
FACULTAD DE DERECHO



**Consideraciones Fiscales Sobre la Nueva Ley
Federal del Trabajo.**

T E S I S

Que para obtener el título de :
LICENCIADO EN DERECHO
p r e s e n t a :
EDUARDO ENRIQUE DIAZ GUZMAN

México, D. F.

1970





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

El presente trabajo, con el cual opto al grado de -
Licenciado en Derecho, es el fruto que deseo entregar a mis padres, Sr. Lic. Manuel Díaz Carvajal y Sra. Ma. Guadalupe Guzmán de Díaz, en correspondencia al interés que han puesto en mi para que siga el camino que con su vida ejemplar me señalan; a mi hermano, Sr. M. V. Z. Alejandro Manuel Díaz Guzmán, que más que eso, siempre ha sido el amigo sincero que me orienta y aconseja; a mi novia, Srita. Olivia Galindo y Diego, que con su cariño y afecto me ha impulsado y alentado desde estudiante a superarme en la vida; a mis maestros, compañeros y amigos que con su ayuda, consejo y enseñanzas han podido hacer más satisfactoria mi vida.

S U M A R I O

SECCION PRIMERA:

EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO Y LA NUEVA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

A. El salario y sus elementos integrantes en la Nueva Ley Federal del Trabajo.	7
B. El impuesto sobre productos del trabajo y los conceptos afectos a su gravamen.	11
C. Tratamiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta al salario y sus elementos integrantes.	21
1. Los pagos en efectivo por cuota diaria.	21
2. Gratificaciones.	26
3. Percepciones.	31
4. Habitaciones	33
5. Primas.	36
a) Prima por trabajo en día domingo.	38
b) Prima de vacaciones.	39
c) Prima de antigüedad.	40
d) Prima por transferencia de jugadores.	42
6. Comisiones.	43
7. Prestaciones en especie.	43
8. Otras prestaciones.	45

	4
9. Indemnizaciones.	48
a) Por rescisión de la relación de trabajo.	49
b) Por terminación de la relación de trabajo.	51
c) Por suspensión de las relaciones de trabajo.	53
d) Por riesgos de trabajo.	54
e) Por insumisión al arbitraje.	56

SECCION SEGUNDA:

**EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS
Y LA NUEVA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.**

A. El impuesto al ingreso global de las empresas.	59
B. La deducibilidad de los gastos empresariales hechos en cumplimiento de la Nueva Ley Federal del Trabajo.	70
1. Obligación de pagar salarios e indemnizaciones a los trabajadores.	74
a) Pago de salarios.	74
b) Pago de indemnizaciones.	77
a') Por rescisión de la relación de trabajo.	77
b') Por terminación de la relación de trabajo.	78
c') Por suspensión de las relaciones de trabajo.	81
d') Por riesgos de trabajo.	82
e') Por insumisión al arbitraje.	83

2.	Obligación de establecer escuelas "Artículo 123 Constitucional".	84
3.	Obligación de becar a trabajadores.	85
4.	Capacitación profesional y adiestramiento para trabajadores.	85
5.	Medicamentos profilácticos.	86
6.	Terreno para el establecimiento de servicios municipales.	87
7.	Fomento de actividades culturales y deportivas.	88
8.	Fondo de pensiones para trabajadores.	89
9.	Obligaciones patronales en materia de seguridad.	91
10.	Participación de utilidades.	93

CONCLUSIONES.

LLAMADAS .

OBRAS MENCIONADAS.

SECCION PRIMERA:

**EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO
Y LA NUEVA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.**

A. - EL SALARIO Y SUS ELEMENTOS INTEGRANTES EN LA NUEVA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

La Nueva Ley Federal del Trabajo señala que trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado, entendiéndose por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.

Patrón, según la propia ley, es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

Tomando en consideración que la relación de trabajo consiste en la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario, encontramos que esta relación se da entre trabajadores y patrones, puesto que los primeros prestan su trabajo personal subordinado a los segundos, mediante el pago de un salario.

Con apoyo en lo dicho anteriormente, tenemos que es por virtud de la existencia de la relación de trabajo que el trabajador tiene derecho a la percepción del salario y el patrón tiene obligación de pagarlo, esto es, sólo podemos hablar de salario cuando exista una relación de trabajo.

El salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo, estando integrado con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

El salario, en términos generales, será toda cantidad en dinero o cualquier ventaja económica que reciba el trabajador de su patrón por el trabajo que le presta, esto es, podría decirse que es salario toda percepción que sea motivada por la prestación del trabajo y que sea entregada por el patrón al trabajador.

A efecto de determinar que prestaciones integran el salario debemos tomar en consideración que el artículo 85 de la Nueva Ley Laboral señala que el salario nunca debe ser menor del fijado como mínimo de acuerdo con las disposiciones en ella contenidas.

El salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo (art. 90).

Si el salario nunca debe ser menor al fijado como mínimo, y éste consiste siempre en una cantidad en efectivo, tenemos que el salario siempre deberá estar integrado por dicha cantidad, independientemente de las otras prestaciones que de acuerdo con la ley integran el salario.

Tomando en consideración que el salario mínimo se fija por jornada de trabajo, y que ésta está limitada a ocho horas la diurna, - siete la nocturna y siete y media la mixta, tenemos que la cuota diaria en efectivo a que se refiere la ley como parte integrante del salario, - está integrada, cuando menos, por el salario mínimo que se fije, de- biendo existir siempre, en virtud de la obligatoriedad del pago del sa- lario mínimo.

Por lo que respecta a las demás prestaciones son parte inte- grante del salario conforme a la Nueva Ley Federal del Trabajo, es - necesario hacer notar que su otorgamiento será obligatorio cuando así lo señale la propia ley, o cuando exista pacto expreso entre patrón y - trabajador.

Con base en lo dicho anteriormente, toda cantidad o presta- ción que el patrón otorgue a sus trabajadores por su trabajo, será par- te integrante del salario de esos trabajadores para los efectos de la - Nueva Ley Laboral; es decir, que deberá tomarse en cuenta para la determinación del monto de las indemnizaciones que deban pagarse a los trabajadores, ya que conforme al artículo 89, se tomará como - base el salario correspondiente al día en que nazca el derecho a la in- demnización, incluyendo en él la cuota diaria en efectivo y la parte - proporcional de las prestaciones mencionadas en el artículo 84.

Con la afirmación anterior, no queremos decir que por el hecho de que se haya proporcionado una prestación por una sola vez, pueda el trabajador exigir al patrón su otorgamiento en posteriores ocasiones similares.

Para que nazca el derecho de los trabajadores a exigirlo, será necesario que el patrón acostumbre otorgar dicho beneficio, o bien, que éste sea concedido a otros trabajadores que desempeñen igual trabajo en puesto, jornada y condiciones de eficiencia también iguales, puesto que a los primeros debe corresponder igual salario (art. 86).

B. - EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO Y LOS CONCEPTOS AFECTOS A SU GRAVAMEN.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1964 grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos - (art. 10.).

El ordenamiento impositivo a que nos referimos, está dividido en cuatro Títulos:

Título I. Se denomina "Disposiciones Preliminares" y, como su nombre lo indica, contiene disposiciones que se refieren al objeto del impuesto, a los sujetos del mismo, a los sujetos exentos del pago del impuesto, lugar y fecha de su pago, etc.

Título II. Se refiere al "Impuesto al Ingreso Global de las Empresas", que grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca; siendo sujetos del mismo las personas físicas y las morales que realicen ese tipo de actividades, lo son también las unidades económicas sin personalidad jurídica, cuando realicen dichas actividades.

Título III. Denominado "Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas", se divide a su vez en los siguientes capítulos:

1o. Del impuesto sobre productos del trabajo que grava los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneración del trabajo personal, siendo sujetos del mismo las personas físicas que perciban ese tipo de ingresos.

2o. Del impuesto sobre productos o rendimientos del capital que grava los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como productos o rendimientos del capital, entendiéndose por éstos los ingresos provenientes de intereses, arrendamientos, explotación de toda clase de derechos, etc., los sujetos son aquéllas personas que perciban dichos ingresos, sin que ningún acuerdo o convenio en contrario surta efectos fiscales.

3o. Contiene la tarifa de los anteriores capítulos.

4o. Del impuesto al ingreso global de las personas físicas que grava únicamente los ingresos en efectivo o en especie provenientes de productos o rendimientos del trabajo o del capital, comprendidos en los capítulos relativos a cada uno de esos impuestos. Son causantes de este impuesto quienes perciban los ingresos indicados, cuando en un año de calendario exceda de \$100,000.00 el importe acumulado de dichos ingresos, tomados en la proporción y con las deducciones

Título III. Denominado "Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas", se divide a su vez en los siguientes capítulos:

1o. Del impuesto sobre productos del trabajo que grava los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneración del trabajo personal, siendo sujetos del mismo las personas físicas que perciban ese tipo de ingresos.

2o. Del impuesto sobre productos o rendimientos del capital que grava los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como productos o rendimientos del capital, entendiendo por éstos los ingresos provenientes de intereses, arrendamientos, explotación de toda clase de derechos, etc., los sujetos son aquellas personas que perciban dichos ingresos, sin que ningún acuerdo o convenio en contrario surta efectos fiscales.

3o. Contiene la tarifa de los anteriores capítulos.

4o. Del impuesto al ingreso global de las personas físicas que grava únicamente los ingresos en efectivo o en especie provenientes de productos o rendimientos del trabajo o del capital, comprendidos en los capítulos relativos a cada uno de esos impuestos. Son causantes de este impuesto quienes perciban los ingresos indicados, cuando en un año de calendario exceda de \$100,000.00 el importe acumulado de dichos ingresos, tomados en la proporción y con las deducciones

señaladas en los capítulos correspondientes para calcular los impuestos que los preceptos de los propios capítulos indican. Son también causantes de este impuesto las personas que obtengan ingresos hasta la cantidad citada, pero no inferiores a \$50,000.00 en un año de calendario y que opten porque se les considere como tales.

Título IV. Llamado "Del Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los Fondos de Reserva para Jubilaciones", está integrado por un solo artículo que a la letra dice:

Las asociaciones y sociedades, de carácter civil que perciban productos o rendimientos del capital de los señalados en el capítulo II, del título III, causarán impuestos sobre las mismas bases, tasas y tarifas contenidas en dicho título.

Si las mismas asociaciones o sociedades civiles realizan actos accidentales de comercio o de hecho, llevarán a cabo habitualmente actividades mercantiles, causarán impuesto de acuerdo con lo establecido en el título II de esta ley.

De los cuatro títulos que forman la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, nos ocuparemos por ahora, del III, y de éste, del capítulo que se refiere al Impuesto sobre productos del trabajo.

El artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone:

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

Entre los ingresos mencionados en el párrafo anterior, 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 y otros conceptos. Son también objeto del impuesto, las indemnizaciones por cese o separación y los retiros, subsidios y rentas vitalicias que tengan su origen en la prestación de servicios personales.

Los sujetos del impuesto sobre productos del trabajo se encuentran señalados en el artículo 49 del propio ordenamiento impositivo, que a la letra dice:

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

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

II. En el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio, o actividad técnica, deportiva o cultural; como agente de instituciones de crédito, seguros o fianzas; mediante la explotación de una patente aduanal, o en cualquiera otra forma no comprendida en la fracción I de este artículo.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior operen organizadas en agrupaciones profesionales, asociación o sociedad de carácter civil, serán dichas personas físicas los sujetos del impuesto sobre productos del trabajo por la participación que les corresponda en los ingresos de la organización, después de deducidos los gastos autorizados en este capítulo.

Para los efectos de esta ley los productos de trabajo se con-
siderarán ingreso, exclusivamente de quien los perciba.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 54 de la propia ley, para determinar la base del impuesto sobre productos del trabajo, se sumarán los ingresos percibidos en un año de calendario, por los con-
ceptos mencionados en una o ambas fracciones del artículo 49, y cu-
ando proceda, los estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú-
blico, previa deducción, en sus respectivos casos, de los conceptos -
señalados en los artículos 51, 52 o 53.

Se considerará como base del impuesto el 80% de los ingre-
sos mencionados, si éstos fueren inferiores a \$150,000.00; si fueren
superiores, la base será 80% de los primeros \$150,000.00 más el -
100% del excedente.

El monto del impuesto se calculará aplicando a la base la -
tarifa contenida en el artículo 75 de la propia Ley del Impuesto sobre
la Renta.

Los causantes a que se refiere la fracción I del artículo 49,
que presten sus servicios a una sola persona, harán el pago del im-
puesto mediante retenciones y enteros mensuales que deberá hacer -
ésta última, los cuales tendrán el carácter de pagos provisionales a
cuenta del impuesto anual cuya base y fijación en cantidad líquida, la
hará el mismo retenedor.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, al señalar el objeto del impuesto sobre productos del trabajo, no toma en consideración la naturaleza que la ley laboral conceda a ese ingreso, esto es, no requiere que el citado cuerpo legal señale que sea salario o parte integrante del mismo, sino que basta el hecho de que el ingreso sea originado por la prestación del trabajo personal para que se encuentre afecto al gravamen, siempre y cuando no se señale expresamente su exención.

También encontramos que existen algunos ingresos que son considerados como parte integrante del salario y sin embargo, están exentos del impuesto, como sucede con los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social.

Por lo que respecta al sujeto del impuesto sobre productos del trabajo, encontramos que la Ley del Impuesto sobre la Renta los clasifica en dos grupos:

1. Personas que desempeñan su trabajo bajo la dirección y dependencia de un tercero, y
2. Personas que lo desempeñan libremente, como profesionistas, artesanos, etc.

Cuando se publicó la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta, se encontraba en vigor la Ley Federal del Trabajo de 1931,

misma que fue abrogada al entrar en vigor la Nueva Ley Federal del Trabajo, objeto de este estudio.

La ley agrobada disponfa que trabajador es toda persona que preste a otra un servicio material, intelectual o de ambos géneros, en virtud de un contrato de trabajo, definiendo a éste como - - - aquel por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra, bajo su dirección y dependencia, un servicio personal mediante una retribución convenida.

Al expedirse la Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador utilizó las características del contrato de trabajo, para determinar al sujeto del impuesto sobre productos del trabajo, esto es, - que aquéllos que prestaran su trabajo al amparo de un contrato de - trabajo, o de nombramiento para el desempeño de cargo o empleo - públicos, serían trabajadores bajo la dirección y dependencia del patrón, recibiendo por ese hecho un tratamiento distinto al de aquéllos que desempeñaran su trabajo en forma independiente, por el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio, etc.

La diferencia de tratamiento consiste en que a los primeros no se les permite deducir ninguna cantidad de sus ingresos brutos, y a los segundos sí se les permite la deducción de algunos gastos.

Este tratamiento diferencial no atiende exclusivamente a la naturaleza del trabajo prestado, en los términos arriba indicados, si no que también analiza el hecho económico de la percepción del ingreso; de tal manera, si el ingreso se obtiene sin que para ello sea necesario hacer inversión alguna, sino solo se presta la fuerza de trabajo, se considerará a los causantes como dependientes o se les asimilará a ellos, como sucede con los miembros de consejos de administración y, consecuentemente, no podrán deducir cantidad alguna de sus ingresos. Cuando sea necesario efectuar algún gasto en el desempeño del trabajo, se considerará a los causantes como independientes, pudiendo por ese hecho, hacer de sus ingresos las deducciones permitidas por la ley.

No obstante que la Nueva Ley Federal del Trabajo haya suprimido el concepto de contrato de trabajo para colocar en su lugar el de relación de trabajo, y que haya substituido los términos dirección y dependencia por el de subordinación, creemos que deberán subsistir las condiciones y el tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta ha establecido para los trabajadores dependientes y para los independientes, tomando en consideración la necesidad de realizar o no gastos para el desempeño del trabajo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta también utiliza criterios

que podríamos denominar arbitrarios, como sucede respecto de los - agentes de instituciones de crédito, seguros o fianzas; a éstos los considera como sujetos del impuesto sobre productos del trabajo, no obstante que realizan una actividad comercial, como lo es el efectuar operaciones de comisión mercantil, que de acuerdo con el artículo 75 fracción XII, del Código de Comercio, son actos de comercio.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley del Im-
puesto sobre la Renta, son sujetos del impuesto al ingreso global de -
las empresas las personas que realicen actividades comerciales, en-
tendiendo por éstas las que conforme a las leyes federales tengan ese
carácter.

Si el Código de Comercio considera acto de comercio la realización de operaciones de comisión mercantil, es obvio que los comi-
sionistas, cualquiera que sea el tipo de comisión que efectúen, deberán
tributar como causantes del impuesto al ingreso global de las empresas.

El artículo 33, fracción VI, del ordenamiento impositivo de
referencia, así lo señala expresamente; sin embargo, en la fracción -
II del artículo 49, en forma arbitraria señala a los agentes de institu-
ciones de crédito, seguros o fianzas, como sujetos del impuesto sobre
productos del trabajo.

Creemos que la Ley del Impuesto sobre la Renta deberá - -

reformarse, a efecto de que todos los comisionistas, sin importar a que tipo de empresas presten sus servicios, sean causantes del impuesto al ingreso global de las empresas, toda vez que realizan una actividad mercantil y, por lo tanto, deben recibir igual tratamiento fiscal.

En la Nueva Ley Federal del Trabajo se dispone que los agentes de comercio, de seguros, los vendedores, viajantes, propagandistas o impulsores de ventas y otros semejantes, son trabajadores de la empresa o empresas a las que presten sus servicios, cuando su actividad sea permanente, salvo que no ejecuten personalmente el trabajo o que únicamente intervengan en operaciones aisladas (art. 285).

Creemos que no obstante la anterior disposición, los agentes de comercio y demás personas a que se refiere, deberán seguir recibiendo el tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta les ha dado hasta la fecha, toda vez que si se les considerara como sujetos del impuesto sobre productos del trabajo prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero, no tendrían derecho a deducir de sus ingresos ninguna cantidad correspondiente a los gastos que normalmente deben realizar para el desempeño de su trabajo, y consecuentemente, sus ingresos se verían muy reducidos por el pago del impuesto, en virtud de que la base gravable sería muy elevada.

C. - TRATAMIENTO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL SALARIO Y SUS ELEMENTOS INTEGRANTES.

Como ya señalamos al principio de este trabajo, los salarios pueden estar integrados, además de la cuota diaria en efectivo, por otras prestaciones que pueden consistir en dinero o en especie.

Estudiaremos ahora el tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el capítulo relativo al impuesto sobre productos del trabajo, da al salario y a sus elementos integrantes, partiendo de la cuota diaria en efectivo, para continuar con todas las demás prestaciones que de acuerdo con la Nueva Ley Federal del Trabajo son partes integrantes del salario.

1. - LOS PAGOS EN EFECTIVO POR CUOTA DIARIA. - La cuota diaria en efectivo es la cantidad de dinero que percibe diariamente un trabajador de su patrón por su trabajo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, según ha quedado apuntado, obliga al patrón a retener el impuesto correspondiente al salario que pague a sus trabajadores y a enterarlo con posterioridad.

La Nueva Ley Federal del Trabajo, dentro del capítulo "Normas protectoras y privilegios del salario", señala en el artículo 110, lo siguiente:

Los descuentos en los salarios de los trabajadores están - prohibidos, salvo en los casos y con los requisitos siguientes:

- I. Pago de deudas contraídas con el patrón por anticipo de salarios, pagos hechos con exceso al trabajador, errores, pérdidas, averías o adquisición de artículos producidos por la empresa o establecimiento. La cantidad exigible en ningún caso podrá ser mayor del importe de los salarios de un mes y el descuento será el que convengan el trabajador y el patrón, sin que pueda ser mayor del treinta por ciento del excedente del salario mínimo;
- II. Pago de rentas de habitaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150, fracción II, inciso a), que no podrá exceder del quince por ciento del monto del salario;
- III. Pago de cuotas para la adquisición de habitaciones, libremente aceptado por el trabajador;
- IV. Pago de cuotas para la constitución y fomento de sociedades cooperativas y de cajas de ahorro, siempre que los trabajadores manifiesten expresa y libremente su conformidad y que no sean mayores del treinta por ciento del excedente del salario mínimo;
- V. Pago de pensiones alimenticias en favor de la esposa, hijos, ascendientes y nietos, decretado por la autoridad competente; y
- VI. Pago de cuotas sindicales ordinarias previstas en los estatutos de los sindicatos.

Según se puede ver en los descuentos autorizados por la ley, no se incluye el descuento para el pago del impuesto sobre productos del trabajo, por lo que pudiera pensarse que la retención que haga el patrón para el pago del gravamen, sería violatoria de la Nueva Ley Federal del Trabajo.

En opinión del Dr. de la Cueva, "esta interpretación violaría la prevención contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, que impone a los mexicanos el deber de contribuir a los gastos públicos. En consecuencia, los -

empresarios deben cumplir el mandato contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y efectuar los descuentos correspondientes; y también se justifica la disposición que hace a los patronos solidariamente responsables del pago del impuesto.

Creemos no obstante, que el salario mínimo está exceptuado del pago del impuesto sobre la renta y que, en esa virtud y sobre él, no puede hacerse descuento alguno; y es así porque el salario mínimo tiene un sentido vital y porque cualquier reducción, impide al trabajador satisfacer sus necesidades fundamentales." (1)

De acuerdo con lo dicho por el Dr. de la Cueva cualquier persona que realice las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, estará afecta a dicho gravamen, es decir que cualquier persona que reciba un ingreso por la prestación de su trabajo personal, cuando éste se realice bajo la dirección y dependencia de un tercero, como sucede en el caso de los trabajadores asalariados, estará afecta al pago del impuesto sobre productos del trabajo cualquiera que sea el monto de sus ingresos.

Cabe hacer notar que cuando el Dr. de la Cueva hizo la anterior observación, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esa fecha no eximía del pago del impuesto a los trabajadores que percibieran salario mínimo, sino que establecía que no estaban afectos al gravamen los ingresos inferiores a \$300.00 mensuales, cantidad que era superior al salario mínimo fijado en la época.

Creemos que la obligación constitucional de contribuir a

los gastos públicos comprende a todos los mexicanos que estén en posibilidad de hacerlo, siempre y cuando no se afecten los derechos de los trabajadores consignados en la propia Constitución; esto es, que la Constitución al no prohibir el descuento al salario en general, para el pago del impuesto, lo está permitiendo.

No pensamos lo mismo respecto del salario mínimo, ya que en la fracción VIII del apartado "A" del artículo 123 constitucional, se establece que estará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

Creemos que la prohibición constitucional comprende no solo los embargos, compensaciones o descuentos que pudiera hacer el patrón por sí mismo, sino que también se refiere a cualquier tipo de descuentos que le haga al salario del trabajador a petición o por exigencia de terceras personas, como sucede con el Estado.

El constituyente, al establecer la prohibición de referencia, hacía mención al salario mínimo, que en ese entonces era el mínimo vital, mismo que de reducirse por cualquier concepto, incluso por pago de impuestos, impediría al trabajador tener el nivel decoroso de vida que le otorgan al trabajador las garantías sociales.

Con base en el anterior argumento, no creemos que la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin violar la Constitución, puede gravar

el salario mínimo, puesto que:

La primera condición para que el contribuyente pueda ser requerido al pago del impuesto es que su renta sea superior al mínimo necesario para vivir, superior a aquél mínimo sin el cual no pueda vivir la persona perteneciente a una determinada sociedad política. Es inútil exigir el impuesto sobre una renta mínima porque si admitimos que sin ésta el contribuyente no puede vivir, cuando el impuesto la reduce por debajo del mínimo, el contribuyente acabaría por caer a cargo de la colectividad, bien directamente del Estado o de las instituciones de beneficencia. (2)

La anterior aseveración se refiere al mínimo vital, que de acuerdo con la fracción VI del apartado "A" del artículo 123 constitucional, reformada en 1963, se denomina salario mínimo general y es aquél que deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural y para proveer a la educación obligatoria de los hijos.

La propia fracción VI habla del salario mínimo profesional que se aplicará en ramas determinadas de la industria o del comercio o en profesiones, oficios o trabajos especiales; para su fijación habrá de tomarse en cuenta, además de las condiciones del mínimo general, las de las distintas actividades industriales y comerciales.

No pensamos que una persona que perciba salario mínimo profesional deba estar exenta del impuesto sobre productos del trabajo, toda vez que está obteniendo un ingreso que es superior al mínimo

vital, mismo que deberfa gravarse, aún cuando constitucionalmente no pueda hacerse, ya que al establecer que el salario mfnimo estará exceptuado de embargo, compensación o descuento, la Constitución no distingue, por lo que una ley ordinaria no podrfa hacer esa distinción, sin violar a la Constitución.

El legislador sustenta el anterior criterio, al eximir del pago del gravamen de referencia, solamente al salario mínimo general para una o varias zonas económicas (art. 50, fr. II, inciso a)).

Con el objeto de que el salario mfnimo general no se vea afectado por el pago del impuesto, el último párrafo del artículo 75 de la ley de la materia dispone que si con la aplicación de la tarifa contenida en el propio artículo se disminuye el ingreso total anual percibido por el causante, a una cantidad menor de \$6,000.00 o a la que resulte de multiplicar por el salario mfnimo general de la zona económica correspondiente, se rebajará el monto del impuesto en la cantidad necesaria para que no se reduzcan dichos mfnimos.

2. - GRATIFICACIONES. - Como la Nueva Ley Federal del Trabajo no nos da un concepto de lo que debe entenderse por gratificaciones, nosotros diremos que, para los efectos de dicha ley, gratificación es toda cantidad de dinero o prestación que reciba un trabajador de su patrón, que sea originada por una obligación legal o contractual,

o por una liberalidad, por la realización de un hecho relacionado con el trabajo, pero no por el trabajo mismo.

Ese hecho podrá consistir en un incremento en la producción o en las ventas; en haber prestado el trabajo por un determinado lapso, o por prestarlo en una determinada época.

Decimos que el hecho deberá estar relacionado con el trabajo, en virtud de que si no fuera así, la gratificación pasaría a ser una donación, misma que, por ningún motivo, podría considerarse como parte integrante del salario del trabajador, ya que sólo podrá considerarse como tal, cuando sea una retribución del trabajo, en los términos del artículo 84 del nuevo ordenamiento laboral.

La Ley del Impuesto sobre la Renta señala que serán objeto del impuesto sobre productos del trabajo, todas las contraprestaciones, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, siempre que tengan su origen en la prestación de servicios personales; siendo así, toda gratificación que perciba un trabajador de su patrón, será ingreso gravable para aquél y, además, acumulable a sus demás ingresos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta sólo contiene una excepción a la anterior afirmación, cuando dispone que quedan exceptuados del impuesto sobre productos del trabajo, los ingresos por concepto de gratificaciones de fin de año acordadas en forma general, a favor

de los empleados públicos, así como las que perciban también a fin de año, otros trabajadores cuyos sueldos o salarios no excedan de dos mil pesos mensuales, siempre que dichas gratificaciones no sean superiores a un mes de sueldo.

Consideramos que la tesis que sustentó la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la inconstitucionalidad del artículo 18, fracción I, inciso b), de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que grava los ingresos provenientes de la enajenación de galletas, es aplicable en cuanto al fondo, a la distinción que hace la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto del gravamen a las gratificaciones de fin de año percibidas por los empleados públicos y a las percibidas por los demás trabajadores, razón por la cual la transcribimos:

Dicha reforma contraría el principio de equidad en la imposición establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que de acuerdo con el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia las galletas y el pan son dos productos que tienen la misma naturaleza de artículos de consumo necesario y popular, y aún se asemejan por sus características alimenticias, por sus ingredientes y procedimientos de elaboración; no justificándose, por tal motivo, que mientras el pan sigue exento del pago del impuesto, las galletas se excluyan de esa exención y, por consecuencia, el precepto de que se trata establece una desigualdad tributaria al excluir unos artículos y afectar otros que tienen la misma naturaleza en relación con los fines de la exención, ya que el espíritu del artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos

Mercantiles en sus diversas fracciones, específicamente la I, es el de no gravar con dicho tributo la enajenación de productos de consumo necesario y popular, evitando de esta ma- nera su encarecimiento; por lo que, si las galletas y el pan están colocados en la misma categoría, de acuerdo con el principio de que en donde existe la misma razón debe existir la misma disposición, resulta inconstitucional la reforma legal de que se trata, en cuanto excluye de la exención del tributo de referencia, a la enajenación de galletas. (3)

En el caso a estudio, los dos tipos de trabajadores poseen la misma calidad de subordinados, razón por la cual no se justifica la desigualdad tributaria que se establece respecto de los trabajadores que no sean empleados públicos, puesto que ambos tienen la calidad de trabajadores que prestan sus servicios bajo la dirección y dependencia de un patrón, siendo irrelevante para efectos fiscales que el patrón sea o no el Estado; además, es conveniente hacer notar que a sus demás ingresos se les da el mismo tratamiento, por lo que podemos afirmar que la disposición que establece diverso tratamiento fiscal a las gratificaciones de fin de año que perciban los empleados públicos y los demás trabajadores viola el principio de equidad en la imposición, - - siendo por tal motivo, inconstitucional.

Con el objeto de que el sistema sea más justo, creemos que debe reformarse la disposición a que nos estamos refiriendo, debiendo establecerse un tratamiento igualitario para las gratificaciones de fin de año que perciban todos los sujetos del impuesto sobre productos del

trabajo prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero. Asimismo, creemos que debiera establecerse un límite máximo, ya que no sería justo que se eximiera por igual una gratificación de \$2,000.00 y una de \$20,000.00.

En casi la totalidad de los casos, las gratificaciones de fin de año tienen por objeto ayudar al trabajador a sufragar los gastos que se acostumbran hacer en la época navideña; es por esto que creemos que una gratificación igual a un mes de salario es, si no suficiente, sí razonable para esos efectos; para los casos en que el salario mensual sea muy elevado, creemos que deberá señalarse una cantidad que alcance a cubrir, en forma razonable, los gastos de fin de año. Para este objeto pensamos que será conveniente fijar como máxima exenta una cantidad igual a la mitad del salario mínimo general multiplicado por 365.

Por las razones anteriores, proponemos que la citada disposición se reforme para quedar como sigue:

"Gratificaciones de fin de año acordadas en forma general, a favor de los sujetos a que se refiere la fracción I del artículo 49 de esta ley, siempre que dichas gratificaciones no sean superiores a un mes del sueldo o salario que se perciba, ni excedan de la mitad del salario mínimo general correspondiente, multiplicado por 365."

De aceptarse la reforma que proponemos, creemos que los trabajadores se verían realmente beneficiados con la gratificación que perciban a fin de año, y además, no se obstaculizaría la intención que tuvo el legislador al establecer en el artículo 87 de la Nueva Ley Federal del Trabajo lo siguiente:

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. Los que no hayan cumplido el año de servicios tendrán derecho a que se les pague en proporción al tiempo trabajado.

3. - PERCEPCIONES. - La Nueva Ley Federal del Trabajo no define lo que se entiende por este concepto, ni tampoco atribuye tal denominación a ninguno de los derechos que concede en favor de los trabajadores; sin embargo, creemos que puede considerarse como tales a aquéllas cantidades en efectivo que reciba un trabajador de su patrón, por su trabajo, siempre que no estén comprendidas dentro de ninguna de las otras partes integrantes del salario a que se refiere el artículo 84 de la propia ley.

Decimos que en efectivo, ya que si se tratare de una cosa distinta del dinero, quedaría dentro del concepto de prestaciones en especie.

Dentro del texto del citado ordenamiento, encontramos la siguiente prestación, que es una percepción en los términos apuntados:

Art. 163. La atribución de los derechos al nombre y a la propiedad y explotación de las invenciones realizadas en la empresa, se regirá por las normas siguientes:

- I.
- II. Cuando el trabajador se dedique a trabajos de investigación o de perfeccionamiento de los procedimientos utilizados en la empresa, por cuenta de ésta, la propiedad de la invención y el derecho a la explotación de la patente corresponderán al patrón. El inventor, independientemente del salario que hubiese percibido, tendrá derecho a una compensación complementaria, que se fijará por convenio de las partes o por la Junta de Conciliación y Arbitraje cuando la importancia de la invención y los beneficios que pueda reportar al patrón no guarden proporción con el salario percibido por el inventor.

La disposición anterior obliga al patrón a pagar a sus trabajadores una cierta cantidad de dinero, cuando se realice el supuesto en ella regulado.

Con base en lo dispuesto por el artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las cantidades que perciban los inventores por su invención, son ingresos gravables del trabajador, toda vez que los obtienen como remuneración de su trabajo personal.

No creemos que pueda argumentarse lo contrario, ya que si al inventor no se le hubieran proporcionado los elementos necesarios para la producción del invento, no lo hubiese llevado a cabo. Es claro que los elementos se los proporcionó el patrón por virtud de la relación de trabajo existente entre ambos y, por tal razón, los derechos que la Ley Federal del Trabajo concede al trabajador, son un ingreso

extraordinario proveniente de la prestación de su trabajo personal; -
extraordinario porque es una cantidad que se percibe, distinta del sa-
lario ordinario.

Siendo un ingreso de esa naturaleza y no estando dentro de
las exenciones que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta en su ar-
tículo 50, el trabajador deberá acumular a sus demás ingresos la can-
tidad que perciba como compensación por su invención.

Lo mismo podemos decir de todas las demás cantidades que
perciban los trabajadores de sus patrones, por su trabajo, siempre -
que no estén expresamente exentas del pago del impuesto.

4. - HABITACIONES. - La Nueva Ley Federal del Trabajo
reglamenta la obligación patronal de proporcionar habitaciones a sus
trabajadores, consignada en la fracción XII del apartado "A" del ar-
tículo 123 constitucional; tal reglamentación se encuentra contenida -
en el artículo 136, que a la letra dice:

Están obligadas a proporcionar habitaciones a sus trabaja-
dores:

I. Las empresas agrícolas, industriales, mineras o de -
cualquier otra clase de trabajo, situadas fuera de las po-
blaciones. Se entiende que las empresas están situadas -
fuera de las poblaciones si la distancia entre unas y otras
es mayor de tres kilómetros o cuando, si es menor, no -
existe un servicio ordinario y regular de transportación -
para personas; y

II. Las mismas empresas mencionadas en la fracción an-
terior, situadas dentro de las poblaciones, cuando ocupen
un número de trabajadores mayor de cien.

En el capítulo denominado "Trabajadores del Campo" se establece, en el artículo 283, lo siguiente:

Los patrones tienen las obligaciones siguientes:

II. Suministrar gratuitamente a los trabajadores habitaciones adecuadas e higiénicas, proporcionadas al número de familiares o dependientes económicos, y un terreno contiguo para la cría de animales de corral.

Dentro de las disposiciones relativas a los trabajadores domésticos, el artículo 337 del citado cuerpo legal dispone:

Los patrones tienen las obligaciones especiales siguientes:

II. Proporcionar al trabajador un local cómodo e higiénico para dormir, una alimentación sana y satisfactoria y condiciones de trabajo que aseguren la vida y la salud.

La prestación consistente en habitaciones que conforme a lo establecido en las anteriores disposiciones deben proporcionar los patrones a sus trabajadores, son parte integrante del salario de estos últimos, según lo dispone expresamente el artículo 84 del nuevo ordenamiento laboral.

Para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es indudable que dichas prestaciones constituyen un ingreso proveniente de la prestación del trabajo personal que modifica el patrimonio del trabajador.

Sin embargo, con el objeto de conocer si ese ingreso es objeto del impuesto sobre productos del trabajo, es necesario analizar si se trata de una prestación de previsión social, en cuyo caso no

estaría afecto al gravamen de referencia, atento a lo dispuesto por la fracción II, inciso b), del artículo 50 de la ley impositiva mencionada.

La previsión social es las instituciones que se proponen contribuir a la preparación y ocupación del trabajador, a facilitarle una vida cómoda e higiénica y a asegurarle contra las consecuencias de los riesgos naturales y sociales susceptibles de privarle de su capacidad de trabajo y de ganancia. La previsión social se propone proyectar en el futuro las necesidades presentes del trabajador y se integra con las siguientes instituciones: La educación de los trabajadores, los sistemas de colocación de la mano de obra, la habitación de los trabajadores y los sistemas de seguridad social. (4)

En virtud de que la Ley del Impuesto sobre la Renta no contiene una definición de lo que se entiende, para sus efectos, como previsión social, creemos que deberá atenderse a lo que la doctrina del Derecho del Trabajo considera como tal, razón por la cual consideramos que todo ingreso que persiga alguna de los objetivos que se señalan en la anterior tesis, será prestación de previsión social para los efectos de la ley impositiva que se estudia.

Los ingresos que obtiene un trabajador por virtud de la habitación que le proporciona el patrón, son una prestación de previsión social, toda vez que le facilitan una vida cómoda e higiénica, contribuyendo a que se conserve saludable y a protegerle de la posible pérdida de su capacidad de trabajo.

Como prestaciones de previsión social, los ingresos - -

correspondientes se encuentran exentos del pago del impuesto sobre productos del trabajo, según lo establece el artículo 50 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su fracción II; inciso b).

El artículo 151 de la Nueva Ley Federal del Trabajo establece:

Los trabajadores tendrán derecho, entre tanto se les entregan las habitaciones, a percibir una compensación mensual, la que se fijará en los convenios a que se refiere este capítulo; faltando esa disposición, la compensación se fijará tomando en consideración el tipo de habitaciones que deberá proporcionar la empresa y la diferencia entre la renta que podría cobrar y la que tengan que pagar los trabajadores por una habitación de condiciones semejantes.

En nuestra opinión, la compensación a que se refiere el precepto anterior, posee las mismas características que tiene el otorgamiento de habitaciones a los trabajadores; si bien es substitutiva de ellas, ambas persiguen los mismos objetivos.

Por tal razón, los ingresos que por dicha compensación reciban los trabajadores, también estarán exentos del pago del impuesto sobre productos del trabajo.

5. - PRIMAS. - Dentro del articulado de la Nueva Ley Federal del Trabajo se encuentran las siguientes disposiciones que se refieren a primas que deben pagarse a los trabajadores:

Art. 71. En los reglamentos de esta ley se procurará que

el día de descanso semanal sea el domingo. Los trabajadores que presten servicio en día domingo tendrán derecho a una prima adicional de un veinticinco por ciento, por lo menos, sobre el salario de los días ordinarios de trabajo.

Art. 80. Los trabajadores tendrán derecho a una prima - no menor de veinticinco por ciento sobre los salarios que - les correspondan durante el período de vacaciones.

Art. 162. 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 servicios;
- II. Para determinar el monto del salario, se estará a lo - dispuesto en los artículos 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. Así mismo 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;
- IV. Para el pago de la prima en los casos de retiro voluntario de los trabajadores, se observarán las normas siguientes:
 - a) Si el número de trabajadores que se retire dentro del - término de un año no excede del diez por ciento del total de los trabajadores de la empresa o establecimiento, o de los - de una categoría determinada, el pago se hará en el momento del retiro.
 - b) Si el número de trabajadores que se retire excede del - diez por ciento, se pagará a los que primeramente se retiren y podrá diferirse para el año siguiente el pago a los trabajadores que excedan de dicho porcentaje.
 - c) Si el retiro se efectúa al mismo tiempo por un número de trabajadores mayor del porcentaje mencionado, se cubrirá la prima a los que tengan mayor antigüedad y podrá diferirse - para el año siguiente el pago de la que corresponda a los restantes trabajadores.
- V. En caso de muerte del trabajador, cualquiera que sea - su antigüedad, la prima que corresponda se pagará a las - personas mencionadas en el artículo 501; y

VI. La prima de antigüedad a que se refiere este artículo - se cubrirá a los trabajadores o a sus beneficiarios, independientemente de cualquier otra prestación que les corresponda.

Art. 296. La prima por transferencia de jugadores se sujetará a las normas siguientes:

- I. La empresa o club dará a conocer a los deportistas profesionales el reglamento o cláusulas que la contengan;
- II. El monto de la prima se determinará de acuerdo entre el deportista profesional y la empresa o club, y se tomarán en consideración la categoría de los eventos o funciones, la de los equipos, la del deportista profesional y su antigüedad en la empresa o club; y
- III. La participación del deportista profesional en la prima será de un veinticinco por ciento, por lo menos. Si el porcentaje fijado es inferior al cincuenta por ciento, se aumentará en un cinco por ciento por cada año de servicios, hasta llegar al cincuenta por ciento, por lo menos.

Según se desprende de la lectura de los anteriores preceptos, las primas que regula la ley siempre consisten en una cantidad en efectivo que deben entregar los patrones a sus trabajadores, cuando se realicen los supuestos señalados en las propias disposiciones.

Creemos que la distinción entre lo que es prima y lo que es percepción, sólo depende del nombre que se le dé a la prestación en efectivo que se otorgue al trabajador, ya por mandato legal, ya por pacto expreso en los contratos de trabajo, ya que las percepciones también son siempre en efectivo, y ambas son parte integrante del salario.

- a) Prima por trabajo en día domingo. - La prima a que se

refiere el primero de los preceptos citados, es una prestación que persigue la unificación del día de descanso semanal y, además, facilitar al trabajador el disfrute de ese descanso en compañía de los suyos; es por lo anterior que pensamos que es una medida reparadora de la privación que resiente el trabajador al no poder disfrutar su descanso semanal junto con sus familiares.

La prima por trabajo en día domingo no es una prestación de previsión social, ya que no proyecta en el futuro las necesidades presentes del trabajador ni le asegura contra las consecuencias de los riesgos naturales y sociales susceptibles de privarle de su capacidad de trabajo y de ganancia.

Ahora bien, aún cuando no se trate de una prestación de previsión social, pensamos que sería justo y equitativo que esa prima no se considere como ingreso gravable para los efectos del impuesto sobre productos del trabajo, en atención al fin social que persigue.

Si el ingreso correspondiente se gravara por dicho impuesto, la intención que creemos tuvo el legislador al establecer el beneficio por trabajo en día domingo, se vería nulificada, ya que dicho ingreso se reduciría casi en su totalidad por el pago del impuesto.

b) Prima de vacaciones. - Esta prima tiene por objeto permitir que los trabajadores disfruten el período vacacional con mayor

plenitud, por lo que creemos que se trata de una prestación de previsión social, ya que ayuda a que el trabajador conserve su capacidad de trabajo y de ganancia.

Teniendo tal naturaleza, los ingresos correspondientes se encuentran exentos del pago del impuesto sobre productos del trabajo.

c) Prima de antigüedad. - Esta prima es una institución nueva en los ordenamientos laborales, por virtud de ella, cuando los trabajadores dejan de prestar sus servicios al patrón, tienen derecho a recibir una cantidad de dinero según el tiempo que haya durado la relación de trabajo, con las modalidades que contiene el artículo 162 de la Nueva Ley Federal del Trabajo.

En nuestra opinión, la prima de antigüedad es una institución que tiene su origen en la prestación del trabajo por un período determinado.

Por lo tanto, la prima de antigüedad es una prestación que asegura al trabajador contra las consecuencias del riesgo natural consistente en la disminución de su capacidad de trabajo, razón por la cual debe considerarse como una prestación de previsión social y relevársele del pago del impuesto sobre productos del trabajo.

No obstante que, como ya se ha señalado, la Ley del Impuesto sobre la Renta exime del impuesto sobre productos del trabajo a los

ingresos provenientes de prestaciones de previsión social, en el artículo 55, segundo párrafo, dispone:

Cuando el contribuyente al dejar de prestar servicios perciba compensaciones por antigüedad, retiro, indemnizaciones por separación u otros conceptos análogos, el impuesto se calculará en la siguiente forma:

I. Se aplicará al 100% del último sueldo mensual ordinario la tarifa del artículo 56.

II. Se dividirá la percepción total por antigüedad, retiro o indemnización entre el último sueldo mensual ordinario. El cociente se multiplicará por la cantidad resultante conforme a la fracción anterior, determinándose así el impuesto causado.

Las percepciones a que se refiere el segundo párrafo de este artículo no serán acumulables para los efectos de la presente ley.

Con la anterior disposición, el legislador excluyó del concepto de previsión social a las percepciones de los trabajadores al separarse de sus empleos, estableciendo un gravamen atenuado para las mismas.

Cuando la prima de antigüedad, en los términos de la fracción V del artículo 162 del nuevo código laboral, deba pagarse a los deudos del trabajador, por fallecimiento, también deberá estarse a lo dispuesto por el artículo 55 del ordenamiento impositivo invocado.

Pensamos lo anterior en virtud de que la prima de antigüedad es un derecho del trabajador que se genera por el transcurso del tiempo que dure la relación de trabajo, y que se hace exigible al

momento en que el trabajador se separa del empleo, independientemente de la causa que motive dicha separación.

En el caso, creemos que el legislador al establecer el derecho de los deudos del trabajador fallecido a percibir la prima de antigüedad, pretendió que no resultara inoperante la institución cuando, por un caso fortuito como es la muerte, el trabajador se viera impedido para continuar prestando sus servicios y, por tanto, imposibilitado para ejercitar el derecho correspondiente a su antigüedad.

Es con base en lo anterior que pensamos que aún cuando no sea el trabajador quien percibe los ingresos por antigüedad, se trata de un ingreso gravado conforme al artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que los derechos correspondientes ya estaban en el patrimonio del trabajador y los deudos no hacen sino ejercitarlos.

d) Prima por transferencia de jugadores. - La prima a que tienen derecho los trabajadores deportistas en los términos del artículo 96 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, es una prestación afecta al gravamen del impuesto sobre productos del trabajo, toda vez que es un ingreso que tiene su origen en la prestación del trabajo personal del deportista y no se encuentra dentro de ninguna de las exenciones que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 50.

Siendo un ingreso gravable, deberá acumularse a los demás

ingresos que perciba el trabajador deportista por su trabajo.

6. - COMISIONES. - El artículo 286 de la Nueva Ley Federal del Trabajo establece:

El salario a comisión puede comprender una prima sobre el valor de la mercancía vendida o colocada, sobre el pago inicial o sobre los pagos periódicos, o dos o las tres de dichas primas.

Según indicamos al referirnos al objeto del impuesto sobre productos del trabajo, las comisiones que perciben los trabajadores se encuentran afectas a dicho gravamen, razón por la cual nos remitimos a lo dicho respecto del pago en efectivo por cuota diaria.

7. - PRESTACIONES EN ESPECIE. - Dentro de este concepto pueden incluirse multitud de ventajas que los trabajadores pueden obtener de sus patrones, en sus contratos colectivos o individuales o en los documentos en donde consten las condiciones de trabajo.

Para los efectos que nos hemos propuesto en este trabajo, nos referiremos en forma exclusiva a la alimentación de los trabajadores que es, sin lugar a dudas, una prestación en especie que se considera como parte integrante del salario, cuando es proporcionada por el patrón.

Dentro del texto de la Nueva Ley Federal del Trabajo, encontramos que es obligatorio para los patrones proporcionar alimen--

tación a los trabajadores de los buques, a los tripulantes de aeronaves, a los trabajadores domésticos y a los trabajadores en Hoteles, Restaurantes, Bares y otros establecimientos análogos.

Para efectos fiscales, en concreto los de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya señalamos que las prestaciones en especie son acumulables a los demás ingresos que perciba un trabajador por su trabajo.

Respecto del tratamiento que reciben los ingresos consistentes en alimentos, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, en respuesta a diversas consultas que le fueron planteadas, resolvió que si los alimentos son otorgados en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa, serán considerados como ingresos por concepto de prestaciones de previsión social, exentos del impuesto sobre productos del trabajo.

Si la alimentación proporcionada no reúne los anteriores requisitos, debe acumularse al salario del trabajador, es decir, se considera que se trata de un ingreso gravable, salvo que se trate de trabajadores que perciban salario mínimo, en cuyo caso no se acumularán dichos ingresos.

De acuerdo con lo resuelto por la citada Dirección, sólo deberán considerarse como un ingreso gravable los ingresos por ali-

mentación que no se otorguen a la totalidad de los trabajadores, puesto que para efectos fiscales solo podrá hablarse de gastos de previsión social cuando éstos sean otorgados en beneficio de todos los trabajadores, y no solamente algunos de ellos.

En nuestra opinión, la alimentación que se proporcione a los trabajadores, siempre será una prestación de previsión social, independientemente de que su otorgamiento sea general o particular, razón por la cual pensamos que siempre estarán exentos del impuesto sobre productos del trabajo.

8. - OTRAS PRESTACIONES. - Dentro de este rubro, quedan incluidas todas las demás percepciones que no se encuentren señaladas en alguna de las otras prestaciones que son parte integrante del salario.

Un claro ejemplo de este tipo de prestaciones lo son las cantidades que perciben los trabajadores por laborar tiempo extraordinario.

El artículo 66 de la Nueva Ley Federal del Trabajo señala que podrá prolongarse la jornada de trabajo por circunstancias extraordinarias, sin exceder nunca de tres horas diarias ni de tres veces en una semana. Más adelante, señala que las horas de trabajo extraordinario se pagarán con un ciento por ciento más del salario -

que le corresponda a las horas de la jornada, cuando la jornada de trabajo extraordinario exceda de nueve horas a la semana, el tiempo excedente se pagará con un doscientos por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada.

Según quedó señalado al referirnos a los ingresos que se encuentran gravados por el impuesto sobre productos del trabajo, las contraprestaciones extraordinarias se encuentran afectas a su gravamen, razón por la cual deben acumularse a los ingresos obtenidos por concepto de salario ordinario.

Un problema que se presenta al efectuar la acumulación a que nos referimos en el párrafo anterior, es que cuando un trabajador percibe salario mínimo y labora horas extras excepcionalmente, ve reducido su ingreso efectivo al hacer el pago del impuesto correspondiente, mismo que en muchas ocasiones llega incluso, a absorber la totalidad de dichos ingresos.

Como ya quedó apuntado en la parte correspondiente, los causantes que obtengan ingresos por la prestación de servicios bajo la dirección y dependencia de un tercero, pagarán el impuesto mediante retenciones y enteros mensuales que deberá hacer éste, los cuales tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual cuya base y fijación en cantidad líquida, la hará el propio retenedor.

Cuando un trabajador percibe salario mínimo, no deberá el patrón hacerle ninguna retención, puesto que dicho salario está exento del pago del impuesto; pero si ese trabajador percibe durante un mes alguna cantidad extra por trabajar tiempo extraordinario, deberá retenerle impuesto a la totalidad del ingreso mensual, aplicándolo a la tarifa del artículo 56. Al final del año deberá hacerse, por parte del patrón, una liquidación anual, para la cual se acumularán todos los ingresos ordinarios y extraordinarios que haya percibido el trabajador, reteniéndole en sus posteriores pagos la diferencia a su cargo, o bien, compensándole el saldo a su favor contra futuras retenciones que deba hacerle.

En muchas ocasiones al hacer estas liquidaciones, resultan diferencias a cargo del trabajador, a quien por percibir salario mínimo no pueden serle retenidas, ya que se violaría la disposición constitucional que prohíbe que el salario mínimo sea descontado, embargado o compensado. Siendo así, ¿cómo podría el patrón cumplir con la obligación que le impone la Ley del Impuesto sobre la Renta?

La Dirección General del Impuesto sobre la Renta ha resuelto, con mucho tino a nuestro parecer, que en estos casos las retenciones que se le hayan hecho al trabajador en los meses en que percibió las cantidades extraordinarias, se tendrán como pago definitivo, no

debiendo hacerse ninguna retención con posterioridad.

La anterior resolución nos parece muy acertada, en virtud de que el trabajador verá efectivamente un incremento en sus ingresos, y se le crearán incentivos para superarse, cosa muy necesaria y en extremo benéfica para nuestro país.

9. - INDEMNIZACIONES. - En la Nueva Ley Federal del Trabajo encontramos los siguientes tipos de indemnizaciones:

- a) Indemnizaciones por rescisión de la relación de trabajo;
- b) Indemnizaciones por terminación de la relación de trabajo;
- c) Indemnizaciones por suspensión de las relaciones de trabajo;
- d) Indemnizaciones por riesgos de trabajo, y
- e) Indemnizaciones por insumisión al arbitraje.

Todas las anteriores indemnizaciones tienden a resarcir al trabajador del daño que sufra por la privación de su trabajo y por la disminución o pérdida de sus facultades para desempeñarlo; dicho de otra forma, todas las indemnizaciones que regula el mencionado cuerpo legal protegen al trabajador cuando, por cualquier causa, se vea imposibilitado total o parcialmente para el desempeño de su trabajo.

A efecto de determinar si el ingreso por indemnización se

encuentra gravado por el impuesto sobre productos del trabajo, analizaremos a continuación cada una de las indemnizaciones mencionadas.

a) Indemnizaciones por rescisión de la relación de trabajo.

Esta indemnización tiene lugar cuando el trabajador es despedido injustificadamente por el patrón, o cuando se separa del trabajo por haber incurrido el patrón en una de las causales de rescisión de la relación de trabajo que señala la Nueva Ley Federal del Trabajo en su artículo 51.

En el primero de los casos mencionados, el artículo 48 del propio ordenamiento dispone:

El trabajador podrá solicitar ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, a su elección, que se le reinstale en el trabajo que desempeñaba, o que se le indemnice con el importe de tres meses de salario.

Si en el juicio correspondiente no comprueba el patrón la causa de la rescisión, el trabajador tendrá derecho, además, cualquiera que hubiese sido la acción intentada, a que se le paguen los salarios vencidos desde la fecha del despido hasta que se cumplimente el laudo.

En los artículos 49 y 50 se establece:

Art. 49. El patrón quedará eximido de la obligación de reinstalar al trabajador, mediante el pago de las indemnizaciones que se determinan en el artículo 50 en los casos siguientes:

I. Cuando se trate de trabajadores que tengan una antigüedad menor de un año;

II. Si comprueba ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, que el trabajador, por razón del trabajo que desempeña o por las características de sus labores, está en contacto

directo y permanente con él y la Junta estima, tomando en consideración las circunstancias del caso, que no es posible el desarrollo normal de la relación de trabajo;

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

Las indemnizaciones que deben pagarse a los trabajadores cuando son separados de sus empleos, son una prestación de previsión social, toda vez que les aseguran contra las consecuencias del despido, esto es, les permite satisfacer sus necesidades en tanto obtienen un nuevo empleo.

Sin embargo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se consideró así, sino que expresamente, aunque en forma atenuada, se establece que las indemnizaciones que por cese o separación reciban los trabajadores estarán afectas al gravamen, que de acuerdo con el artículo 55 deberá calcularse de la siguiente forma:

Cuando el contribuyente al dejar de prestar servicios perciba compensaciones por antigüedad, retiro, indemnizaciones por separación u otros conceptos análogos, el impuesto se calculará en la siguiente forma:

I. Se aplicará al 100% del último sueldo mensual ordinario la tarifa del artículo 56.

II. Se dividirá la percepción total por antigüedad, retiro o indemnización entre el último sueldo mensual ordinario. El cociente se multiplicará por la cantidad resultante conforme a la fracción anterior, determinándose así el impuesto causado.

Las percepciones a que se refiere el segundo párrafo de este artículo no serán acumulables para los efectos de la presente ley.

La única excepción a la anterior disposición se encuentra - consagrada en el inciso a) de la fracción II, del artículo 50 del citado ordenamiento impositivo, que establece que están exentos del pago del impuesto sobre productos del trabajo los ingresos por concepto de indemnizaciones por cese o separación calculadas sobre la base del salario mínimo general para una o varias zonas económicas.

No creemos que el legislador al gravar las indemnizaciones por cese o separación calculadas sobre una base mayor al salario mínimo general, haya pretendido excluirlas del concepto de previsión social, sino que nos parece que en virtud de lo elevado que por lo general son dichas indemnizaciones, no consideró conveniente eximirlas - totalmente del gravamen sobre productos del trabajo.

Por lo que respecta a los salarios vencidos que también deben pagarse a los trabajadores, creemos que al igual que las indemnizaciones, deben considerarse como cantidades que perciban los trabajadores al ser separados de sus empleos, puesto que es por esa razón que tienen derecho a recibirlos y no como remuneración a su trabajo personal, ya que éste no se prestó.

b) Indemnizaciones por terminación de la relación de trabajo. - Cuando se dé por terminada la relación de trabajo por incapacidad física o mental del trabajador, proviniendo ésta de un riesgo no

profesional, conforme a lo dispuesto por el artículo 54 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, el trabajador tendrá derecho a que se le pague un mes de salario y doce días por cada año de servicios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 162 del propio cuerpo legal.

La indemnización anterior comprende dos prestaciones diversas, el pago de un mes de salario y doce días por cada año de servicios; ésta última prestación no es otra cosa que la prima de antigüedad que ya estudiamos con anterioridad.

Esta indemnización no tiene otro objetivo que dar al trabajador una ayuda para que pueda satisfacer sus necesidades entre tanto se le otorga la pensión que, cuando proceda, deberá concederle el Instituto Mexicano del Seguro Social; en otras palabras, lo asegura cuando un riesgo le impide seguir prestando sus servicios y obteniendo los ingresos correspondientes.

Siendo este su objetivo, creemos que se trata de una prestación de previsión social, debiendo estar exenta del pago del impuesto sobre productos del trabajo.

En el artículo 436 de la Nueva Ley Federal del Trabajo se establece que cuando haya necesidad de dar por terminadas colectivamente las relaciones de trabajo, salvo que se trate de la explotación de minerales costeables cuando la relación de trabajo sea por tiempo

u obra determinada y para la inversión de capital determinado, los trabajadores tendrán derecho a una indemnización de dos meses de salario y a recibir la prima de antigüedad.

Esta indemnización, para efectos fiscales, es de la misma naturaleza que la indemnización por rescisión de la relación de trabajo, - razón por la cual nos remitimos a lo dicho respecto de ésta en la parte correspondiente.

Lo mismo sucede cuando deban darse por terminadas las relaciones de trabajo por la implantación de maquinaria o de procedimientos de trabajo nuevos que traigan como consecuencia la reducción de personal. En estos casos el artículo 439 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, establece que los trabajadores reajustados tendrán derecho a una indemnización de cuatro meses de salario, más veinte días por cada año de servicios prestados o la cantidad estipulada en los contratos de trabajo si fuese mayor y a la prima de antigüedad que señala el artículo 162.

c) Indemnizaciones por suspensión de las relaciones de trabajo. - El artículo 430 de la Nueva Ley Federal del Trabajo establece que cuando la Junta de Conciliación y Arbitraje autorice la suspensión de las relaciones de trabajo, fijará la indemnización que debe pagarse a los trabajadores, tomando en consideración el tiempo - -

probable de suspensión de los trabajos y la posibilidad de que encuentren una nueva ocupación, sin que pueda exceder del importe de un mes de salario.

Esta indemnización es una prestación de previsión social, puesto que tiene por objeto proporcionar al trabajador la posibilidad de subsistir en tanto encuentra nuevo trabajo, razón por la cual creemos que es aplicable a ella la exención contenida en el inciso a) de la fracción II del artículo 50 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

d) Indemnizaciones por riesgo de trabajo. - La indemnización por riesgo de trabajo es aquella que tiene derecho a percibir el trabajador por los accidentes que sufra o por las enfermedades que padezca en ejercicio o con motivo del trabajo.

La indemnización por riesgo de trabajo puede ser motivada por:

a') Incapacidad temporal. - Existe incapacidad temporal cuando el trabajador sufre la pérdida de facultades o aptitudes que le imposibiliten parcial o totalmente para desempeñar su trabajo por algún tiempo. Cuando esto sucede la indemnización consistirá en el pago íntegro del salario que deje de percibir el trabajador mientras subsiste la imposibilidad de trabajar.

b') Incapacidad permanente parcial. - La incapacidad

permanente parcial es aquélla que disminuye las facultades o aptitudes de una persona para trabajar. La indemnización que deba otorgarse al trabajador consistirá en el pago del tanto por ciento que fija la tabla de valuación de incapacidades contenida en el artículo 514 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, calculado sobre el importe que debería pagarse - si la incapacidad hubiese sido permanente total.

c') Incapacidad permanente total. - Esta incapacidad es - aquélla que produce la pérdida de facultades o aptitudes de una persona que la imposibilitan para desempeñar cualquier trabajo por el resto de su vida. La forma de indemnizar al trabajador es pagándole una cantidad equivalente al importe de mil noventa y cinco días de salario.

d') Muerte del trabajador. - Cuando el riesgo traiga como consecuencia la muerte del trabajador, la indemnización comprenderá:

- I. Dos meses de salario por concepto de gastos funerarios; y
- II. El pago de una cantidad equivalente al importe de setecientos treinta días de salario.

Todas las indemnizaciones por riesgos de trabajo tienen por objeto asegurar al trabajador o a sus familiares los medios de satisfacer sus necesidades cuando la realización del riesgo le impide al trabajador obtenerlos por sí mismo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en los incisos d) y f) -

de la fracción II del artículo 50, exime del impuesto sobre productos del trabajo a las indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales y a los pagos para gastos funerarios, confirmando así que se trata de prestaciones de previsión social.

e) Indemnizaciones por insumisión al arbitraje. - En el artículo 845 de la Nueva Ley Federal del Trabajo se dispone que si el patrón se negare a someter sus diferencias al arbitraje o a aceptar el laudo pronunciado por la Junta de Conciliación y Arbitraje, la propia Junta dará por terminada la relación de trabajo, condenará a indemnizar al trabajador con el importe de tres meses de salario, procederá a fijar la responsabilidad que resulte al patrón del conflicto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, fracciones I y II, y además, condenará al pago de los salarios vencidos desde la fecha en que dejaron de pagarse hasta la fecha en que se paguen las indemnizaciones.

La indemnización a que se refiere el párrafo anterior, es exactamente la misma a que tiene derecho el trabajador que sea despedido injustificadamente de su trabajo, si bien el origen de las mismas es diverso, es claro que la consecuencia de la insumisión al arbitraje o la negativa del patrón a aceptar el laudo dictado por la Junta no es otra que dar por terminada la relación de trabajo, constituyendo

así un despido injustificado.

Es por lo anterior que consideramos aplicable a la indemnización que se analiza, lo dicho respecto a la indemnización por rescisión de la relación de trabajo.

SECCION SEGUNDA:

**EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS
EMPRESAS Y LA NUEVA LEY FEDERAL DEL
TRABAJO.**

A. - EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS.

Según quedó apuntado en la parte anterior, el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere al impuesto al ingreso global de las empresas, que según el artículo 16 de la propia ley, grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, las cuales se definen como sigue, para los efectos de la citada ley impositiva:

I. Comerciales. - Las que conforme a las leyes federales tengan ese carácter y no estén comprendidas en las fracciones siguientes;

II. Industriales. - La extracción, conservación o transformación de materias primas, el acabado de productos, la elaboración de satisfactores y los servicios públicos;

III. Agrícolas. - El conjunto de las encaminadas a la siembra, cultivo y cosecha y la venta de primera mano de los productos obtenidos, que no hayan sufrido transformación industrial;

IV. Ganaderas. - El conjunto de las desarrolladas en la cría de animales y aves de corral y la venta de primera mano de sus productos, que no hayan sufrido transformación industrial, y

V. De pesca. - La captura y extracción de toda clase de peces y mariscos, ya sea en agua dulce o salada, y la venta de primera mano de esos productos, que no hayan sufrido transformación industrial.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 17, son sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, las personas físicas y las morales, que realicen las actividades antes enunciadas; lo son igualmente las unidades económicas sin personalidad jurídica cuando realicen dichas actividades.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se denominan causantes mayores a quienes tengan percepciones acumulables en un ejercicio regular por cantidad que exceda de \$150,000.00 o percepciones menores en un ejercicio irregular si dividido el monto de los mismos entre el número de días del ejercicio y multiplicado por 365, el resultado fuere superior a la cantidad citada. Se denominan causantes menores a las personas cuyas percepciones acumulables, determinadas como antes se indica, fueren hasta de \$150,000.00.

La Ley del Impuesto sobre la Renta señala diversos tratamientos para los causantes mayores y para los menores del impuesto al ingreso global de las empresas.

En el artículo 43 señala que la base del impuesto para los

causantes menores será la que resulte de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos en un año de calendario, por la tasa para la determinación estimativa del ingreso gravable que corresponda, de acuerdo con el artículo 33 de la ley.

Tratándose de un ejercicio irregular, la base del impuesto será la que resulte de elevar al año los ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio de que se trate, a los que se aplicará la tasa respectiva para la determinación estimativa del ingreso gravable, se calculará el impuesto anual y se ajustará proporcionalmente al número de días que abarque el ejercicio.

Los causantes que deban llevar contabilidad conforme a la ley y los menores que opten por hacerlo, en los términos de la propia ley, quedarán sujetos al régimen de causantes mayores.

Dicho en otras palabras, si un causante que no obtenga ingresos acumulables en un ejercicio superiores a la cantidad de \$150,000.00 opta por llevar contabilidad, o bien si tiene obligación de llevarla sin importar el monto de sus percepciones acumulables, como sucede respecto de las sociedades, será considerado como causante mayor del impuesto al ingreso global de las empresas.

Según dispone el artículo 18 del ordenamiento impositivo a que nos hemos estado refiriendo, la base del impuesto de los causantes

mayores será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por la propia ley.

Las deducciones a que se refiere la anterior disposición, se encuentran señaladas en el artículo 20 que a la letra dice:

De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:

- I. Las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones, efectuadas durante el ejercicio;
- II. El costo de las mercancías o de los productos vendidos, determinado de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas. Cuando el precio de compra declarado por el causante respecto de mercancías importadas, no corresponda a los reales del mercado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará el precio tomando en cuenta los de factura, los oficiales o los corrientes en el mercado interior o exterior;
- III. La depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de activos fijos intangibles y de gastos y cargos diferidos;
- IV. La amortización de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores;
- V. Las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito o fuerza mayor;
- VI. Las pérdidas por créditos incobrables;
- VII. La creación e incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal;
- VIII. Los gastos normales y propios del negocio;
- IX. La diferencia entre los inventarios inicial y final de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de causantes dedicados a la ganadería.

Los artículos 28 y 29 de la propia ley, también contienen algunas deducciones que pueden hacer de sus ingresos acumulables los causantes que se dediquen a operaciones crediticias, de seguros o de

fianzas y a la explotación de yacimientos de mineral. Los preceptos mencionados disponen:

Art. 28. Las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, incluso cuando tengan el carácter de nacionales, las instituciones de seguros y las de fianzas, así como las sucursales o agencias de empresas extranjeras autorizadas para operar en el país en dichas actividades harán, en lo pertinente, las deducciones a que se refiere este capítulo y además las siguientes:

I. Las pérdidas derivadas de la estimación de elementos de su activo, en cuanto excedan del monto de las reservas complementarias respectivas; pero si dicha estimación afectare a bienes inmuebles, maquinaria o equipo que forman parte del activo fijo, la pérdida no será deducible y producirá los efectos señalados en el párrafo final del artículo 22;

II. La creación o incremento de las siguientes reservas:

a) Las instituciones de capitalización, las correspondientes a las reservas por títulos en vigor y por obligaciones vencidas por concepto de:

1o. Valores de rescate;

2o. Capitalización anticipada;

3o. Devolución de primas;

4o. Capitalización cumplida;

5o. Dividendos y sorteos adicionales a titulares.

Las instituciones de capitalización deducirán también la creación o incremento de reservas para la devolución de gastos bancarios de administración;

b) Las instituciones de ahorro y préstamo para la vivienda familiar, los correspondientes a la reserva a que se refiere el párrafo anterior;

c) Las instituciones de seguros, los correspondientes a las reservas de riesgos en curso y por obligaciones pendientes de cumplir por siniestros y vencimientos, y los relativos a la reserva para compensaciones adicionales que se otorgan a los agentes de seguros. Las cantidades destinadas a constituir o incrementar la reserva de previsión sólo serán deducibles por el 50% de su importe. También serán deducibles los llamados dividendos o intereses que, como procedi

miento de ajuste de primas paguen o compensen las instituciones a sus asegurados, de conformidad con las pólizas respectivas;

d) Las instituciones de fianzas, los correspondientes a la reserva de fianzas en vigor y el 50% de las cantidades destinadas a constituir o incrementar las reservas de provisión y contingencia. Cuando proceda disminuir las reservas a que se refieren los incisos a), b), c) y d) que anteceden, al término de un ejercicio, en relación con las constituidas en el inmediato anterior, la diferencia será ingreso acumulable.

Art. 29. Las empresas que se dediquen a la explotación de yacimientos de mineral, podrán hacer las deducciones a que se refiere este capítulo y, además, las siguientes:

I. La cuota de agotamiento de las reservas explotables de mineral, aplicando a cada tonelada o metro cúbico del producto extraído, un factor que se determinará dividiendo los gastos de explotación, preparación y desarrollo, previos a la extracción del mineral, entre el tonelaje o volumen cubicado o conocido al dar principio la extracción regular del mineral;

II. Las cuotas de amortización y depreciación que este capítulo permite; pero si se trata de bienes que estén vinculados directamente con la extracción del mineral, o sea consecuencia directa de la misma, y no sean de los comprendidos en la fracción anterior, las cuotas respectivas se calcularán dividiendo la inversión total en dichos bienes, entre el tonelaje o volumen de mineral en reserva, conocido en el momento de iniciarse la extracción.

En los casos de esta fracción y de la que antecede la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que se modifiquen las cuotas resultantes previa solicitud justificada del causante.

III. Los gastos de explotación que se hagan en el período de explotación de una mina, para la localización de nuevos yacimientos serán deducibles en el ejercicio en que se lleven a cabo las erogaciones respectivas y no estarán sujetos al régimen de amortización;

IV. La provisión que se forme para cubrir indemnizaciones por reajuste de personal, en el caso de agotamiento de yaci-

mientos, dando cumplimiento a lo establecido en las diversas fracciones del artículo 25 de esta ley.

El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala:

Las deducciones a que se refiere este capítulo deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Que sean las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo, y estén en proporción con las operaciones del causante;
- II. Que aparezcan correctamente asentadas en la contabilidad y que las erogaciones realmente pagadas o acreditadas hayan afectado, en los términos de esta ley, las cuentas de resultados del ejercicio a que correspondan. Sin embargo, se aceptará la deducción de gastos correspondientes al ejercicio inmediato anterior cuando, debido a causas justificadas, su importe no hubiere afectado el ingreso global gravable de dicho ejercicio sino al del período de la declaración;
- III. Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero de impuestos provisionales o definitivos a cargo de terceros o se recaben de éstos los documentos en que consta el pago de dichos impuestos;
- IV. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a inscribirse en el Registro Federal de Causantes, se proporcione el número respectivo del Registro, o en su defecto, se compruebe que quien hizo el pago comunicó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos conducentes para efectuar el registro omitido;
- V. Que las compras de materias primas, materiales, mercancías o los pagos de servicios, se comprueben por medio de facturas, recibos o documentos que tengan las características señaladas en el Reglamento. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar mediante disposiciones generales o por ramas de actividades otras formas de comprobación;
- VI. Que tratándose de depreciaciones o amortizaciones, se hayan cumplido respecto de las partidas que integran las versiones respectivas, los requisitos que se establecen en este artículo y que los valores sujetos a depreciación o amortización no sean superiores a los reales y, cuando correspondan a bienes adquiridos por reembolso de capital, por pago

en especie a sociedades, no sean superiores a los valores pendientes de depreciar o amortizar en la empresa de la que provengan los bienes;

VII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa;

VIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan a instituciones mexicanas. Si los seguros tienen por objeto otorgar beneficios a los trabajadores deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir a la empresa de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes, la producción de las primas procederá siempre que el seguro no tienda a desvirtuar el requisito contenido en la fracción anterior, en razón de las obligaciones que asuma la empresa con tales técnicos o dirigentes, sus familiares u otros terceros. En caso de siniestros el causante acumulará a sus percepciones del ejercicio, la suma que obtenga de la institución aseguradora;

IX. Que los pagos por rentas de inmuebles correspondan a los que estén destinados a los fines específicos del negocio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para ordenar la práctica del avalúo del inmueble por una institución de crédito y, en este caso, sólo se admitirá como renta deducible la que corresponda a un rendimiento bruto hasta del 12% anual sobre el valor del avalúo;

X. Que en caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio;

XI. Que tratándose de donativos, se otorguen para obras públicas o servicios públicos o para fines benéficos o culturales.

Para la deducibilidad de este concepto se requiere autorización que deberá solicitarse en cada caso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que podrá otorgar autorizaciones anuales para que puedan deducirse los donativos que se hagan con fines asistenciales o para escuelas incorporadas a los planes de enseñanza oficial;

XII. Que al realizar las operaciones correspondientes, o a más tardar el día que el causante deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta ley;

XIII. Que tratándose de pagos por asistencia técnica a personas residentes en el extranjero, se compruebe ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que quien presta dicha asistencia, cuente con elementos técnicos propios para ello; que se proporciona en forma directa y no a través de terceros y que no consiste en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se presten.

En los preceptos arriba transcritos se señalan todas las deducciones que la Ley del Impuesto sobre la Renta permite que hagan los causantes de sus ingresos acumulables, así como los requisitos que han de satisfacerse para que se acepte por parte de la autoridad, la deducción que pretendiere hacerse.

En la fracción VIII del artículo 20 se señala que podrán deducirse de los ingresos acumulables de la empresa los gastos normales y propios del negocio, sin indicar cuales de los múltiples gastos que realizan las empresas tienen tal naturaleza, razón por la que pensamos que dentro de tal concepto se podrán incluir todos aquéllos gastos que, cumpliendo los requisitos del artículo 26, no se encuentran específicamente considerados como no deducibles en el artículo 27 de la propia ley, que dispone:

No serán deducibles:

- I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a éstos últimos, conforme a las disposiciones legales respectivas;
- II. Las cantidades que tengan el carácter de participación en las utilidades del causante o estén condicionadas a la

obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros;

III. Los intereses a que dan derecho las acciones de acuerdo con los estatutos de las sociedades mercantiles, aún -- cuando la legislación respectiva autorice dichos intereses y su cargo a gastos generales;

IV. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata -- con empresas que no sean causantes del impuesto al ingreso global de las empresas, establecido en esta ley;

V. Las provisiones para creación o incremento de reser-- vas de pasivo hechas con cargo a los costos o gastos del -- ejercicio con excepción de las que representen pasivos exi-- gibles y definidos en cuanto a beneficiario y a monto. La -- Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar -- expresamente tales provisiones;

VI. Las reservas que se creen para indemnizaciones al -- personal, para pagos de antigüedad o cualesquiera otras de naturaleza análoga;

VII. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el causante pague por el reembolso de las acciones que emi-- ta;

VIII. Las pérdidas que deriven de fusión o liquidación de -- sociedades en las que el causante hubiere adquirido accio-- nes o partes sociales;

IX. Las pérdidas que provengan de enajenación de inmue-- bles que forman parte del activo fijo de un causante;

X. Las pérdidas derivadas de la enajenación de bienes cuan-- do el valor de adquisición no correspondan al real en el mó-- mento de efectuarse la operación respectiva;

XI. El crédito comercial aún cuando sea adquirido de terce-- ros;

XII. Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones, obligaciones y otros valores mobiliarios, salvo que su adqui-- sición y enajenación se efectúe dando cumplimiento a los re-- quisitos que en reglas generales establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como en este trabajo tratamos de hacer un análisis del trata-- miento que da la Ley del Impuesto sobre la Renta a las obligaciones y

derechos pecunarios que contiene la Nueva Ley Federal del Trabajo, pasaremos ahora a hacer un estudio de las obligaciones patronales de naturaleza económica, a la luz de las disposiciones que hemos transcrito en los párrafos anteriores.

Para la realización de este objeto, analizaremos en primer término las obligaciones de esa naturaleza que se encuentran en el artículo 132 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, para continuar con algunas otras que se encuentran dispersas en el cuerpo de la ley.

B. - LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS EMPRESARIALES HECHOS -
EN CUMPLIMIENTO DE LA NUEVA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

Antes de entrar al estudio particular de cada una de las obligaciones de naturaleza económica que deben cumplir los patrones, es necesario hacer algunas consideraciones generales respecto de las deducciones que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de normal el criterio conforme al cual haremos dicho estudio.

Como ya quedó apuntado, la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 20 señala cuales son las deducciones que pueden efectuar los causantes de sus ingresos acumulables, dichas deducciones - por ser lo bastante claras no merecen mayor comentario, salvo la contenida en la fracción VIII que se refiere a los gastos normales y propios del negocio.

Por gastos normales y propios del negocio, dispone el artículo 48 del Reglamento de la ley de la materia de 1953, se entienden aquellos que sean necesarios en la operación del mismo negocio.

En virtud de que conforme a lo dispuesto por los artículos 60. y 42 fracción IV del ordenamiento impositivo invocado, los causantes están obligados a formular una declaración en la que se determine la base del impuesto y el monto del mismo, y por afectar a dicha base

las deducciones que efectúen los causantes de sus ingresos, tenemos - que la posibilidad de considerar a un gasto como normal y propio del - negocio corresponde, en principio, a los sujetos pasivos del impuesto. Sin embargo, en virtud de que el artículo 13 de dicho ordenamiento fa- culta a las autoridades fiscales a revisar las declaraciones de los cau- santes a efecto de verificar los datos que consignan y de comprobar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en las leyes y reglamen- tos aplicables, creemos que las autoridades fiscales podrán rechazar la deducción de un gasto cuando estimen que no es normal y propio del negocio.

Estamos ciertos de que las autoridades fiscales están en po- sibilidad de determinar cuando un gasto es normal y propio del nego- cio, en virtud de que poseen el personal técnico capacitado para hacer tal apreciación con base en los libros y demás documentos que los con- tribuyentes están obligados a poner a disposición de la Secretaría de - Hacienda y Crédito Público.

En las revisiones que se lleven a cabo las autoridades fisca- les deberán tener presente el texto completo de la ley, y en especial - la disposición del artículo 26 fracción I que establece que las deduccio- nes deben ser las ordinarias y estrictamente indispensables para los - fines del negocio, consecuencia normal del mismo y estar en propor-

ción con las operaciones de la empresa.

No creemos que el uso de la facultad de apreciación al efectuar la revisión de las declaraciones de los causantes por parte de las autoridades fiscales sea violatoria de las garantías individuales contenidas en la Constitución General de la República, sino que lo único que hace la autoridad es verificar si los causantes han cumplido debidamente con su obligación de contribuir a los gastos públicos, como se establece en la fracción IV del artículo 31 constitucional; y para alcanzar tal objetivo, incluso se llega a establecer en el segundo párrafo del artículo 16 de la Constitución que podrá exigirse la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, aún en el mismo domicilio del causante.

Ahora bien, en el caso que se estudia, la apreciación de la autoridad deberá constreñirse a analizar si la situación concreta encuadra en la que contempla la norma tributaria, esto es, si la deducción realizada por el causante para determinar la base del impuesto es realmente un gasto normal y propio del negocio y reúne los requisitos que para considerarlo como tal se establecen tanto en el artículo 26 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como en el artículo 48 del Reglamento.

Con base en lo dicho anteriormente, y concretándonos al --

objeto del presente estudio, podemos afirmar que los gastos que los empresarios efectúen en cumplimiento de la Ley Federal del Trabajo serán deducibles de sus ingresos acumulables, en virtud de que son los mínimos que una empresa puede realizar para poder operar dentro del marco de la ley; por la misma razón, no podría aducirse por parte de las autoridades fiscales que dichos gastos no son los ordinarios ni estrictamente indispensables para los fines del negocio, ni que no son consecuencia normal del mismo, como tampoco podría decirse que no guardan proporción con las operaciones de la empresa.

Creemos que los pagos que hacen los empresarios por imposición de multas o sanciones debidas a incumplimiento de las normas contenidas en la Ley Federal del Trabajo, no son un gasto normal y propio del negocio, toda vez que no puede aceptarse que se trate de gastos ordinarios o estrictamente indispensables para los fines de la empresa. Basamos esta postura en el hecho de que el cumplimiento de la Ley Federal del Trabajo no es potestativo para los sujetos a quienes obliga, por lo que cualquier sanción que se imponga a los patrones por incumplimiento de dicha ley, no podrá considerarse como una consecuencia normal de las operaciones del negocio.

Todos los gastos que se hagan por parte de los patrones, con base en las disposiciones de la Nueva Ley Federal del Trabajo,

deberán satisfacer, para los efectos de su deducibilidad, todos los requisitos que señala el artículo 26 antes mencionado en sus diversas fracciones, puesto que los señalados en las fracciones II a XIII tienen por objeto permitir a las autoridades hacendarias comprobar la veracidad de las deducciones y descubrir a los causantes omisos en el pago de sus impuestos, así como otras finalidades que creemos innecesario enumerar.

1. - OBLIGACION DE PAGAR SALARIOS E INDEMNIZACIONES A LOS TRABAJADORES. - La fracción II del artículo 132 de la Nueva Ley Federal del Trabajo establece como obligación a cargo de los patrones la de pagar a los trabajadores los salarios e indemnizaciones de conformidad con las normas vigentes en la empresa o establecimiento.

De las dos obligaciones que se mencionan, estudiaremos en primer término la referente al pago de salarios a los trabajadores.

a) Pago de salarios. - Dentro de esta obligación se encuentran incluidas todas las prestaciones que según el artículo 84 de la Nueva Ley Federal del Trabajo integran el salario, esto es, los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

Como ya señalamos, todos los pagos que se hagan en cumplimiento de las disposiciones laborales, serán deducibles de los ingresos acumulables de la empresa, toda vez que se trata de gastos normales y propios del negocio.

Decimos lo anterior en virtud de que la Nueva Ley Federal del Trabajo contiene el mínimo de derechos en favor de los trabajadores, no quedando al arbitrio del patrón su cumplimiento.

Cuando los pagos que se hagan a los trabajadores sean superiores a los mínimos legales, sólo podrán ser deducibles cuando estén en proporción con las operaciones de la empresa y se hagan como consecuencia normal de las mismas.

Cuando no se reúnan los anteriores requisitos, la autoridad administradora del impuesto podrá rechazar la deducción correspondiente a aquéllos gastos que excedan de los normales y necesarios.

Según lo señalamos con anterioridad, la Ley del Impuesto sobre la Renta no atiende a lo que dispongan las normas laborales para el efecto de determinar la naturaleza de los conceptos que utiliza, así encontramos que algunas de las percepciones que son consideradas como salario por la Nueva Ley Federal del Trabajo, para los efectos del ordenamiento impositivo mencionado se consideran como prestaciones de previsión social.

Los gastos que hagan los patrones por concepto de prestaciones de previsión social serán también deducibles de sus ingresos acumulables, cuando reúnan los requisitos señalados en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en especial el de la fracción VII, que establece:

Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa.

A efecto de conocer que tipos de gastos son considerados como de previsión social para los efectos del impuesto al ingreso global de las empresas, debemos atender a lo que dispone el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el año de 1964, que continúa aplicándose en todo lo que no se oponga a la ley de la materia que entró en vigor el año de 1965.

El artículo 48 del citado Reglamento dispone:

Se consideran como gastos de previsión social para los efectos de la deducción a que se refiere la fracción VI del artículo 29 de la ley, los que se hagan en cumplimiento de los contratos de trabajo y reglamentos respectivos, por los siguientes conceptos:

I. Cajas de ahorro, rentas de casas para trabajadores, servicio médico, pagos por accidentes de trabajo, fondos de ahorro, fomento de deportes, las cuotas correspondientes al obrero pagadas por el patrón al Instituto Mexicano del Seguro Social, y otros de naturaleza análoga de acuerdo con los contratos y reglamentos mencionados, y

II. Las primas de seguros de empleados y obreros, siempre que se paguen a empresas mexicanas y que su monto anual no exceda del importe de tres mensualidades del sueldo o salario del trabajador.

De las prestaciones de previsión social que se señalan en la anterior disposición, debemos excluir la referente a las cuotas correspondientes al obrero pagadas por el patrón al Instituto Mexicano del Seguro Social, toda vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor prohíbe expresamente su deducibilidad al establecer en la fracción primera del artículo 27, que no serán deducibles los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otras contribuciones que originalmente correspondan a estos últimos, conforme a las disposiciones respectivas.

b) Pago de indemnizaciones. - Las indemnizaciones que deben pagar los patrones a sus trabajadores, son de diversa naturaleza, por lo que es necesario que estudiemos cada una de ellas por separado.

a') Indemnizaciones por rescisión de la relación de trabajo. - Estas indemnizaciones son aquéllas que deben pagar los patrones a sus trabajadores cuando los despidan en forma injustificada, esto es, sin que medie razón alguna legal para dar por terminada la relación de trabajo.

Si se admitiera su deducción, el Fisco Federal estaría ayudando al empresario a violar las normas laborales, puesto que pagaría una gran parte del monto de las citadas indemnizaciones.

Tampoco creemos que el pago de los salarios vencidos desde

la fecha del despido hasta el día en que se paguen las indemnizaciones correspondientes puedan deducirse para los efectos de la determinación del ingreso global gravable del patrón, puesto que estos gastos no se hacen como remuneración al trabajo personal, ya que este no se prestó, por lo que no puede pensarse que se trate de gastos normales y propios del negocio.

b') Indemnizaciones por terminación de la relación de trabajo. - Las indemnizaciones que conforme al artículo 54 de la Nueva Ley Federal del Trabajo deben pagar los patrones a sus trabajadores cuando por un riesgo no profesional queden incapacitados para desempeñar su trabajo, consistirán en un mes de salario y doce días por cada año de servicios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 162 de la propia ley.

Estas indemnizaciones son prestaciones de previsión social, en virtud de que protegen al trabajador cuando por un infortunio se ve privado de su capacidad de trabajo y de ganancia. Son también un gasto normal y propio del negocio, toda vez que es consecuencia normal de la utilización de trabajadores el que los patrones estén obligados al pago de este tipo de indemnizaciones, cuando se realiza el supuesto legal.

Por las dos razones antes expuestas, concluimos que los -

pagos por indemnizaciones, cuando el trabajador se incapacita para desempeñar su trabajo por un riesgo no profesional, son un concepto deducible de los ingresos acumulables del patrón.

Cuando, conforme a lo dispuesto por el artículo 38 del nuevo ordenamiento laboral, haya necesidad de dar por terminadas las relaciones de trabajo, porque se haya pactado que dichas relaciones sean por tiempo determinado, por obra determinada o para la inversión de capital determinado en los casos de explotación de minas que carezcan de minerales costeables o para la restauración de minas abandonadas o paralizadas, los trabajadores tendrán derecho a una indemnización que en los términos del artículo 436 del propio ordenamiento, consistirá en tres meses de salario, teniendo derecho además a recibir la prima de antigüedad a que se refiere el artículo 162 de la misma ley.

El pago de dichas indemnizaciones es, a no dudarlo, un gasto normal y propio del negocio, en virtud de que la relación de trabajo se pacta a sabiendas de que al término de las mismas debe necesariamente hacerse el pago correspondiente; teniendo tal naturaleza, es obvio que dichas erogaciones son deducibles de los ingresos acumulables de la empresa.

Cuando por la implantación de maquinaria o de procedimientos

nuevos de trabajo haya necesidad de reducir el número de trabajadores, éstos tendrán derecho, conforme a lo dispuesto por el artículo 439 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, a una indemnización de cuatro meses de salario más veinte días por cada año de servicios prestados o la cantidad estipulada en los contratos de trabajo si fuese mayor y a la prima de antigüedad a que se refiere el artículo 162 del mismo texto legal.

Creemos que los pagos de estas indemnizaciones son un gasto normal y propio del negocio, toda vez que las empresas necesitan mejorar sus sistemas de operación, ya sea mediante instalación de maquinaria o de cambio de procedimientos de trabajo o incluso, de cambio de zona de operaciones, con el objeto de progresar y así obtener mayores utilidades.

Si como consecuencia de la realización de tales hechos es necesario dar por terminadas las relaciones de trabajo de algunos trabajadores pagándoles la indemnización correspondiente, es claro que se trata de una consecuencia normal de las operaciones de la empresa, por lo que los pagos de dichas indemnizaciones deben ser deducibles para los efectos de la determinación del ingreso global gravable de la empresa.

La Ley del Impuesto sobre la Renta así lo considera, pero no permite su deducción total en el ejercicio o año en que se efectúen

las erogaciones, sino que en la fracción VII del artículo 21 señala:

Las indemnizaciones pagadas a trabajadores en caso de separación, sólo son amortizables cuando la separación sea consecuencia de reajuste necesario para la reorganización de la empresa, y la amortización se hará por partes iguales en un plazo hasta de cinco años a partir del ejercicio en que se efectúe el pago.

c') Indemnizaciones por suspensión de las relaciones de trabajo.

- La Nueva Ley Federal del Trabajo establece en su artículo 427

lo siguiente:

Son causas de suspensión temporal de las relaciones de trabajo en una empresa o establecimiento:

I. La fuerza mayor o el caso fortuito no imputable al patrón, o su incapacidad física o mental o su muerte, que produzca como consecuencia necesaria, inmediata y directa, la suspensión de los trabajos;

II. La falta de materia prima, no imputable al patrón;

III. El exceso de producción con relación a sus condiciones económicas y a las circunstancias del mercado;

IV. La incosteabilidad de naturaleza temporal, notoria y manifiesta de la explotación;

V. La falta de fondos y la imposibilidad de obtenerlos para la prosecución normal de los trabajos, si se comprueba plenamente por el patrón; y

VI. La falta de ministración por parte del Estado de las cantidades que se haya obligado a entregar a las empresas con las que hubiese contratado trabajos o servicios, siempre que aquéllas sean indispensables.

Quando se presente alguna de las anteriores causas de suspensión colectiva de las relaciones de trabajo, el artículo 430 del mismo ordenamiento dispone:

La Junta de Conciliación y Arbitraje, al sancionar o autorizar

la suspensión, fijará la indemnización que deba pagarse a los trabajadores, tomando en consideración, entre otras circunstancias, el tiempo probable de suspensión de los trabajos y la posibilidad de que encuentren nueva ocupación sin que pueda exceder del importe de un mes de salario.

Tomando en cuenta que ninguna de las causas de suspensión mencionadas en el primero de los artículos transcritos implica una responsabilidad del patrón, creemos que el pago de las indemnizaciones correspondientes es un gasto normal y propio del negocio, deducible para los efectos de la determinación del ingreso global gravable del causante.

d') Indemnizaciones por riesgos de trabajo. - Estas indemnizaciones son aquéllas que deben pagar los patrones a sus trabajadores cuando por un infortunio del trabajo, estos últimos se ven privados de su capacidad de trabajo y de ganancia, ya sea a consecuencia de una enfermedad o de una incapacidad.

Estas indemnizaciones son sin duda alguna, prestaciones de previsión social y, por ende, un gasto normal y propio del negocio, deducible para los efectos del impuesto al ingreso global de las empresas.

Sin embargo, en virtud de que los patrones están obligados a observar las normas de seguridad establecidas en la Ley Federal del Trabajo y en los reglamentos respectivos, siendo los gastos que para tal fin realicen deducibles de sus ingresos acumulables, creemos que -

no debe considerarse que el pago de estas indemnizaciones sea un gasto deducible cuando no se haya dado cumplimiento a las normas de seguridad mencionadas, por ser gastos que no son consecuencia normal de las operaciones de la empresa.

e') Indemnizaciones por insumisión al arbitraje. - Estas indemnizaciones son aquéllas que deben pagar los patrones a sus trabajadores cuando se nieguen a someterse al arbitraje de la Junta de Conciliación y Arbitraje o cuando se resistan a dar cumplimiento a los laudos dictados por las propias Juntas.

Cuando esto suceda, la Ley Federal del Trabajo establece que se indemnizará al trabajador con tres meses de salario, se fijará la responsabilidad que resulte al patrón de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, y se condenará al pago de los salarios vencidos desde la fecha en que dejaron de pagarse, hasta la fecha en que se haga el pago de las indemnizaciones.

El hecho de que el patrón se niegue a someterse al arbitraje o a cumplir con el laudo dictado por la Junta, implica un despido injustificado del trabajador, razón por la cual las indemnizaciones que establece la Nueva Ley Federal del Trabajo son las mismas a que tienen derecho los trabajadores que son despedidos injustificadamente. Es por lo anterior que hacemos aplicable a las indemnizaciones que se

comentan, lo dicho anteriormente respecto de las indemnizaciones por rescisión de la relación de trabajo.

2. - OBLIGACION DE ESTABLECER ESCUELAS ARTICULO 123 CONSTITUCIONAL. - En la fracción XII del artículo 132 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, se establece como obligación de los patronos:

Establecer y sostener las escuelas "Artículo 123 Constitucional", de conformidad con lo que dispongan las leyes y la Secretaría de Educación Pública.

Según ya hemos señalado con anterioridad, la educación de los trabajadores es una institución integrante de la Previsión Social, de donde resulta que la obligación de referencia es un gasto normal y propio de la empresa obligada, consecuencia normal de las operaciones del mismo.

Con base en lo antes dicho, resulta que las erogaciones que hagan los empresarios en cumplimiento de la fracción XII del artículo 132 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, son un gasto deducible de los ingresos acumulables de la misma.

Es conveniente aclarar que la obligación no solo consiste en establecer las escuelas, sino también comprende el sostenimiento de las mismas, por lo que serán igualmente deducibles todos los gastos correspondientes, como son el pago a profesores, útiles de trabajo, etc.

3. - OBLIGACION DE BECAR A TRABAJADORES. - En la fracción XIV del mencionado artículo 132 se establece que los patronos están obligados a:

Hacer por su cuenta, cuando empleen más de cien y menos de mil trabajadores, los gastos indispensable para sostener en forma decorosa los estudios técnicos, industriales o prácticos, en centros especiales, nacionales o extranjeros, de uno de sus trabajadores o de uno de los hijos de éstos, designado en atención a sus aptitudes, cualidades y dedicación, por los mismos trabajadores y el patrón. Cuando tengan a su servicio más de mil trabajadores deberán sostener tres becarios en las condiciones señaladas.

El patrón solo podrá cancelar la beca cuando sea reprobado el becario en el curso de un año o cuando observe mala conducta; pero estos casos será substituído por otro. Los becarios que hayan terminado sus estudios deberán prestar sus servicios al patrón que los hubiere becado, durante un año por lo menos.

Las becas a que se refiere el anterior precepto, son también una institución de previsión social, ya que contribuyen a la preparación de los trabajadores o de futuros trabajadores, ayudando a que se superen intelectualmente.

Los gastos correspondientes son también un gasto normal y propio del negocio, deducible para los efectos de la determinación del ingreso global gravable del patrón.

4. - CAPACITACION PROFESIONAL Y ADIESTRAMIENTO PARA TRABAJADORES. - Conforme a lo dispuesto por la fracción XV del mencionado precepto de la Nueva Ley Federal del Trabajo, los patronos están obligados a:

Organizar permanente o periódicamente cursos o enseñanzas de capacitación profesional o de adiestramiento para sus trabajadores, de conformidad con los planes y programas que, de común acuerdo, elaboren con los sindicatos o trabajadores, informando de ellos a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, o a las autoridades del trabajo de los Estados, Territorios y Distrito Federal. Estos podrán implantarse en cada empresa o para varias, en uno o varios establecimientos o departamentos o secciones de los mismos, por personal propio o por profesores técnicos especialmente contratados, o por conducto de escuelas o institutos especializados o por alguna otra modalidad. Las autoridades del trabajo vigilarán la ejecución de los cursos o enseñanzas.

Esta obligación, al igual que las dos anteriores, es una institución de previsión social y además, un gasto deducible de los ingresos acumulables de la empresa, por tener la misma naturaleza de las dos obligaciones antes comentadas.

5. - MEDICAMENTOS PROFILACTICOS. - Los patrones están obligados, en los términos de la fracción XIX del multicitado precepto, a:

Proporcionar a sus trabajadores los medicamentos profilácticos que determine la autoridad sanitaria en los lugares donde existan enfermedades tropicales o endémicas, o cuando exista peligro de epidemia.

La anterior obligación es una medida tendiente a prevenir que los trabajadores no se vean privados de su capacidad de trabajo y de ganancia, por lo que se trata de una institución de previsión social.

Además de ser una institución de previsión social, se trata de un gasto normal y propio del negocio, por lo que es sin duda alguna,

un gasto deducible para los efectos del impuesto al ingreso global de las empresas.

6. - TERRENO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE SERVICIOS MUNICIPALES. - La Nueva Ley Federal del Trabajo, en la fracción XX del mencionado precepto obliga a los patrones a:

Reservar, cuando la población fija de un centro rural de trabajo exceda de doscientos habitantes, un espacio de terreno no menor de cinco mil metros cuadrados para el establecimiento de mercados públicos, edificios para los servicios municipales y centros recreativos, siempre que dicho centro de trabajo esté a una distancia no menor de cinco kilómetros de la población más próxima.

La erogación que implica la adquisición del terreno a que se refiere la anterior disposición, no es deducible para los efectos de la determinación del ingreso global gravable de las empresas.

Decimos que no es deducible en virtud de que no se trata de un gasto, aún cuando la erogación se efectúe en cumplimiento de la Nueva Ley Federal del Trabajo.

No es un gasto en virtud de que el terreno es una inversión que no se consume con el transcurso del tiempo, ni con el uso, sino que por el contrario, generalmente se incrementa su valor.

Al no haber desgaste o consumo en la inversión, es obvio que no puede hablarse de gasto, ya que este concepto implica necesariamente un consumo, como sucede con la maquinaria, la materia prima, la mano de obra, etc.

Tampoco es deducible por vía de depreciación, no obstante tratarse de un activo fijo tangible, toda vez que "para efectos fiscales se entiende por depreciación la absorción gradual del costo de adquisición de un activo fijo tangible, cuyo valor material o funcional disminuya por el uso o por el transcurso del tiempo, a través de los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores a aquél en que haya sido hecha la inversión." (5)

La única forma de hacer deducible la erogación correspondiente, sería transformando la inversión en un gasto, donando el predio al Municipio que se instale en el lugar, esto es, despojándose de la propiedad del terreno; esta situación está prevista y autorizada por la Ley del Impuesto sobre la Renta en la fracción XI del artículo 26 que establece que para que un donativo sea deducible debe ser otorgado para obras públicas o servicios públicos o para fines benéficos o culturales, requiriéndose al efecto autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

7. - FOMENTO DE ACTIVIDADES CULTURALES Y DEPORTIVAS. - La obligación patronal de contribuir al fomento de las actividades culturales y deportivas entre sus trabajadores, proporcionándoles los equipos y útiles indispensables, se encuentra consignada en la fracción XXV del artículo 132 de la Nueva Ley Federal del Trabajo.

Esta obligación es un gasto de previsión social puesto que contribuye a la preparación física e intelectual de los trabajadores; así lo consideró el Ejecutivo Federal en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, cuando dice en su artículo 48 que se consideran como gastos de previsión social, los efectuados para fomento de deportes.

Con base en lo anterior, no existe duda alguna que los gastos correspondientes son deducibles para los efectos de la determinación del ingreso global gravable de la empresa, siempre que estén en proporción con las operaciones del causante.

8. - FONDO DE PENSIONES PARA TRABAJADORES. - En el Capítulo VII del Título Sexto de la Nueva Ley Federal del Trabajo, denominado "Trabajo de maniobras de servicio público en zonas de jurisdicción federal", se establece en el artículo 277, lo siguiente:

En los contratos colectivos podrá estipularse que los patronos cubran un porcentaje sobre los salarios, a fin de que se constituya un fondo de pensiones de jubilación o de invalidez que no sea consecuencia de un riesgo de trabajo. En los estatutos del sindicato o en un reglamento especial aprobado por la asamblea, se determinarán los requisitos para el otorgamiento de las pensiones.

Las cantidades correspondientes se entregarán por los patronos al Instituto Mexicano del Seguro Social y en caso de que éste no acepte, a la institución bancaria que se señale en el contrato colectivo. La institución cubrirá las pensiones previa aprobación de la Junta de Conciliación y Arbitraje.

Cuando se pacte el cumplimiento de la obligación a que se refiere la anterior disposición, las aportaciones que haga el patrón al fondo de pensiones, serán un gasto deducible para los efectos de la de terminación del ingreso global gravable del causante, conforme a lo establecido por el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en su fracción VII establece que serán deducibles las aportaciones para la creación e incremento de reservas para pensiones y jubilaciones del personal.

El artículo 25 del propio ordenamiento impositivo dispone:

La creación o incremento de la reserva para pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, se ajustarán a las siguientes reglas:

- I. Deberán calcularse conforme a la técnica actuarial y repartirse uniformemente en varios ejercicios, independientemente de sus resultados, de acuerdo con las bases que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- II. La reserva deberá invertirse cuando menos en un treinta por ciento en bonos emitidos por la Federación y el resto en valores aprobados por la Comisión Nacional de Valores como objeto de inversión de las reservas técnicas de las Instituciones de Seguros, o en adquisición o construcción de casas para trabajadores del causante, que tengan las características de vivienda de interés social, o en préstamos para los mismos fines, de acuerdo con las reglas de carácter general que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- III. Los bienes que formen el fondo deberán afectarse en fideicomiso irrevocable, en institución de crédito autorizada para operar en la República; y
- IV. El causante no podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II de este artículo, sino para el pago de pensiones o jubilaciones al personal. Si dispusiera de ellos para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva, impuesto a la tasa de 42%.

Con base en lo establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta en los preceptos antes mencionados, podemos asegurar que las aportaciones que hagan los patrones a los fondos de jubilaciones o pensiones de sus trabajadores, serán deducibles siempre que se dé cumplimiento a las reglas en dichos artículos establecidas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con base en el artículo 25 antes mencionado, ha dictado un criterio en el que se establecen los requisitos que deben llenar los patrones a efecto de que pueda admitirse la deducibilidad de las aportaciones para crear o incrementar los fondos de pensiones y jubilaciones.

En nuestra opinión, las aportaciones patronales a dichos fondos son una prestación de previsión social, en virtud de que se pretende proteger al trabajador cuando quede imposibilitado para prestar su fuerza de trabajo por un riesgo ajeno al trabajo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta así lo reconoce, pero establece ciertas limitaciones con el objeto de que no se abuse de este beneficio, afectando los ingresos del Fisco Federal.

9. - OBLIGACIONES PATRONALES EN MATERIA DE SEGURIDAD. - El artículo 504 de la Nueva Ley Federal del Trabajo señala que los patrones tienen las obligaciones especiales siguientes:

I. Mantener en el lugar de trabajo los medicamentos y --

y material de curación necesarios para primeros auxilios y adiestrar personal para que los preste;

II. Cuando tengan a su servicio más de cien trabajadores, establecer una enfermería, dotada con los medicamentos y material de curación necesarios para la atención médica y quirúrgica de urgencia. Estará atendida por personal competente bajo la dirección de un médico cirujano. Si a juicio de éste no se puede prestar la debida atención médica y quirúrgica, el trabajador será trasladado a la población u hospital en donde pueda atenderse a su curación;

III. Cuando tengan a su servicio más de trescientos trabajadores, instalar un hospital, con el personal médico y auxiliar necesario;

IV. Previo acuerdo con los trabajadores, podrán los patrones celebrar contratos con sanatorios u hospitales ubicados en el lugar en que se encuentre el establecimiento o a una distancia que permita el traslado rápido y cómodo de los trabajadores, para que presten los servicios a que se refieren las dos fracciones anteriores;

El artículo 8o. transitorio del propio ordenamiento dispone:

Quando se trate de empresas inscritas en el Instituto Mexicano del Seguro Social, las obligaciones consignadas en el artículo 504 quedarán a cargo de las empresas, en la medida en que no esté obligado el Instituto a prestarlas de conformidad con su ley.

Las obligaciones a que se refiere el primero de los preceptos citados, son una prestación de previsión social, en virtud de que son tendientes a proteger la vida y la salud de los trabajadores, cuando por un accidente se ven en peligro.

Por ser prestaciones de previsión social, los gastos que se hagan en su cumplimiento, serán deducibles de los ingresos acumulables del patrón.

10. - PARTICIPACION DE UTILIDADES. - Conforme a lo dispuesto por el artículo 117 de la Nueva Ley Federal del Trabajo, los trabajadores tendrán derecho a participar en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Conforme al párrafo segundo del artículo 120 del mencionado ordenamiento, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Quizá los pagos que se hagan en cumplimiento de la obligación de participar a los trabajadores en las utilidades de la empresa sean los únicos que, no obstante estar establecidos en la Nueva Ley Federal del Trabajo, y no implicar un incumplimiento de la misma, no son deducibles de los ingresos acumulables de la empresa.

La anterior afirmación tiene su apoyo en la Resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, de fecha 13 de diciembre de 1963, que en su parte conducente dice:

23. La reforma legal, aparte de hacer hincapié en la necesaria participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas quiso, en forma tajante, señalar que el nuevo derecho tiene un fundamento distinto al del salario (artículo 100-S de la Ley Federal del Trabajo).

El salario, se dice en la exposición de motivos, "es la cantidad que debe pagarse invariablemente al trabajador a cambio de su actividad, en tanto que la participación de utilidades es el derecho que corresponde al trabajador a participar en los beneficios de la producción". Este derecho nace en el momento en que la utilidad existe y en proporción a los factores que preponderantemente intervienen para generarla.

24. La comisión considera fundamental, para la debida aplicación de la reforma, dejar claramente establecido que la utilidad perteneciente a los trabajadores debe tomarse de las ganancias de las empresas, sin afectar los gastos ni los costos de ellas, por tener un distinto fundamento del que reconoce el salario.

25. Si la participación de utilidad perteneciente a los obreros se aplicara de tal suerte que incidiera en los gastos o en los costos de las empresas, se estaría afectando el precio de los artículos elaborados o de los servicios prestados, lo que provocaría una alza de ellos, con lo cual se desvirtuaría la institución, dando lugar a que el público consumidor pagara a través de los precios, las utilidades destinadas a los trabajadores. Además, esto vendría a confundir el reparto de utilidades con un aumento adicional a los salarios, conceptos que ha distinguido drásticamente nuestra legislación.

26. En forma congruente con lo anterior, para efectos de la determinación de la utilidad repartible a los trabajadores, no procede la deducción de la cantidad que corresponde a los mismos por concepto de participación, por lo que no se autoriza la creación de pasivos o el pago de la participación con cargo a los costos o gastos del ejercicio. Las situaciones anteriores a la reforma se regirán por el artículo Séptimo Transitorio del Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley Federal del Trabajo de 29 de diciembre de 1962.

27. La participación de utilidades en favor de los obreros se determina conforme a un porcentaje sobre los beneficios de las empresas. Así se cumple con la aspiración constitucional de hacer partícipes a los trabajadores en las ganancias de las empresas en donde laboran, desde el preciso momento en que se ha generado una utilidad, sin importar el monto de la misma.

Cualquier otro mecanismo de aplicación de la reforma, que sitúe el hecho generador del derecho al reparto en una etapa distinta que no sea aquélla en la que se produzca la utilidad misma, o bien, que pretenda substituir el reparto de utilidades con alguna otra forma vedada de salario o de complemento adiconal a los salarios, destruye en su raíz la institución constitucional y hace nugatorio un derecho de tanta importancia, como ha acontecido en otras partes, cuando no se ha reconocido en su pureza la teoría de la participación de utilidades y se han establecido substitutivos inoperantes.

Creemos que las consideraciones hechas por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, respecto de la no deducibilidad del pago de dicha participación a los trabajadores, no merece mayor comentario, por lo que sólo diremos que el mismo criterio es sustentado por la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando, en la fracción II del artículo 27, prohíbe en forma expresa la deducibilidad de los pagos por participación de utilidades a los trabajadores.

CONCLUSIONES

1. Son salario todas las prestaciones que deba proporcionar el patrón a sus trabajadores por virtud de la relación de trabajo.
2. La cuota diaria en efectivo, como parte integrante del salario, nunca podrá ser inferior al monto del salario mínimo general, profesional o del campo, según sea el caso.
3. Para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta todos los ingresos que provengan de la prestación del trabajo personal del perceptor, son objeto del impuesto sobre productos del trabajo, aún cuando no sean considerados como salario por la Ley Federal del Trabajo, como sucede con las gratificaciones extraordinarias que se otorguen a los trabajadores. Por otra parte, algunas prestaciones que son consideradas por la Ley Federal del Trabajo como parte integrante del salario de los trabajadores, están exentas de dicho impuesto, como es el caso de los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social.
4. La Ley del Impuesto sobre la Renta, no atiende exclusivamente a la naturaleza del trabajo prestado por los causantes del impuesto sobre productos del trabajo, sino que también analiza el hecho de

que exista posibilidad de efectuar gastos para la obtención del ingreso. De tal manera, si sólo es menester prestar la fuerza del trabajo, se considera a dichos sujetos como causantes dependientes sin posibilidad de efectuar deducciones de sus ingresos; por el contrario, si los sujetos están en posibilidad de efectuar gastos para la obtención del ingreso, se les considera como causantes independientes, pudiendo efectuar la deducción de dichos gastos.

5. La retención que hacen los patrones a los salarios de sus trabajadores para el pago del impuesto sobre la renta, es un descuento al salario.
6. El gravamen al salario mínimo profesional es inconstitucional, toda vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta hace una distinción que no se encuentra consignada en la disposición constitucional que establece que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.
7. La disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala que las gratificaciones de fin de año que perciban los empleados públicos estarán exentas del pago del impuesto, gravando las que perciban los demás trabajadores cuando son superiores a un mes de salario si éste es superior a dos mil pesos mensuales, viola el principio de equidad en la imposición que establece el artículo 31, - -

fracción IV de la Constitución. En tal virtud, dicha disposición deberá reformarse a efecto de que se establezca un tratamiento equitativo a las gratificaciones de fin de año que perciban todos los trabajadores, como se hace respecto de los demás ingresos que obtienen por su trabajo.

8. Todos los gastos que hagan los empresarios en cumplimiento de la Ley Federal del Trabajo, son gastos normales y propios de la empresa.
9. Por otorgar la Ley Federal del Trabajo los derechos mínimos en favor de los trabajadores, los gastos correspondientes no necesitan estar en proporción con las operaciones de la empresa para ser deducibles de sus ingresos acumulables. Cuando dichos gastos sean superiores a esos mínimos, sólo serán deducibles si son los ordinarios y estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo, y están en proporción con las operaciones del causante.
10. Los pagos de sanciones impuestas a los empresarios por violación a las normas contenidas en la Ley Federal del Trabajo, no son gastos normales y propios del negocio y por ende, tampoco son deducibles de los ingresos acumulables de la empresa.
11. Los pagos por concepto de indemnizaciones a trabajadores sólo

serán deducibles cuando sean consecuencia normal de las operaciones de la empresa.

L L A M A D A S

1. De la Cueva, Mario: "Derecho Mexicano del Trabajo" 10a. edi., edit. Porrúa, México, 1967. pág. 713.
2. Einaudi, Luigi: "Principios de Hacienda Pública" 6a. edi., edit. Aguilar, Madrid, 1968. pág. 140.
3. Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por su presidente al terminar el año de 1960. edit. Antigua Imprenta Murgía, México 1960. pág. 139.
4. De la Cueva, Mario: op. cit. pág. 264
5. Art. 89 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

OBRAS MENCIONADAS

De la Cueva, Mario: "Derecho Mexicano del Trabajo" 10a. edi., edit. Porrúa, México, 1967.

Einaudi, Luigi: "Principios de Hacienda Pública" 6a. edi., edit. Aguilar, Madrid, 1968.

Trueba Urbina, A. y Trueba Barrera, J.: Ley Federal del Trabajo (1931). 58a. edi., edit. Porrúa México, 1968.

Trueba Urbina, A. y Trueba Barrera, J.: Ley Federal del Trabajo (1970). 1a. edi., edit. Porrúa México, 1970.

Ley del Impuesto sobre la Renta (1964)

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (1954)

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.