exigen al contribuyente de la obligación principal y de las obligaciones secundarias.

6.- RELATIVAS. Las que exige al contribuyente de la obligación principal pero no de las secundarias.

7.- CONSTITUCIONAL. Las que están otorgadas en la Constitución Política.

8.- ECONOMICAS. Son las que se establecen con el fin de promover el desarrollo económico de un estado.

9.- DISTRIBUTIVAS. Son las que se crean para evitar una injusticia impositiva.

10.- CON FINES SOCIALES. Se otorgan para ayudar a la difusión de la cultura, del arte, del deporte, etc." (43)

A continuación se harán algunos comentarios en cuanto a -- las disposiciones legales impositivas, que tratan de los -- ingresos exentos de un trabajador o empleado subordinado, -- para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

a) HORAS EXTRAS.

Tal y como lo dispone la Constitución, en los casos en que haya necesidad de realizar un trabajo extraordinario, éste se deberá de pagar doble al que se paga por una jornada -- normal.

(43) Margain Manautou Emilio. Op. cit. Págs. 285 y 286

Este ingreso extraordinario está exento del impuesto sobre la renta para los trabajadores de salario mínimo, siempre y cuando no rebase el límite establecido en el artículo 66 de la Ley Federal del Trabajo "...Podrá también prolongarse la jornada de trabajo por circunstancias extraordinarias, sin exceder nunca de tres horas diarias ni de tres veces en una semana."

Cuando se rebase el límite establecido, se causará el impuesto correspondiente al excedente, según lo establece la fracción I del Artículo 77, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando no sean trabajadores de salario mínimo, sino que sus ingresos sean superiores, estará exento el 50% de los ingresos que perciban por el tiempo extraordinario y por la prestación de servicios en días de descanso, sin que este 50% rebase cinco veces el salario mínimo del trabajador por cada semana de servicios.

b) INDEMNIZACIONES POR RIESGOS O ENFERMEDADES, CONCEDIDAS POR CONTRATOS DE TRABAJO O POR LAS MISMAS LEYES.

Se consideran totalmente exentas las indemnizaciones que se cubran a cualquier trabajador subordinado, siempre y cuando las conceda la Ley o el contrato respectivo.

c) JUBILACIONES, PENSIONES Y HABERES DE RETIRO, EN LOS CASOS DE CESANTIA, VEJEZ, RETIRO Y MUERTE.

Desde su origen, este tipo de ingresos se consideraron -- exentos del impuesto, ya que se considera que el ingreso -- deriva de toda una vida entregada al trabajo.

Inicialmente esta exención era total, pero a través del -- tiempo se ha ido reformando y a la fecha la parte exenta -- no debe de rebasar de nueve veces el salario mínimo de lo que perciba diariamente.

Estas reformas fueron provocadas en virtud de que ciertos funcionarios de alto nivel disfrazaban fuertes ingresos, -- simulando que se derivaba de jubilación o pensión por lo -- que el legislador limitó dicha exención.

d) REEMBOLSO DE GASTOS MEDICOS, DENTALES, HOSPITALARIOS Y DE FUNERAL.

Cuando al trabajador le sean reembolsados gastos médicos, -- dentales, hospitalarios y de funeral, no se gravarán, siem pre y cuando se conceda de manera general de acuerdo con -- las leyes o contratos de trabajo.

e) PRESTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL QUE OTORGAN LAS INSTI-TUCIONES PUBLICAS.

El Seguro Social, el ISSSTE, así como la Secretaría de Sa-lud, otorgan una serie de prestaciones de seguridad social, que están consideradas como exentas para el Impuesto Sobre la Renta.

En seguida vienen dos conceptos exentos, que por sí mismos se explican. (Inciso f) y g)).

f) Los ingresos percibidos por subsidios, por incapacidad, becas educativas, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, así como la casa-habitación y depósitos constituidos para el INFONAVIT.

g) Los ingresos por primas de antigüedad, retiros, indemnizaciones u otros pagos que deriven por la terminación de la relación laboral.

Anteriormente este tipo de ingresos, eran injustamente gravados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A partir del año de 1980, se introduce una exención parcial, - lo cual sigue siendo injusto, ya que se debería exentar la totalidad de este tipo de ingresos, o por lo menos que fuera por cada trabajo que desempeñara el contribuyente.

Un trabajador que se queda sin empleo, no debería recibir un castigo del Estado al gravarle los ingresos que recibe por su trabajo realizado.

La exención consiste en el equivalente de noventa veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente -- por cada año de servicio.

i) LAS GRATIFICACIONES ANUALES.

Hace tiempo, este tipo de percepciones eran consideradas totalmente exentas para los trabajadores por el Apartado B, del artículo 123 constitucional, situación inequitativa ya que a -- los demás trabajadores (Apartado A), solamente se le consideraba exenta una parte de la misma, en la actualidad la Ley no

hace distinción alguna, siendo el salario mínimo general - del área geográfica del trabajador elevado a treinta días, el monto que queda exenta de la gratificación anual.

En la práctica se siguen otorgando exenciones casi totales a las gratificaciones anuales, percibidas por los servidores públicos, ya que si bien no se les da un tratamiento - específico en la ley tributaria respectivo, se les repone el impuesto retenido por la gratificación, bajo el rubro - de "despensa".

Respecto a esta clase de percepciones, surge otra contro-- versia, ya que el artículo 77, fracción XI de la Ley del - Impuesto Sobre la Renta especifica que están exentas --- "...Las gratificaciones que reciban los trabajadores de -- sus patrones, durante un año de calendario...".

Según se desprende de lo anterior, si un trabajador presta sus servicios a más de un patrón, este podrá deducir trein ta días de salario mínimo de su área geográfica, por cada gratificación que reciba de sus patrones, ya que en la Ley siempre se señala en plural.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece claramente que entratándose de disposiciones fiscales que establezcan cargas fiscales a los particulares y las que - señalan excepciones a las mismas, son de aplicación estricta, por lo tanto si la disposición indica en plural, así - se debe entender.

Sin embargo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, - ha sostenido el criterio de que independientemente de los trabajos que se tengan, quedarán exentas de las gratificaciones y por una sola vez treinta días de salario mínimo - del área geográfica del Trabajador.

Por otro lado, en la misma fracción XI del Artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deja exenta a la participación de utilidades de las empresas y a las primas vacacionales, hasta por quince días de salario mínimo general del trabajador.

Así también deja exentas las primas dominicales, hasta un salario mínimo general por cada domingo que se labore.

j) LOS INGRESOS PERCIBIDOS POR EXTRANJEROS QUE PRESTEN SERVICIOS SUBORDINADOS.

Los ingresos que obtengan los trabajadores extranjeros por un servicio subordinado estarán exentos, siempre y cuando sean agentes diplomáticos, agentes consulares, empleados - de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, miembros de delegaciones oficiales en caso de reciprocidad, -- miembros de delegaciones científicas y humanitarias, técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, etc.

k) LOS GASTOS DE REPRESENTACION Y VIATICOS.

Estos quedan exentos siempre y cuando sean erogados en - servicio del patrón.

6.- RESPONSABILIDAD DEL PATRÓN EN LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO

El Código Fiscal de la Federación vigente en 1938 establece varios tipos de responsabilidades para efectos del pago del crédito fiscal de la siguiente forma: Directa, sustituta, solidaria y objetiva.

La Directa recaía en la persona que generaba el impuesto, o sea la que realizaba el hecho generador.

La Sustituta consiste en que un tercero se obliga a cumplir con el crédito fiscal ante el Fisco, sustituyendo al deudor original.

La Solidaria, es para los terceros que no cumplen con obligaciones secundarias.

Y por último, la Objetiva deriva de la tenencia de algún bien, que dé lugar al crédito fiscal.

En la actualidad, el Código Fiscal de la Federación establece como única responsabilidad la "solidaria", misma que contempla varios supuestos.

Respecto a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece quienes son considerados como responsables solidarios de un crédito fiscal, al señalar:

"Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I.- Los retenedores y las personas a quienes

las leyes impugnan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones."

De lo anterior se desprende, que todas las personas físicas o morales que realicen pagos, por la prestación de un servicio personal subordinados, estarán obligados a retener y enterar el impuesto a cargo del trabajador, tal como lo dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 80 de la forma siguiente:

"Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual..."

Ahora bien, es importante señalar que en estos casos no solo el contribuyente (trabajador) es el responsable del pago del impuesto, sino que surge dentro de la relación laboral por disposición legal la responsabilidad solidaria a cargo del patrón de retener y enterar el impuesto.

Por consiguiente, si la persona que realice pagos por salarios, no efectúan la retención y entero del impuesto a que está obligada, será ésta la que responda por el crédito fiscal ante las autoridades hacendarias, haciéndose acreedora a las sanciones correspondientes.

C A P I T U L O I I I

IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACION AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO PRESTADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON

1.- SUJETO, BASE, TASA Y EXENCIONES.

Existe un impuesto federal adicional a las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, o sea a cargo de la persona física o moral que realice dichas erogaciones.

Este impuesto se regula por una Ley denominada "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LAS EROGACIONES POR REMUNERACION AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON".

Dicha Ley está compuesta por un solo artículo, el cual establece el sujeto, base, tasa y exenciones.

Originalmente este impuesto se destinaba a la enseñanza media, superior, universitaria, y a la capacitación técnica profesional, tal y como lo disponía en su artículo único.

Ahora simple y sencillamente forma parte de los ingresos de la Federación, tal y como se desprende del artículo 1º, Fracción I, inciso 4 de la Ley de Ingresos de la Federación para 1988.

"ARTICULO 1º.- En el ejercicio fiscal de -- 1988, la Federación percibirá ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

| I.- IMPUESTOS | Millones de Pesos |
|--|-------------------|
| ...4.- Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo -- personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón... | 448,224" |

A partir de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de 1980, en su artículo Sexto (publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre del mismo 1980) contiene un artículo único en donde se establece la Ley mencionada en los párrafos anteriores y que en su primer párrafo se plasma lo siguiente:

"ARTICULO SEXTO.- Se establece un impuesto sobre las erogaciones por remuneración al -- trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, en los términos de la siguiente disposición que se denominará Ley del Impuesto Sobre las Erogaciones -- por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón..."

El primer párrafo del artículo único de la Ley, establece que los sujetos de esta Ley serán las personas físicas y - las morales que efectúen pagos por concepto de remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia, dejando así establecido el objeto del mismo.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto - Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón gravan el mismo objeto pero con diferente sujeto, ya que el - Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que obtienen las personas físicas y la Ley del Impuesto Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo - Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón, grava las erogaciones de un patrón por concepto de una remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

Ahora bien, para efectos del Impuesto Sobre la Renta se -- asimilan ciertos ingresos, con la intención de que pasen a formar parte del objeto del impuesto al ingreso por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, partiendo de que dichos ingresos los percibe quien realiza el trabajo.

Los ingresos asimilables serían los establecidos en el artículo 78 de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta:

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

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

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

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

Si se grava con el 1% a todas las erogaciones que realiza un patrón por un trabajo personal y subordinado, también se tendrían que asimilar los conceptos antes mencionados, para efectos de este impuesto.

En todo caso el artículo único de esta Ley debería establecer los ingresos asimilables a este impuesto, para que la intención del Legislador en Materia Fiscal fuera completa.

Ya que si bien es cierto no existe una relación laboral -- tratándose de la Ley del Impuesto Sobre las Erogaciones -- por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.

En el mismo primer párrafo de la Ley en comento, establece la tasa y la base del impuesto, al señalar que "...causarán el impuesto a que se refiere este artículo, con la cuota del 1% que se aplicará sobre el monto total de los pagos que efectúen aún cuando no excedan del salario mínimo..."

Respecto a la base de dicho gravámen se han suscitado confusiones, ya que no se sabía si causaba el impuesto del 1% la participación de utilidades otorgadas a los Trabajado--

res, confusión inclusive que tenía el Tribunal Fiscal de la Federación.

En efecto, el Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo tesis contradictorias ya que en una sostenía la causación -- del 13 sobre la participación de utilidades de los trabajadores y en otra se decía que no era afecta de dicho concepto.

Por lo anterior a continuación, se transcribe el acuerdo -- en el que se resuelve dicha contradicción:

"ACUERDO G/12/84, DE 20 DE JUNIO DE 1984, -- EMITIDO POR LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL -- FISCAL DE LA FEDERACION QUE DEJA SIN EFECTOS SU JURISPRUDENCIA NUMERO 75:

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó jurisprudencia por eje cutoria de 18 de agosto de 1983, al conocer de la contradicción de tesis 550/77, planteada entre la sostenida por el Primero Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa, en el amparo directo 201/76, y la de la jurisprudencia sostenida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que aparece publicado en la Sección Primera, tesis de jurisprudencia, páginas 98, 99 y 100 del tomo correspondiente a la tercera parte del informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1974, estableciendo, en el punto resolutivo primero, que debe prevalecer la tesis sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que es contraria al criterio sostenido por esta Sala Superior en la tesis de jurisprudencia número 75, que tiene por rubro "REPARTO DE UTILIDADES.- EL IMPUESTO DEL

1º SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON NO GRAVA LAS CANTIDADES ENTREGADAS A LOS TRABAJADORES POR -- ESE CONCEPTO".

Ahora bien, dicha tesis es obligatoria para este Tribunal, por disposición expresa de -- los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 193 y 195 BIS de la Ley de Amparo.

En virtud de lo anterior y con fundamento en el artículo 259 del Código Fiscal de la Federación, se acuerda:

I.- Se deja sin efectos la jurisprudencia número 75 de esta Sala Superior en los términos de la ejecutoria emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 559/77.

II.- Publíquese en la Revista de este Tribunal la ejecutoria en mención, así como el -- presente acuerdo, el cual deberá ser hecho -- del conocimiento de las Salas Regionales.

Así lo resolvió la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión del -- día veinte de junio de mil novecientos ochenta y cuatro.- Firman el Magistrado Francisco Ponce Gómez Presidente del Tribunal Fiscal -- de la Federación y la Licenciada Ethel L. Rodríguez Arcovedo Secretaria General de Acuerdos, que da fé."

Posteriormente aparece la tesis número 232 de octubre de -- 1985, en la que ratifica que el reparto de utilidades de -- los trabajadores se encuentra sujeto al 1º por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

"REPARTO DE UTILIDADES.- SE ENCUENTRA SUJETO AL PAGO DEL IMPUESTO DEL 1% POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON.- De conformidad con la Jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, que es obligatoria para este Tribunal, las cantidades que se entregan a los trabajadores por concepto de reparto de utilidades se encuentran sujetas al pago del impuesto de que se trata, por lo que deberá reconocerse la validez de una resolución en la cual se determinan diferencias del impuesto, si se apoya en el reparto de utilidades efectuado a los trabajadores."

Revisión No. 106/84.- Resuelta en sesión de 3 de septiembre de 1984, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretario: Lic. Marcos García José.

Revisión No. 214/84.- Resuelta en sesión de 3 de septiembre de 1984, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretario: Licenciado -- Marcos García José.

Revisión No. 429/84.- Resuelta en sesión de 3 de octubre de 1985.- por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretario: Licenciado Sergio Novales Castro.

TESIS DE JURISPRUDENCIA No. 232 (Texto aprobado en sesión de 28 de octubre de 1985)."

El segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón, establece los períodos de pago del impuesto, los formatos que se deben de usar y las oficinas autorizadas para tal efecto:

"...El impuesto se enterará en efectivo mediante declaración que presentarán los contribuyentes en las oficinas autorizadas a -- más tardar el día 15 del mes siguiente a --- aquél en que hagan los pagos base del gravámen, o el día hábil siguiente, si aquél no lo fuere. Las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las personas físicas cubrirán este impuesto bimestralmente mediante de claraciones que presentarán ante las ofici-- nas autorizadas, conjuntamente con las decla raciones mediante las cuales hagan el entero de las retenciones que efectúen en materia - del Impuesto Sobre la Renta, pro las remunera ciones que cubran por la prestación de servi cios personales subordinados..."

Por último, se menciona que están exentos del Impuesto del 1%, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como las exenciones y franquicias contenidas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación de 1967:

"Art. 16.- Estarán exentos de impuestos, salvo que las leyes especiales determinen:

I. Los Estados, Distrito Federal y los Municipios, a menos que su actividad no corresponda a sus funciones de derecho público, en caso de reciprocidad;

II. Las instituciones y asociaciones de beneficencia privada;

III. Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad. No quedan comprendidos en esta exención las entidades de financiamiento pertenecientes a dichos Estados Extranjeros, domiciliadas fuera de la República;

IV. Los representantes y agentes diplomáticos extranjeros, del impuesto sobre la renta y de los aduanales, en caso de reciprocidad.

V. Las demás personas que de modo general se ñale la Ley."

Este artículo 16 desaparece cuando entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación de 1ª de enero de 1983, y - las exenciones impositivas se disminuyen substancialmente, ya que el artículo 1ª de este Código en sus párrafos segun do y tercero establece:

"...La Federación queda obligada a pagar con tribuciones únicamente cuando las leyes lo - señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de recipro cidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados..."

En tal virtud, con base en el segundo párrafo transcrito, - y toda vez que la Ley del Impuesto Sobre Erogaciones por - Remuneraciones al Trabajo Personal Prestado bajo la Direc ción y Dependencia de un Patrón, no señala en forma expre sa que dicho gravamen lo causa la Federación, ésta no se - encuentra afecta al mismo.

2.- COORDINACIÓN FISCAL.

Para coordinar el sistema fiscal de la federación con los Estados, Municipios y Distrito Federal, se creó la Ley de Coordinación Fiscal, para establecer la participación que corresponda a las haciendas públicas de estos últimos, en tre otros objetivos.

Con el fin de realizar dicho objetivo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebra convenios con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Por ejemplo, respecto al Impuesto Sobre las Erogaciones -- por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón, el Gobierno del Estado de México celebró Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Uno de los motivos principales del Gobierno del Estado de México y la Federación en firmar este tipo de convenios, es la de evitar en lo posible la duplicidad de gravámenes federales, estatales y municipales, lo cual ocasionaría -- cargas excesivas a los contribuyentes.

La cláusula tercera del Convenio especifica que se debe entender como "ingresos federales" para efectos de la Coordinación Fiscal.

"TERCERA.- Para los efectos del artículo 3^a de la Ley de Coordinación Fiscal, se considerarán impuestos federales, cuyo origen por entidad federativa es plenamente identificable, los siguientes:

...XI. Al ingreso global de las empresas, sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, sobre la renta por la prestación de servicios personales subordinados que deba ser retenido y al valor agregado pagado mediante el sistema de estimativa, correspondientes a causantes menores del im-

puesto sobre la renta y a causantes personas físicas sujetas a bases especiales de tributación en actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas en materia del citado impuesto sobre la renta."

Para identificar el origen por entidad federativa respecto al impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, la cláusula séptima del mismo Convenio, establece lo siguiente:

"SEPTIMA.- Tratándose de causantes menores - del impuesto sobre la renta y de causantes - personas físicas sujetas a bases especiales de tributación en actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas, se identificará el origen por entidad federativa de los siguientes impuestos: al ingreso global de las empresas, sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, sobre la -- renta por prestación de servicios personales que deba retenerse y al valor agregado pagado mediante el sistema de estimativa. La -- asignación se hará conforme a las siguientes reglas.

I. El impuesto asignable será el monto que - resulte de sumar el impuesto pagado por los contribuyentes, correspondiente a impuestos causados o retenidos en el ejercicio de que se trate y las diferencias de impuesto pagados durante el mismo periodo, correspondientes a ejercicios anteriores.

II. El monto determinado conforme a la fracción anterior será asignado a la entidad federativa donde se pague el impuesto, en el año de calendario en que se efectúe dicho pago."

Por otro lado, el mismo Estado de México realiza un Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal con el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El principal objetivo de este Convenio, es lograr la participación administrativa y operativa de los Estados y Municipios respecto a determinados "ingresos federales".

Para lo anterior, es necesario establecer qué ingresos federales serán considerados como "coordinados" para efectos de este Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Federal.

La cláusula segunda indica los ingresos que estarán sujetos a la coordinación:

"SEGUNDA.- La Secretaría y el Estado convienen en coordinarse en los siguientes ingresos:

- I. Impuesto al Valor Agregado.
- II. Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, excepto aeronaves.
- III. Impuesto Sobre La Renta por:

1. Los ingresos por actividades empresariales de contribuyentes menores.

2. Los ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas de contribuyentes, sujetas a reglas generales dictadas por la Secretaría; entendiéndose por actividades conexas las comerciales en los giros de introducción y comisión de ganado, aves, pieles en crudo, pescados y macos.

3. Las retenciones que estén obligados a efectuar los contribuyentes a que se refieren

los incisos 1 y 2 que anteceden, de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

IV. Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón que deben pagar los contribuyentes señalados en la Fracción III que antecede.

V. Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, -- respecto de los contribuyentes que se indican.

VI. Las multas impuestas por las Autoridades Administrativas Federales no Fiscales e infractores domiciliados dentro de la circunscripción territorial del Estado, excepto los destinados a un fin específico o las participables con terceros

Por "ingresos coordinados" se entenderán todos los que administre en su operación el Estado, incluyendo sus accesorios, en los términos de este Convenio y que se encuentran señalados en la presente Cláusula."

Como se podrá observar, en la Fracción IV de la Cláusula antes mencionada, se refiere al impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, pero se limita únicamente a ciertos contribuyentes.

En el ejemplo de coordinación que se está manejando, este impuesto solo será administrado coordinadamente por los Estados, respecto de los contribuyentes que a continuación se indican:

1.- Los que obtengan ingresos por actividades empresariales de contribuyentes menores.

2.- Los que realicen actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y comerciales, sujetos a reglas generales.

C A P I T U L O I V

OBLIGACIONES

De la relación FISCO-PATRON-TRABAJADOR, surgen una serie - de obligaciones, las cuales deben de cumplirse en su debida oportunidad, tal y como lo disponen las leyes impositivas.

Se derivan obligaciones tanto para los patrones que, como ya quedó establecido, pueden ser personas físicas o morales, así como para los contribuyentes que en este caso son los trabajadores.

Por lo que se refiere al Fisco en esta relación, este se encuentra obligado a implantar los mecanismos necesarios - para vigilar y controlar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

1.- DE LOS PATRONES.

a) Ante el Registro Federal de Contribuyentes.

En un principio, los patrones ya sean personas morales o - personas físicas, están obligados a solicitar su registro federal de contribuyentes, para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los registre como contribuyentes y -- les asigne su clave, en base a los datos proporcionados -- por estos, así lo establecen los párrafos primero y segundo del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

"Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este código.

...La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el Registro Federal de Contribuyentes, basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que la propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio; asimismo, asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las Autoridades Fiscales y Jurisprudenciales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte."

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, indica que la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes deberá de presentarse dentro del mes siguiente en que se efectúen algunas de las situaciones establecidas en el mismo reglamento.

Para el caso de personas que realicen pagos por remuneración al trabajo personal subordinado, estos deberán solicitar el registro de los trabajadores, como lo dispone la fracción III, del artículo 15 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

"ARTICULO 15.- ...

Fracción III. Las personas que efectúen los pagos a que se refiere el Capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán presentarla por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos, computando se el plazo a partir del día en que éstos -- inicien la prestación de servicios, dichas -- personas comunicarán la clave del Registro a los contribuyentes dentro de los siete días siguientes a aquél en que presenten la solicitud de inscripción..."

Como última obligación entratándose de inscripción de los trabajadores, los patrones deberán de proporcionar a los trabajadores comprobante de su inscripción y la copia de solicitud que hizo por ellos.

b) Retención y Entero Mensual.

b 1) Impuesto Sobre la Renta.

Las personas físicas o morales que realicen pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, deberán retener y enterar el impuesto sobre la renta, a las personas que reciban dicho ingreso.

El procedimiento para calcular el impuesto se encuentra -- plasmado en el primero y segundo párrafo del artículo 80 - de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

"...Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

La retención se calculará deduciendo de la -
totalidad de ingresos obtenidos en un mes de
calendario, el salario mínimo general del --
área geográfica del contribuyente multiplica
do por el número de días que corresponda el
pago y aplicandole al resultado la siguiente:

T A R I F A

| Límite Inferior M\$N | Límite Superior M\$N | Cuota Fija M\$N | Porcentaje para aplicarse sobre el Excedente del Límite Inferior % |
|----------------------------|----------------------------|-----------------------|---|
| 0.00 | 23,317.00 | 0.00 | 3 |
| 23,517.01 | 169,567.00 | 706.00 | 10 |
| 169,567.01 | 274,858.00 | 15,310.00 | 14 |
| 274,858.01 | 373,233.00 | 30,051.00 | 18 |
| 372,233.01 | 493,200.00 | 47,579.00 | 22 |
| 493,200.01 | 771,583.00 | 74,191.00 | 26 |
| 771,583.01 | 930,483.00 | 146,572.00 | 30 |
| 930,483.01 | 1,641,858.00 | 194,242.00 | 35 |
| 1,641,858.01 | 2,002,770.00 | 443,223.00 | 40 |
| 2,002,770.01 | 2,959,975.00 | 587,587.00 | 44 |
| 2,959,975.01 | 3,755,317.00 | 1,008,756.00 | 48 |
| 3,755,317.01 | en adelante | 1,390,519.00 | 50 |

La tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 1988 ha sido modificada en varias ocasiones por - las autoridades hacendarias, como consecuencia del Pacto - de Solidaridad Económico, por el que se concedió una reduc ción a los impuestos sobre los ingresos de las Personas Fí sicas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (ANEXO 1).

No obstante lo anterior, para efectos de la realización -- del presente trabajo, se tomará en cuenta la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto vigente a partir del 1^a de enero de 1988.

Para un mejor entendimiento del cálculo del Impuesto Sobre la Renta mensual, se desarrollará el siguiente ejemplo:

| | | | |
|---|-----------------|---------------------------|------------------------|
| Sueldo Mensual del Trabajador: | | \$ 765,000.- | |
| Menos: | | | |
| Salario Mínimo de la Zona Económica del Trabajador: | | \$ 7,765.- | |
| Por: | | | |
| Número de días a que corresponde el pago. | | <u>\$ 240,715.-</u> | |
| Cantidad Base para aplicar la tarifa del Art. 80. | | \$ 524,285.- | |
| Límite Inferior | Límite Superior | Cuota Fija | Aplicable al excedente |
| | | | 26 |
| 493,200.- | 771,583.- | 74,191.- | |
| Base Gravable: | | \$ 524,285.- | |
| Menos: | | | |
| Límite Interior: | | <u>\$ 493,200.-</u> | |
| Excedente: | | \$ 31,085.- | |
| Por: | | | |
| | | <u>26%</u> | |
| | | 8,082.- | |
| Más: | | | |
| Cuota Fija | | <u>\$ 74,191.-</u> | |
| Impuesto Mensual = | | <u><u>\$ 82,273.-</u></u> | |

b 2) Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Subordinado Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.

Respecto de este impuesto no existe ninguna retención, ya que la persona que realiza este tipo de erogaciones pagará mensualmente el 1% de estas.

El impuesto se enterará en efectivo, y está en las oficinas autorizadas en donde presentarán la declaración a más tardar el día 7 del mes siguiente a aquél en que efectúen los pagos. Tratándose de Personas Morales con fines no lucrativos y Personas Físicas, lo enterarán en el mismo plazo en que lo hacen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para efectuar las retenciones por remuneraciones que cubran por la prestación de servicios personales subordinados.

c) Presentación de la Declaración Anual.

Las personas obligadas a retener y enterar el impuesto mensual, también lo están para calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados.

El procedimiento para calcular el impuesto anual se encuentra establecido en el segundo párrafo del artículo 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"...El impuesto anual se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este capítulo, el salario mínimo general del área geográfica

del contribuyente elevado al año y aplicándolo le al resultado la tarifa del artículo 141. Al impuesto se le restará el importe de los pagos provisionales efectuados y la diferencia que resulte a cargo del contribuyente se enterará a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trata ante las oficinas autorizadas. Las diferencias que resulten a favor de cada contribuyente deberán ser compensadas en la retención del mes de diciembre y en las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas..."

La tarifa que se aplica para el cálculo del impuesto anual es la establecida en el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; publicada el 31 de diciembre de 1987 en el Diario Oficial de la Federación, sin embargo la tarifa que a continuación se transcribe, se ajustará conforme a las medidas tomadas por el Pacto de Solidaridad Económica:

T A R I F A

| Límite Inferior | Límite Superior | Cuota Fija | Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del Límite Inferior |
|-----------------|-----------------|---------------|--|
| M\$N | M\$N | | % |
| 0.00 | 282,204.00 | 0.00 | 3 |
| 282,204.01 | 2,034,804.00 | 8,466.00 | 10 |
| 2,034,804.01 | 3,298,296.00 | 183,726.00 | 14 |
| 3,298,296.01 | 4,466,796.00 | 360,615.00 | 18 |
| 4,466,796.01 | 5,918,400.00 | 570,945.00 | 22 |
| 5,918,400.01 | 9,258,996.00 | 890,298.00 | 26 |
| 9,258,996.01 | 11,165,796.00 | 1,758,853.00 | 30 |
| 11,165,796.01 | 19,702,296.00 | 2,330,893.00 | 35 |
| 19,702,296.01 | 24,033,240.00 | 5,318,668.00 | 40 |
| 24,033,240.01 | 35,519,700.00 | 7,051,046.00 | 44 |
| 35,519,700.01 | 45,063,804.00 | 12,105,088.00 | 48 |
| 45,063,804.01 | er adelante | 16,686,257.00 | 50 |

Además de realizar el cálculo del impuesto anual de sus -- trabajadores, los patrones deberán presentar en el mes de febrero de cada año, una declaración informativa a la oficina federal correspondiente, en la forma HISR-91 "Declaración anual de retenciones del impuesto por productos del trabajo, 14 sobre erogaciones y aportaciones al INFONAVIT. "

Dicha declaración deberá contener el nombre, clave de registro federal de contribuyentes, remuneraciones cubiertas, retenciones efectuadas durante el ejercicio y el monto del impuesto anual de las personas que le prestaron servicios en el año inmediato anterior.

d) Expedición de constancia de percepciones y retenciones.

El patrón deberá proporcionar constancia de remuneraciones y de retenciones efectuadas en el año correspondiente, a las personas que les hubieren prestado servicios subordinados durante el mismo período.

Estas constancias se deberán entregar a los trabajadores a más tardar el 31 de enero de cada año, siempre y cuando no exista retiro del trabajador antes de terminar el año.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha emitido o publicado un formato oficial para la constancia de retenciones y es la HISR-5 denominada "Constancia de Percepciones y Retenciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta al Ingreso de las Personas Físicas".

e) Solicitud de Constancia de Percepciones y Retenciones.

Cuando se contrate a un trabajador para prestar sus servicios en determinada empresa, y este ya laboró durante el año calendario; el patrón estará obligado a solicitar del trabajador una constancia de ingresos y retenciones del o de los trabajos anteriores.

En la realidad esta disposición es poco cumplida ya que muchos trabajadores no solicitan sus constancias, por desconocimiento de la propia Ley.

2.- DE LOS TRABAJADORES.

a) Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Para el registro de los trabajadores en el Registro Federal de Contribuyentes, se da un mes a los patrones para -- que lo hagan.

En caso que el patrón no lo hiciere, el propio trabajador deberá hacerlo, para lo cual cuenta con 15 días contados a partir del vencimiento del mes que se da a los patrones.

Así la fracción I del artículo 82 de la Ley del Impuesto - Sobre la Renta obliga a las personas que reciban ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar su número de registro a la persona que lo va a contratar.

b) Constancia de percepciones y retenciones.

Los trabajadores deberán solicitar las constancias de remu

neraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año laborado.

Cuando un trabajador cambie de empleo deberá dentro del -- mes siguiente a aquél en que inicie la nueva prestación de servicios, proporcionar las constancias antes mencionadas a su nuevo empleador.

En el supuesto de que sean varios empleados durante el año calendario, será al último o al que vaya a realizar el cáculo anual, al que se le proporcione dichas constancias.

Existe la obligación del trabajador, de comunicar por escrito al empleador antes de recibir el primer pago del año de que se trate, si presta servicios a otro empleador y es te ya le deduce el salario mínimo para efectos de su im-- puesto.

Si el trabajador no cumple con esta obligación el patrón - automáticamente dejará de deducirle el salario mínimo.

Desafortunadamente en la práctica, el empleador no otorga en la mayoría de las veces las constancias de ingresos y - retenciones y el trabajador no las solicita por desconocer la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

c) Declaración Anual.

Los empleados subordinados, estarán obligados a presentar declaración anual, siempre y cuando se encuentren en alguno de los supuestos a que se refiere la fracción III del - artículo 82 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Cuando obtenga además de los ingresos por salarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado, otros ingresos.
- Cuando obtenga ingresos por salarios que excedan de cinco veces el salario mínimo general de la zona económica que le corresponda al Distrito Federal, elevado al año.
- Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o que durante el mismo año - haya prestado servicios a dos o más empleadores.
- Por último, cuando perciban sueldos o salarios, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o los reciban de personas no obligadas a efectuar retenciones.

La declaración anual la deberán presentar durante los meses de febrero y abril del año siguiente, en la Oficina Federal de Hacienda correspondiente, en la forma HISR-88-S - "Declaración Anual Simplificada del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.- De los Ingresos por Salarios y en General por la prestación de un servicio personal subordinado.

Los trabajadores que presenten declaración anual, tendrán derecho a realizar las deducciones contempladas en el artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que a la letra dice:

ARTICULO 140.- Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos - de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, -- además de las deducciones autorizadas en cada capítulo, las siguientes deducciones personales:

I. El salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.

II. Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien vive en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.

III. Los gastos de funerales en la parte en que no exceda del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, efectuando para las personas señaladas en la fracción que antecede.

IV. Los donativos destinados a obras o servicios públicos asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las Leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Reglamento Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y que satisfaga los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando el contribuyente los hubiere erogado en efectivo, en cheque girado contra su cuenta o en otros bienes que no sean títulos de crédito."

Por último, existe la posibilidad de que una persona física con ingresos por sueldos o salarios, presente declaración anual, aún sin estar obligado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Así pues, si el trabajador subordinado tuvo durante el año calendario gastos fuertes en honorarios médicos, funerales, dentales, etc., que representen una cantidad considerable, podrá calcular su impuesto anual y si le resulta favorable deberá presentar su declaración anual ante las autoridades hacendarias.

Para lo anterior, el trabajador deberá comunicar por escrito al patrón, que presentará declaración anual y por lo -- tanto este no estará obligado a calcularle el impuesto --- anual.

Dicha comunicación deberán presentarla, a más tardar el 31 de diciembre del año calendario en que opte el trabajador a presentar su declaración anual.

Se puede afirmar que en el presente trabajo se consideraron las principales obligaciones que tienen los trabajadores, respecto a los Impuestos Federales.

Con lo anterior se da por concluido este breve análisis -- del "Régimen Fiscal Federal de los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado".

A N E X O 1

DECRETO QUE EXIME PARCIALMENTE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LAS PERSONAS FISICAS HASTA POR CUATRO VECES EL SALARIO MINIMO GENERAL DEL DISTRITO FEDERAL. *

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la Republica.

MIGUEL DE LA MADRID H., Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de las facultades que otorga al Ejecutivo Federal a mi cargo el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación y

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

Que mediante el Pacto de Solidaridad Económica firmado el 15 de diciembre de 1987 por los sectores obrero, campesino y empresarial, así como por el propio Gobierno Federal, se han concertado un conjunto de acciones para abatir la inflación.

Que el resultado de las acciones emprendidas durante el primer semestre del año en curso ha sido un substancial decremento de la inflación, tendencia que se estima prevalecerá durante el segundo semestre del mismo;

Que ante la necesidad de continuar el combate a la inflación, los tres sectores mencionados y el Gobierno Federal han decidido extender los términos de la concertación contenida en el citado Pacto hasta el 30 de noviembre próximo, a fin de apoyar el poder adquisitivo de los mexicanos;

Que una medida consecuente para el logro de dichos propósitos, consiste en eximir parcialmente el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes a los ingresos que obtengan, a partir del 1º de septiembre de este año, hasta por cuatro veces el salario mínimo general del Distrito Federal;

Que el procedimiento para calcular dicha exención parcial se efectúe mediante el ajuste en un 30% de los renglones correspondientes de las tarifas con las que se determina el pago del impuesto mencionado;

Que el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, señala que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá eximir parcialmente el pago de contribuciones, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, por lo que es procedente eximir una parte del impuesto sobre la renta, a fin de apoyar el logro de las finalidades del Pacto de Solidaridad Económica; he tenido a bien dictar el siguiente

DECRETO QUE EXIME PARCIALMENTE EL PAGO
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS
INGRESOS OBTENIDOS POR LAS PERSONAS
FISICAS HASTA POR CUATRO VECES EL
SALARIO MÍNIMO GENERAL DEL
DISTRITO FEDERAL.

ARTICULO PRIMERO.- Se exime parcialmente del pago del impuesto sobre la renta a las personas físicas, por los ingresos que obtengan durante el periodo comprendido del 1º de septiembre al 31 de diciembre de 1988, hasta por cuatro veces el salario mínimo general del Distrito Federal, vigente al citado 1º de septiembre, multiplicado por el número de días a que correspondan dichos ingresos.

ARTICULO SEGUNDO.- La exención se calculará y hará efectiva al determinar el impuesto correspondiente. Para tal efecto, al aplicar la tarifa prevista por el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el mes de septiembre de 1988, se incrementará en un 30% las cantidades de las columnas correspondientes a los límites inferior y superior y a la cuota fija de los renglones primero a sexto de dicha tarifa, excepto la cantidad relativa al límite superior del citado renglón sexto. A cada una de las cantidades de la tarifa antes mencionada, establecidas en los renglones séptimo y siguientes de la columna de cuota fija, se le restará la cantidad de \$16,700.00.

La tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en los términos del párrafo anterior resulte aplicable en los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre

de 1988, se tomará como base para determinar las tarifas de -- los artículos 86, 103, 111 y 135 de la citada Ley, para dicho período, así como para ajustar la tarifa del artículo 141 de la propia Ley para determinar el impuesto sobre la renta correspondiente al año de 1988.

ARTICULO TERCERO.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará las operaciones aritméticas que correspondan conforme al procedimiento señalado por este Decreto para calcular la exención y la incluirá al publicar en el Diario Oficial de la Federación, las tarifas que, en los términos de las disposiciones legales, sean aplicables para el período del 1º de septiembre al 31 de diciembre de 1988.

TRANSITORIO

ARTICULO UNICO.- El presente Decreto entrará en vigor el día 1º de septiembre de 1988.

Dado en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los diecinueve días del mes de agosto de mil novecientos ochenta y ocho.- Miguel de la Madrid H.- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Gustavo Petricioli.- Rúbrica.

*Publicado el 22 de agosto de 1988, en el Diario Oficial de la Federación.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La aportación de contribuciones debe realizarse a -- los tres niveles de gobierno, tales como la Federación, el Estado y el Municipio, debido a que estos requieren de ingresos propios para poder brindar los correspondientes servicios públicos.

SEGUNDA.- Es evidente que las circunstancias económicas, políticas y sociales de un país, van determinando la política tributaria vigente de este.

En la medida en que dichas circunstancias varían, la política tributaria también lo irá haciendo.

Así pues, el Impuesto Sobre la Renta y en especial el "impuesto a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado" ha ido transformándose, - en la medida en que las circunstancias económicas, políticas y sociales lo han exigido.

TERCERA.- De la relación tributaria se establece como sujeto - activo a la Federación los Estados y Municipios. Y como principal sujeto pasivo, a la persona física o moral que se tipifi que en los supuestos que las leyes tributarias establezcan.

CUARTA.- Uno de los elementos de mayor importancia en los impuestos, es sin duda alguna la BASE.

La base del impuesto, es el valor que se toma para cuantificar el impuesto o sea el resultado de disminuir a los ingresos totales de los contribuyentes, las deducciones que la ley autorice.

QUINTA.- Los ingresos que perciban los trabajadores por la terminación de la relación laboral (primas de antigüedad, retiros, indemnizaciones, etc.) deberían quedar exentos de impuestos 90 veces de salario mínimo por cada año de servicio y por cada -- terminación de relación laboral que haya tenido en el ejerci-- cio fiscal.

Así, si un trabajador coincidentemente lo liquidan de dos o -- más empleos en un mismo ejercicio, puede disminuir 90 veces de salario mínimo por cada año de servicio, pero por cada uno de los empleos en que lo liquidan.

Considerando el criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el trabajador injustamente solo podría disminuir -- como parte exenta de sus ingresos, 90 días de salario mínimo -- por año de servicio, pero por una sola vez, sin importar el número de empleos en que lo liquidan, ni el número de años prestados en cada uno de ellos, lo que traería como consecuencia -- un pago excesivo de impuesto, por la acumulación total.

SEXTA.- Como consecuencia de la crisis económica que atravieza el país, las tarifas del Impuesto Sobre la Renta, en especial las aplicables a los impuestos de las personas físicas, han sufrido últimamente una diversidad de modificaciones.

Esto es, las tarifas se modificaban conforme la inflación au-- mentaba, lo que provocaba una continua actualización de las -- mismas.

Pero a consecuencia del Pacto de Solidaridad Económico, las modificaciones siguieron el mismo ritmo, pero a la inversa, ya -- que estas se reducen en el cobro de impuestos a las personas -- físicas.

SEPTIMA.- El reparto de utilidades de las empresas, se encuentra sujeto al pago del impuesto del 1% por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

OCTAVA.- Existen algunos ingresos que para efecto de la Ley -- del Impuesto Sobre la Renta, son equiparables a sueldos y salarios para causar dicho impuesto.

Estos ingresos que son fiscalmente asimilables a sueldos y salarios, solo lo son para determinada ley (en este caso para la Ley del Impuesto Sobre la Renta); pero no por ese hecho lo son para el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal Prestado Bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón (1%), tales como los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos, etc.

NOVENA.- Los ingresos que perciban los trabajadores por la terminación de la relación laboral (primas de antigüedad, retiros, indemnizaciones, etc.) no son ingresos gravables para el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Suabordinado Prestado Bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón (1%) ya que no son sueldos, ni salarios.

Estos ingresos son erogados como resultado de haber estado percibiendo sueldos o salarios, por determinado servicio y que -- son otorgados al término de dicha relación laboral.

DECIMA.- Las obligaciones de los Patrones y de los Trabajadores, están bien especificadas en el cuerpo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es necesario que la Autoridad Fiscal, insista en que dichas -- obligaciones sean cumplidas cabalmente, para que así se busque lograr una verdadera justicia tributaria en nuestro sistema im positivo.

BIBLIOGRAFIA

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. -- Editorial Porrúa, S.A. México, 1973.

DE PINA VARA, RAFAEL. Diccionario Jurídico. Editorial Porrúa. México, 1980.

FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. México, 1979.

JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO A. Impuesto Sobre la Renta de las -- Personas Físicas. Centro de Estudios Empresariales. México, -- 1985.

LUEVANO R. JOSE LEON. Legislación del Impuesto Sobre la Renta. Tomos I, II y III. Talleres Gráficos de la Nación. México, -- 1984.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina, S.L.P. México, 1981.

MARTINEZ LOPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas. México 1984.

RETCHKIMAN M. BENJAMIN. Política Fiscal Mexicana. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1983.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal. Harla, S.A. de C.V. -- México, 1983.

ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. Compendio de Derecho Civil. Tomo I. - Editorial Porrúa, S.A. México, 1978.

SANCHEZ PIÑA, JOSE DE JESUS. Nociones de Derecho Fiscal. Editorial PAC. México, 1984.

LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Impuesto Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado Bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.

Ley que, Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales. D.D.F. del 30-XII-80.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación del 22 de octubre de 1988.