



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGÓN

**“ILEGALIDAD DEL ARTÍCULO 160
(RETENCIÓN POR PAGO DE INTERESES),
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA 2002”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

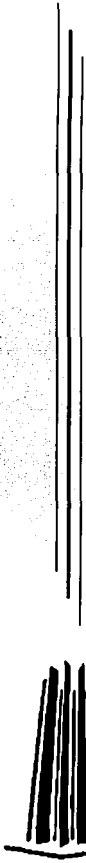
NORBERTO MIGUEL LUNA VALDIVIA

ASESOR:

LIC. FELIX EDMUNDO REYNOSO VÁZQUEZ

MÉXICO 2002

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**





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.

PAGINACION DISCONTINUA

AGRADECIMIENTOS.

El presente trabajo de investigación representa la conclusión de esfuerzos de una gran cantidad de personas, evidentemente a todas aquellas que influyeron de manera más directa, por tal motivo cabe hacer mención de las siguientes, a quienes agradeceré infinitamente.

- * **A DIOS**, por haberme permitido conocer este mundo.
- * **A MIS PADRES**, por darme la oportunidad de vivir.
- * **A MI MADRE**, quien en todo momento me ha apoyado de manera incondicional y que ha sido el motor para alcanzar este objetivo tan importante en mi vida, gracias por ser así y por enseñarme a enfrentar la vida pese a todas las adversidades que puedan presentarse y alcanzar las metas que nos establecemos de forma individual.
- * **A MIS HERMANOS JORGE, ROSA Y SANDRA**, porque siempre he contado con su apoyo y porque este logro no es solo mío, sino de ellos también, gracias por entenderme, ayudarme y tenerme paciencia.
- * De manera muy especial a dos personas que Dios puso en mi camino y que me han enseñado el difícil desempeño de esta profesión, además de ser un gran apoyo moral, gracias a los **Licenciados María de Jesús Torres Sánchez y Miguel Ángel Gutiérrez Leyva**.
- * **A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO, CAMPUS ARAGÓN**, por haberme permitido ser parte de la Institución Educativa más importante de América Latina, y por brindarme la oportunidad de hacer realidad la meta más importante de mi vida.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

* **A MIS PROFESORES**, quienes fueron parte esencial de este logro, a todos y cada uno de ellos gracias, pero en especial a:

Lic. SAULO CLARO PADILLA MARTÍN DEL CAMPO.

Lic. MARIA GUADALUPE CASTILLO PATT.

Lic. MIGUEL MEJIA SÁNCHEZ.

Lic. FELIX FERNANDO GUZMÁN GARCIA.

Lic. JUAN JOSE JUÁREZ ROJAS.

Lic. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN.

Lic. MARIA DE JESÚS TORRES SÁNCHEZ.

Lic. ALFONSO OMAR VIVAZ ZACARIAS.

Lic. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCIA.

* **A MI ASESOR**, de manera muy especial, Lic. **FELIX EDMUNDO REYNOSO VAZQUEZ**, por la gran ayuda a la elaboración de este trabajo.

* **A TODOS MIS COMPAÑEROS**, quienes estuvieron conmigo en los momentos felices y en las adversidades, gracias a todos ellos, especialmente a:

GABRIELA VAZQUEZ RAMÍREZ.

ERIKA MARTINEZ ZEDILLO.

JESSICA ZAMORA MEJIA.

DIANA JAZMÍN ORTIZ MARTINEZ.

ERIKA CAMPOS YÁNEZ.

JACQUELINE ULLOA AVILEZ.

MARIA DE LOS ANGELES SERRANO MUÑOZ.

MIGUEL ANGEL ALCANTARA MARTINEZ.

ROSENDO NEGRETE ALMAGUER.

JOEL ORTIZ ROJAS.

BENJAMÍN AVILES PLAZOLA.

JUAN ARCOS SOLIS.

JAVIER CENTENO CASTRO.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ILEGALIDAD DEL ARTÍCULO 160 (RETENCIÓN POR PAGO DE INTERÉSES), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 2002.

INTRODUCCIÓN.

CAPÍTULO 1. CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

1.1.	Tributo.....	2
1.2.	Derecho Financiero, Fiscal y Tributario.....	6
1.3.	Contribuciones, concepto y clasificación.....	7
1.4.	Impuestos, concepto y clasificación.....	11
1.5.	Principios constitucionales que rigen las contribuciones.....	14
1.5.1	Proporcionalidad y Equidad.....	15
1.5.2.	Capacidad contributiva.....	20
1.5.3.	Legalidad.....	21
1.6.	Principios Teóricos de los Impuestos de Adam Smith.....	26
1.6.1	Justicia.....	26
1.6.2	Certidumbre.....	27
1.6.3	Comodidad.....	28
1.6.4	Economía.....	29
1.7.	Concepto y elementos esenciales del Impuesto Sobre la Renta.....	30
1.7.1	Retención.....	33
1.7.2	Intereses.....	35
1.8.	Determinación del Impuesto Sobre la Renta, personas morales.....	36
1.9.	Determinación del Impuesto Sobre la Renta, personas físicas.	39

CAPÍTULO 2. ANTECEDENTES EN MÉXICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1.	Decreto de 15 de enero de 1813.....	43
2.2.	Ley del Centenario.....	44
2.3.	Ley del 21 de febrero de 1924.....	46
2.4.	Ley de 18 de marzo de 1925.....	50
2.5.	Ley de 31 de diciembre 1941.....	53
2.6.	Ley de 30 de diciembre 1953.....	56
2.7.	Ley de 30 de diciembre de 1964.....	61
2.8.	Ley de 30 de diciembre de 1980.....	64

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CAPÍTULO 3. DERECHO COMPARADO.

3.1 .	Alemania.....	69
3.2 .	Argentina.....	75
3.3 .	España.....	79
3.4 .	Estados Unidos de Norte América.....	86

CAPÍTULO 4. MARCO JURÍDICO.

4.1.	Ordenamientos legales que regulan el Impuesto Sobre la Renta.....	97
4.2.	Aspectos que sustentan la ilegalidad del artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	100
4.3.	Personas físicas exentas del Impuesto Sobre la Renta (artículo 109, fracción XVI LISR, relativo a los ingresos por intereses).....	109
4.4.	Fundamentación y motivación de la retención (artículo 160 LISR).....	111
4.5.	Propuestas.....	113
4.5.1	Contravención del artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con los principios de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva a que hace referencia la fracción IV del artículo 31 constitucional.....	113
4.5.2	Contraposición del artículo 160 con el numeral 109 en su fracción XVI ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.....	115
4.5.3	Contraposición con diversos numerales del Código Fiscal de la Federación.....	116

CONCLUSIONES.....	120
-------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA.....	122
-------------------	-----

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN.

Para entrar al estudio del complejo tema de las contribuciones, y en específico lo relacionado al Impuesto Sobre la Renta en virtud de ser nuestro tema de estudio, en primer término debemos hacer una breve referencia en general a la naturaleza jurídica de las contribuciones.

En este orden de ideas debe señalarse que la potestad tributaria de la cual se encuentra revestida la autoridad federal de manera específica el Congreso de la Unión, deriva en específico de lo dispuesto por las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Entendemos que los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad a que hace referencia el artículo 31, fracción IV del Pacto Federal, son las condiciones de validez constitucional de las contribuciones, cuyo fin es que la imposición sea justa en relación con la capacidad contributiva de los gobernados singularmente considerados.

Podemos entonces definir brevemente lo que entendemos por Imposición Federal apuntando que es el conjunto de gravámenes aplicados por el gobierno federal para allegarse los fondos indispensables para cumplir con las funciones que le corresponden en su calidad de administrador.

De la anterior definición podemos deducir que el tema que nos ocupa; es decir, el Impuesto Sobre la Renta y de manera específica el artículo 160 de la Ley en cita, resulta de gran trascendencia y relevancia, específicamente en el ámbito jurídico más que en el contable en virtud de que este precepto legal no se ajusta a los principios de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva que establece la Carta Magna

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Es esta la razón de mayor trascendencia por la que decidimos entrar al estudio del tema a fin de establecer la ilegalidad que desde nuestro punto de vista afecta a este numeral, así como el hecho de que consideramos que tiene un impacto directo en el grueso de la población y que en la mayoría de los casos se ignora por parte de los gobernados la retención prevista en el dispositivo legal aludido.

Podemos determinar que el Impuesto Sobre la Renta encuentra su fundamento Constitucional en el artículo 31, Fracción IV de este Ordenamiento Legal y al cual ya hemos hecho reticencia.

A su vez también encontramos la regulación en específico en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor promulgada por el hoy presidente de la República Mexicana Vicente Fox Quezada, cuerpo de leyes en el cual de manera específica y concreta se contempla y regula todo lo relativo al gravamen mencionado y de donde tomaremos la mayor parte del contexto legal que nos sirva para fundar y motivar el desarrollo del presente tema.

Asimismo podemos determinar la existencia del Reglamento de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispositivo jurídico que como su propia denominación lo establece va a reglamentar cuestiones que en la Ley de la materia no se especifican expresamente. De la misma manera encontramos a la Ley de Ingresos que el Congreso de la Unión expide cada año.

Advertimos que el Impuesto Sobre la Renta en la práctica, debe ajustarse a las disposiciones generales que al efecto establece la Constitución Federal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación tanto para la determinación, el entero y para el caso de incumplimiento de las disposiciones aplicables, el cobro de manera coactiva al través del procedimiento administrativo de ejecución.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Circunstancias que evidentemente en algunas ocasiones encuentran diversas vertientes y sobre las cuales habrá de versar la investigación que nos ocupará y que tienen como finalidad establecer la ilegalidad del artículo 160 de la Ley del Impuesto sobre la renta, específicamente por cuanto hace a las personas físicas ya que consideramos que este sector de los contribuyentes es el verdadero afectado por este precepto legal, situación que nos incitó al desarrollo de la investigación.

Así las cosas, cabe destacar que en el capítulo uno se tocarán los aspectos generales tales como aludir al tributo, las contribuciones, el Impuesto Sobre la Renta; es decir, todo aquello que comprende este impuesto, pero en concreto tomando en cuenta la actual Ley de la materia, vertientes de entre las cuales destacan lo referente a los principios de proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y legalidad; el concepto, los elementos constitutivos de esta contribución, personas morales y físicas respectivamente, fundamentales para sostener la presente investigación.

Por su parte el capítulo dos se ocupará de hacer una breve referencia histórica respecto del Impuesto Sobre la Renta en virtud de ser esta contribución el centro del proyecto de investigación que nos ocupa y tiene como finalidad obtener una idea esencial del porque de la imposición de este impuesto así como su evolución a través de las diversas leyes que lo han regulado en nuestro país en el cual se abordarán los aspectos más relevantes de dichos ordenamientos legales.

El capítulo tres contemplará lo relativo al Derecho comparado respecto del tema y objeto de este trabajo, se concretará a establecer semejanzas y divergencias del Impuesto Sobre la Renta en nuestro ordenamiento jurídico respecto de países como Alemania, Argentina, España y los Estados Unidos de Norte América.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A su vez en el capítulo número cuatro, que consideramos la parte medular del proyecto de investigación, haremos alusión al marco jurídico que sustenta la indagación, especialmente todo lo relativo a la retención que por disposición legal realizan personas morales en su carácter de responsables solidarios, concretamente aquellas a que hace referencia el artículo 160 así como las disposiciones legales que nos permiten sustentar la ilegalidad del citado numeral de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y establecer las propuestas de tipo jurídico-propositivas que consideramos pertinentes a fin de que el problema que se analiza tenga una salida lógica y viable en el campo del Derecho.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO 1.

CONCEPTOS

FUNDAMENTALES.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

Este capítulo tiene como finalidad el presentar de forma genérica el estudio de los conceptos de mayor relevancia y trascendencia para nuestra investigación, lo anterior con la finalidad de presentar una breve semblanza del tema en estudio a las personas que de alguna forma tengan vinculación con la misma, quienes aún y cuando no sean estudiantes o profesionistas del Derecho, puedan comprender en términos generales de lo que estamos hablando; asimismo también nos servirá como apoyo al sustentar algunas de nuestras propuestas.

En estas condiciones abordaremos los temas o puntos más relevantes fundamentalmente de Derecho fiscal para de esta forma poder entrar al estudio en específico de nuestro tema de investigación.

1.1. TRIBUTO.

Con la finalidad de establecer brevemente los aspectos que antecedieron a los impuestos, específicamente al Impuesto Sobre la Renta, base de nuestra investigación, consideramos prudente analizar las cuestiones que dieron origen a las contribuciones en comento.

En estas condiciones de conformidad con diversos autores concluimos que los antecedentes más remotos de los impuestos se encuentran en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media, mismos que con ciertas diferencias subsisten hasta nuestros días en razón de la evolución de la ciencia de las finanzas públicas así como de las necesidades que a lo largo del devenir histórico ha tenido el Estado.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Durante la Edad Media se establecen gravámenes que resultan antecedentes de algunos otros contemporáneos como los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, la propiedad y la renta, mismos que datan de 1789 en Inglaterra.

Tomando en cuenta la situación de tipo social que se presentó durante ésta época; es decir, la vinculación directa entre los diversos estratos sociales, hasta llegar a los esclavos, se observaban obligaciones que el vasallo tenía para con su señor, relativas a la prestación de servicios personales, y otras de tipo económico, así las primeras de éstas abarcaban entre otras, acompañar al señor a la guerra, permanecer de guardia en su castillo y la de alojar en su casa a los visitantes de éste; por su parte entre las de tipo económico estaban el ayudarlo económicamente en casos como para pagar el rescate cuando éste cayera prisionero, para equiparlo cuando se dirigía a las Cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero a su hijo, llegándose al extremo de que en caso de muerte del vasallo, también debía pagarse indemnización, lo cual consistía en algunos casos en que la hija del vasallo debía casarse con la persona indicada por el señor y en caso de que no quisiera hacerlo, debía pagar un rescate.

En las mismas condiciones se encontraban los siervos con obligaciones que consistían en prestación de servicios personales y otras de índole económica. En este tenor las primeras consistían, entre otras, en la capacitación que era un censo que se pagaba por persona de manera anual; la formariage, que consistía en el pago por parte del siervo o sierva que se casara con persona ajena al feudo; y la mano muerta, que era el derecho que tenía el señor para adjudicarse el patrimonio de sus siervos en caso de morir y no tener descendientes.

Ya para el resto de los integrantes del feudo, los gravámenes más comunes eran el censo, mismo que radicaba en una renta en metal que los aldeanos pagaban en proporción a su predio, el cual de no cubrirse se les despojaba de él o se les cobraba una multa; el pecho o talla, carga impuesta una o varias veces al año; y

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

las tasas de rescate, cantidades que se pagaban a cambio de supresión de determinadas prestaciones personales en especie.

También se imponían prestaciones generales que debían sufragarse en ciertas épocas y que consistían en cargas en especie, en razón de éstas el señor se allegaba de gavillas de trigo, de avena, de heno, gallinas, etc. Asimismo se gravaba la posesión de cabezas de ganado y por la venta de diversos productos y actividades comerciales y recreativas que se realizaran en el feudo.

En razón del dominio ejercido por el señor, se obligaba a los habitantes del feudo a emplear servicios prestados por éste y a pagar en consecuencia derechos en especie conocidos como banalidades; de la misma forma se exigía el pago de derechos por cortar leña, por pastar ganado y por pescar en las aguas señoriales.

Se obtenían otros ingresos por multas cobradas por la comisión de diversos delitos y las cuales se fijaban arbitrariamente, y para el caso de comparecer ante los tribunales, también se encontraban obligados a pagar derechos por este servicio.

Con relación a las obligaciones personales de los aldeanos para con el señor estaban el realizar todo el trabajo que requiriera éste, como cultivar sus terrenos, cuidar sus viñedos, sus trigos, almacenar sus granos, establecer los días de trabajo que decían cubrirle y si debían hacerlo solos o con ayuda de sus animales, también transportar la leña, piedra, alimentos, reparar caminos, edificios, etc.

Además de los anteriores gravámenes, el señor tenía el derecho de confiscación de los bienes de vasallos que faltaran a la fe jurada; gravar el tránsito de mercancías; el derecho de toma que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando por ello sólo lo que él quisiera; el derecho de guarda, mismo que consistía en conservar los bienes del obispado en tanto éste estuviera vacante, conservando para él los productos de éstos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para obtener el cumplimiento de todas las obligaciones mencionadas, empleaban a lo que se denominó como intendentes, los cuales tenían la facultad discrecional para la fijación de las cargas.

Podemos determinar, con base en los argumentos esgrimidos, que el origen de varios gravámenes que se aplican actualmente se presentaron durante la edad media.

A su vez, en nuestro país, encontramos como el antecedente más relevante de los actuales gravámenes, al tributo, el cual dentro del pueblo azteca, dada su importancia militar y consecuente avance en la conquista de culturas menores.

En tal virtud para ellos la conquista de un pueblo traía consigo alteración en el orden político o civil del mismo, salvo la adopción del culto a Huitzilopochtli o alguna deidad azteca, la sujeción consistía única y exclusivamente en el pago del tributo que consistía normalmente en productos de la tierra y de la industria del pueblo conquistado, y además proporcionar soldados para las guerras.

Los tributos exigidos a los pueblos comprendían todo lo necesario para la alimentación, el vestido, el mobiliario y aún el lujo y entretenimiento del pueblo, específicamente de la clase gobernante azteca; se podía observar que el rey, sacerdotes, nobles, soldados y en sí las clases privilegiadas vivían en la comodidad y la abundancia; empero, los demás vivían para satisfacer las necesidades de sus señores sin recompensa y sin esperanza existiendo un abismo entre el rey y sus vasallos y fundamentalmente entre la capital y las provincias conquistadas. Sociedad que se caracterizó por las diferencias existentes entre vencedores y vencidos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.2. DERECHO FINANCIERO, FISCAL Y TRIBUTARIO.

Consideramos relevante establecer los conceptos de Derecho Financiero, Fiscal y Tributario con la única finalidad de establecer la rama dentro de la cual se encuentra ubicada nuestra investigación y con ello evitar confusiones que pudiesen presentarse durante el desarrollo del presente estudio.

En estas condiciones acudimos a lo que al respecto considera Luis Humberto Delgadillo, autor que concibe a las ramas del derecho citadas en los siguientes términos:

Derecho Financiero, aunque a este punto el citado autor no establece una definición como tal, podemos decir que la entiende como aquella rama del derecho que se encarga de regular la obtención, manejo y aplicación de todos y cada uno de los diversos ingresos del Estado; es decir, aquel conjunto de normas que regulan su actividad financiera en conjunto.

Derecho Fiscal respecto a esta otra rama considera que "se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de la Unión."¹

Derecho Tributario " es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios."²

En este sentido podemos decir que las ideas planteadas por el autor son acertadas en el sentido de que si tuviéramos que explicar gráficamente la esfera que comprende cada rama citada diríamos que el derecho financiero abarca toda

¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Limusa, 3ª edición, México 1987, p. 26.

² *Ibidem.*, p. 27.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

la esfera financiera del Estado como son la obtención, manejo y aplicación de los recursos; el derecho fiscal sólo la obtención de los recursos; y a su vez el derecho tributario sólo la obtención de las contribuciones.

Asimismo nosotros ubicamos a nuestro tema de estudio, específicamente dentro del derecho tributario en atención a los razonamientos anotados, empero, la anterior aseveración conlleva implícitamente la ubicación genérica dentro de las dos ramas mencionadas.

1.3. CONTRIBUCIONES CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN.

El apartado que nos ocupa tiene como finalidad establecer la clasificación en términos generales de las contribuciones, en este tenor y atendiendo a la estricta aplicación del principio de legalidad que rige el sistema fiscal nacional, procederemos a establecer la tipificación legal que contempla el Código Fiscal Federal, ordenamiento que establece en su artículo 2º lo siguiente:

* Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

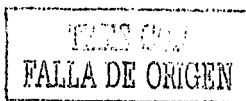
Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

Una vez citada la clasificación y conceptualización legal, nos avocaremos a hacer referencia a los criterios sostenidos por diversos doctrinarios como es el caso de Raúl Rodríguez Lobato quien establece lo siguiente:

"La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación o legado)."³

De la anterior clasificación podemos deducir que el autor únicamente se limita a realizarla, en razón de ser voluntarias y forzadas, así en lo particular no estamos de acuerdo con la misma en virtud de que consideramos que todas las contribuciones se encuadran en las primeras aludidas; es decir, las forzadas si atendemos a lo que en la materia conocemos como hipótesis de incidencia, hecho generador y hecho imponible, así podemos decir que tiende a hacer más una clasificación que atendería al Derecho común más que al Derecho fiscal ya que es de todos conocido el hecho de que en el derecho civil es en el cual se pueden realizar clasificaciones en atención al acuerdo de voluntades y no así en el

³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, Editorial Harla, México 1980, p p. 5-6



derecho fiscal, máxime si tomamos en consideración que el Estado esta facultado para imponer todo tipo de contribuciones con la finalidad de sufragar el gasto público, sin que por ello el particular vaya a recibir una contraprestación a cambio de ello.

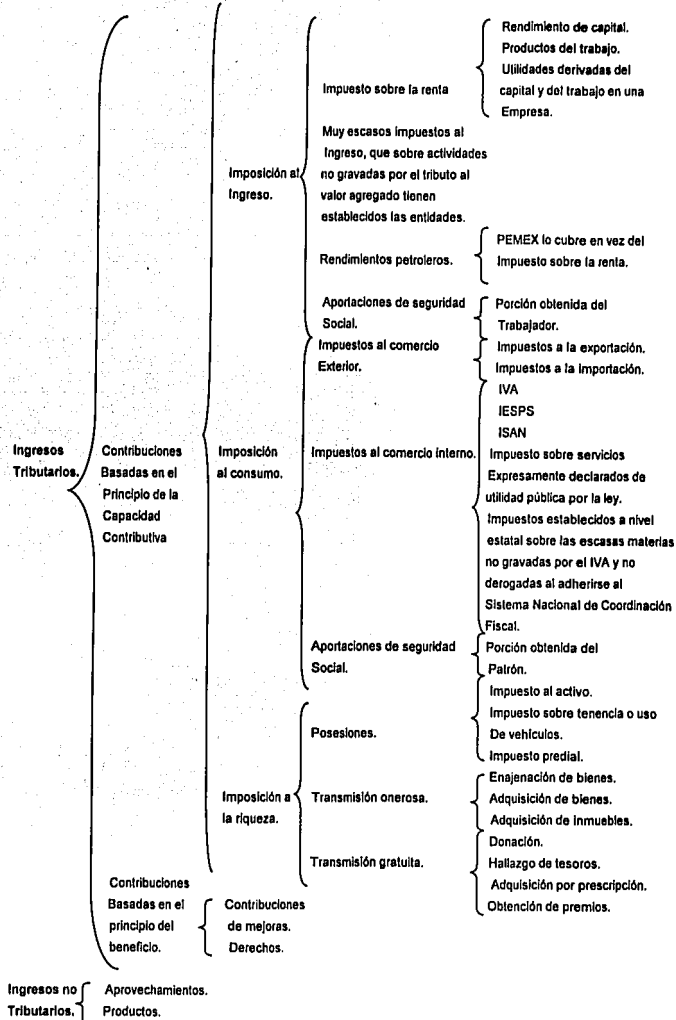
Por su parte Sergio Francisco de la Garza establece que dentro del ordenamiento jurídico nacional, las palabras contribución y tributo son sinónimo y se emplean como tal y coincide con la clasificación legal prevista por el Código Fiscal Federal, es decir, reitera que son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos y exterioriza la siguiente definición: "Son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."⁴

Enunciación con la cual estamos de acuerdo ya que resulta ser amplia y no permite lugar a duda, es cierto que las contribuciones son las prestaciones que el Estado exige (de manera unilateral), aunque en lo particular consideramos que más que el término exigir, la definición debería emplear la expresión *impone* en primera instancia, y en ejercicio de la Potestad Tributaria de la cual se encuentra revestido, específicamente hablando del Congreso Federal, los Congresos Locales y para el caso del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, lo anterior con fundamento en lo dispuesto por las fracciones VII y XXIX del artículo 73 y 124 respectivamente de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; para posteriormente poder exigir, como considera el autor, el pago de las citadas prestaciones.

A fin de establecer de manera gráfica la clasificación de las contribuciones, presentamos el esquema que la autora Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz nos presenta en su obra Derecho Financiero respecto del **Sistema Impositivo Mexicano**.

⁴ GARZA, Sergio Francisco de la, DERECHO FINANCIERO, Editorial Porrúa, 19ª edición, México 1999, p. 320.





TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Coincidimos con la clasificación de la autora en razón de que presenta una codificación en términos más generales y extensos del sistema tributario o impositivo nacional; es decir, no se limita al estudio de las contribuciones, sino que incluye la totalidad de los ingresos del Estado Mexicano, abarcando a los de carácter tributario como a aquellos que no lo son.

1.4. IMPUESTOS, CONCEPTO Y CLASIFICACION.

Ya de manera más específica, haremos referencia a la noción y clasificación de los impuestos, en este orden de ideas es menester reiterar la definición legal contemplada en el artículo 2º del Código Fiscal Federal que en específico establece en su fracción I:

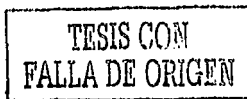
I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Observamos que la definición legal no es del todo clara por el contrario tiende a ser oscura ya que se limita a destigarla de las demás contribuciones. Por tal motivo lo más conveniente en este caso es acudir a lo que instituyen los doctrinarios de la materia.

Podemos citar a José Álvarez de Cienfuegos autor según el cual "Impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte."⁵

De la misma manera Miguel Acosta Romero establece lo siguiente: " es la parte de la riqueza exigida al particular por el Estado en ejercicio de su soberanía, para la

⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, 31ª edición, Editorial Porrúa, México 1995, p.35.



satisfacción de los gastos públicos, sin que tenga que dar a cambio de ella, contraprestación alguna, establecido en la ley en forma proporcional y equitativa."⁶

Considera el mismo autor además que las características del impuesto son las siguientes:

- a) Jurídicas.- de aplicación y observancia general; claros y precisos; deben tener base legal y destinarse a los gastos públicos.
- b) Morales.- Desalentar hábitos nocivos, simulaciones, evasión, etc.; justos, proporcionales y equitativos.
- c) De Política Fiscal.- deben ser oportunos, elásticos, aplicarse con el mínimo de molestia para ambas partes de la relación jurídica fiscal.
- d) Económicas.- Deben ser suficientes para cubrir los gastos públicos y destinarse a impulsar el desarrollo económico, con la finalidad de la distribución del ingreso.

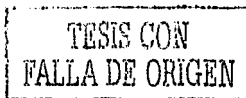
A su vez Francisco Nitti, considera " el impuesto es la cuota parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo, para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible."⁷

Diversas son las clasificaciones propuestas por los autores de entre las cuales destacan entre otros la de Emilio Margáin Manautou quien realiza la siguiente codificación:

En primer término los clasifica en *Directos e Indirectos*, señalando que los primeros son aquellos que no repercuten y por el contrario los indirectos si lo hacen, división que se encuentra concatenada con uno de los efectos de los impuestos conocido como *percusión o repercusión*.

⁶ ACOSTA ROMERO, Miguel, DERECHO ADMINISTRATIVO ESPECIAL, Volumen I, 3ª edición, México 1998, Editorial Porrúa, p. 531.

⁷ Idem.



Impuestos Reales y Personales, entendiéndose por reales aquellos que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o cosas que se gravan; y por personales, los que atienden a las personas, a los contribuyentes como los pagadores de los mismos. Siendo este tipo de impuestos los más relevantes en la actualidad en atención al rendimiento que generan.

Impuestos Específicos e Impuestos Ad Valorem, específico aquel que atiende al peso, medida, calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem el que atiende al valor del producto; considera además que el impuesto ad valorem es el más justo de todos los gravámenes indirectos ya que atiende al precio, así pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro.

Impuestos Generales e Impuestos Especiales, general aquel que grava diversas actividades u operaciones, pero que son de la misma naturaleza verbigracia la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; y el impuesto especial es aquel que grava determinada actividad.

Impuestos con fines fiscales e Impuestos con fines extra- fiscales, los primeros son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto y los segundos son aquellos que se establecen con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económica, etc.

Impuestos Alcabalatorios, conocidos como alcabalas, mismos que se recaudan a través de garitas circulantes establecidas en los principales puntos de entrada o salida de una Entidad a otra, o en las principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que puedan ejercer los particulares.

En este tenor el autor presenta una subclasificación de estos impuestos a la cual no haremos referencia en virtud de las prohibiciones constitucionales de establecer esta clase de gravámenes y que se encuentran previstas en las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117, 73 fracción IX y 118 fracción I en relación con el 131 de nuestra Carta Magna.

La anterior clasificación se planteó con la finalidad de tener una perspectiva genérica de cómo dividen para su estudio los doctrinarios a los impuestos, en tal virtud aceptamos lo que al respecto establece Sergio Francisco de la Garza, quien entre otras cosas señala que las diversas clasificaciones doctrinales tienen deficiencias en su aplicación, lo anterior en razón de que la ciencia financiera es una ciencia social y por ende no es exacta; así también nos indica que un solo impuesto puede entrar dentro de varias de las categorías que se manejan.

1.5. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LAS CONTRIBUCIONES.

De gran trascendencia se encuentra revestido este apartado, consideramos que para la presente investigación sea tal vez la parte medular que nos ayudará a sostener nuestra hipótesis.

En este contexto observamos que los diversos doctrinarios de la materia manejan varios principios constitucionales que rigen a las contribuciones, de entre los cuales destacan lo que disponen los artículos 13 con relación a la garantía de que nadie puede ser juzgado por leyes privativas; 14 que establece la prohibición de aplicar en perjuicio de persona alguna, de manera retroactiva alguna ley, así como la garantía de audiencia; 16 párrafo primero que consagra la garantía de legalidad, así como los párrafos VIII y XI del mismo dispositivo legal; 17 por cuanto hace a la prohibición de hacerse justicia por propia mano; 21 el cual instituye que es facultad exclusiva de las autoridades judiciales aplicar las penas; 22 que prevé lo relativo a la negativa de la confiscación; 28 que entre otras cosas prohíbe la exención de los impuestos; y específicamente las que contempla la fracción IV del artículo 31; es decir, principios de proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y legalidad

TEXTO CON
FALLA DE ORIGEN

que son a los cuales habremos de enfocar el estudio en razón de ser los de mayor relevancia para la investigación; numerales todos de la Carta Magna.

1.5.1. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Resulta de gran relevancia y trascendencia este punto en virtud de ser los principios constitucionales que a continuación vamos a abordar, aquellos que rigen la imposición de las contribuciones, incluyendo obviamente a los impuestos y en específico al Impuesto Sobre la Renta.

En este tenor tenemos en primer término que dichos principios encuentran su fundamento constitucional en la fracción IV del artículo 31 del Pacto Federal que a la letra establece lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

De la misma forma advertimos que la disposición constitucional transcrita no solo hace reticencia a los principios de proporcionalidad y equidad sino también a los de capacidad contributiva y legalidad respectivamente, los cuales abordaremos en apartados posteriores, así como a lo que algunos autores suponen como principio, que en lo personal consideramos más bien como el fin de las contribuciones; es decir, que tengan como destino el gasto público ya que con apoyo a diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el hecho de que las contribuciones no se destinen a cubrir el gasto público, no es violatorio de la disposición legal aludida.

Es innegable la profundidad de la disposición citada ya que si bien es cierto, establece como una obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos del Estado en sus diversos niveles de gobierno, no menos cierto es que

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

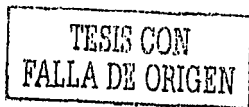
de la misma forma obliga y limita tanto al Congreso de la Unión, a los Congresos Locales y Asamblea Legislativa del Distrito Federal, en sus respectivas esferas de competencia, únicos órganos que se encuentran revestidos de potestad tributaria, para que al momento de crear los ordenamientos legales reglamentarios respectivos, se ajusten a la proporcionalidad y equidad referidas, mismas que se estudian en atención a los criterios sostenidos por los autores de la materia así como por aquellos emitidos en Jurisprudencia definida emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al respecto Sergio Francisco de la Garza ha sostenido lo siguiente: " La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomado en cuenta las capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es "en la forma que establezcan las leyes" donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.

Es decir, no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea "**en las leyes**" que establezcan los impuestos donde se establezca "la manera proporcional y equitativa" que exige."⁸

⁸ GARZA, Sergio Francisco de la, Op. Cit. p. 272



Concordamos con lo que establece el autor citado ya que la obligación que contempla la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna implica el que los contribuyentes o gobernados hayan en primer término satisfecho sus necesidades básicas y para el caso de tener excedentes, sobre dicho excedente que constituirá la base gravable, deberá contribuir; así como que las leyes reglamentarias en materia impositiva, emitidas tanto por el Congreso de la Unión como de los Congresos Locales y Asamblea Legislativa del Distrito Federal, deben tratar desigual a los desiguales como acertadamente lo señala el autor, ya que de lo contrario cualquier contribución llegaría a ser ruinosa para el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Entonces podemos estipular que en caso de que alguna legislación tributaria no se apegue estrictamente a los principios de proporcionalidad y equidad aludidos será completamente ilegal, violando los principios de capacidad contributiva y justicia tributaria que implícitamente prevé la fracción y numeral Constitucionales en comento, como es el caso en particular del artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor para el ejercicio fiscal del año dos mil dos.

En atención a la importancia de los principios constitucionales que se abordan en este apartado consideramos conveniente tomar en consideración otra opinión al respecto, en tal virtud acudimos a lo que considera Miguel Acosta Romero, autor que aborda a la proporcionalidad y equidad en los siguientes términos " el primero de éstos principios estima que el impuesto debe establecerse tomando en cuenta ciertos principios racionales que establezcan una proporción entre el ingreso y la riqueza gravados y la cantidad que se cobra por el impuesto. La equidad muchos la han entendido en el sentido de que a mayor capacidad contributiva, debe corresponder un mayor impuesto."⁹

A su vez Acosta Romero cita al autor Flores Zavala, escritor que considera que en su opinión no se pueden separar ambos conceptos, sino que éstos se deben

⁹ ACOSTA ROMERO, Miguel, Op, Cit., p.540.



entender como sinónimo de justicia, ya que lo que el constituyente pretendió establecer con éstos principios fue que los impuestos sean justos. Coincidimos también con la propuesta de Flores Zavala ya que más que tratar de emitir criterios personales, lo más trascendente es atender al espíritu de la ley que es lo que debe prevalecer con la finalidad de no alterar el orden constitucional.

Por su parte el Máximo Tribunal de la Nación sostiene entre otros criterios, la siguiente Jurisprudencia acerca de los principios constitucionales en estudio:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. (Octava Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 274, Página: 255)

Notamos que aún y cuando se cree que existe discrepancia entre lo que sostienen los diversos doctrinarios de la materia respecto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación a los principios de proporcionalidad y equidad aludidos, no es así, ya que aún y cuando el más alto Tribunal Federal establece que son independientes ambos principios y que no deben confundirse, es claro que ésta situación atiende más que nada a la función interpretativa de la ley por parte del Poder Judicial Federal, exégesis que es de carácter puramente objetivo y con fines prácticos, de lo contrario la función exclusiva del Poder Judicial respecto de la interpretación de la ley y clarificación para el caso de ser obscura y contener antinomias o lagunas estaría fuera de todo contexto.

Sin embargo es claro que por lo menos en este caso en concreto, la interpretación de la fracción IV del artículo 31 del Pacto de la Unión efectuada por los teóricos de la materia se presta a una explicación subjetiva y de carácter puramente doctrinario y por tal motivo hay quienes consideran que existen divergencias al respecto, insistimos en que a nuestro criterio, no existe tal oposición.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De manera más específica, la siguiente Jurisprudencia reitera lo previsto por la anterior citada, pero de manera más concreta y explicando cada punto que contempla así como la forma para cumplir con los principios en estudio.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La **proporcionalidad** radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. *El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos.* Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad** radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. *La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.* (Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 170, Página: 171)

Reiteramos lo señalado con anterioridad en el sentido de que pueden existir diversidad de interpretaciones respecto a la proporcionalidad y equidad tributarias, las cuales no se confrontan ya que el hecho de que se analicen conjunta o separadamente ambos principios no es indicativo de que se contrapongan, siempre que de dichas interpretaciones se desprendan los aspectos relevantes que desde nuestro punto de vista son que el legislador al momento de imponer cualquier gravamen a sus representados atienda a su capacidad contributiva, que no es lo mismo que capacidad económica como parecería entenderse en la jurisprudencia citada anteriormente, respetando con ello el principio genérico de justicia tributaria, contemplando todas y cada una de las circunstancias específicas en las leyes relativas para que esto sea una realidad y no únicamente un ideal.

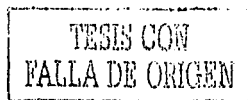
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.5. 2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Evidentemente existe una estrecha vinculación entre los principios que se abordaron en el apartado que antecede, es decir, los relativos a la proporcionalidad y equidad que expresamente prevé la fracción IV del artículo 31 del Pacto Federal; sin embargo, tomando en consideración que este no se encuentra advertido de manera expresa, algunos autores prescinden entrar a su estudio sin embargo nosotros no hemos de efectuar tal omisión ya que consideramos que aún y cuando el precepto legal aludido no lo contempla en su contexto, es una emanación que se halla implícita.

En este contexto podemos determinar sin lugar a equivocarnos que tal vez sea ésta la limitación legal más importante y trascendente que contempla la Carta Magna a la cual se encuentra sujeta la potestad tributaria del Estado; es decir, que al momento de emitir leyes que impongan contribuciones a los administrados deben en todo momento el Congreso Federal, los Congresos Locales y Asamblea Legislativa del Distrito Federal, dentro de sus respectivas esferas de competencia, atender a la capacidad contributiva de sus representados, lo anterior en atención de ser éstos quienes los eligieron y supuestamente conocen todas y cada una de sus necesidades y posibilidades.

Pensamos entonces que si la mayoría de los autores de la materia concuerdan en que las contribuciones que los administrados se encuentran obligados a cubrir para encontrarse plenamente apegados a los principios de proporcionalidad y equidad, deben en todo momento, de acuerdo con las leyes secundarias o reglamentarias, contemplar expresamente la capacidad contributiva de sus representados ya que de lo contrario atentarían contra el orden constitucional que rige nuestro ordenamiento jurídico nacional, violando el principio de justicia tributaria y en perjuicio directo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Y que para que se pueda cumplir con todos y cada uno de los principios constitucionales estudiados, lo que deben hacer es avocarse a establecer para



cada gravamen que impongan tasas o tarifas progresivas que contemplen a las posibilidades contributivas de los administrados, como en la mayoría de los casos sucede, específicamente hablando de impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta; sin embargo como en la presente investigación se probará, no en todos los casos regulados por el ordenamiento legal citado acontece, por ejemplo en la hipótesis jurídica prevista en el artículo 160 del cuerpo de leyes citado.

Es conveniente determinar también que aún y cuando algunos autores e inclusive el Poder Judicial de la Federación, emplean como sinónimos los conceptos de capacidad económica y contributiva, nosotros los concebimos como dos cosas completamente heterogéneas en virtud de que la capacidad económica que pueda tener, en mayor o menor medida, una persona sea física o moral no es indicativo de que tenga o no capacidad contributiva; es decir, la capacidad económica atiende a los ingresos en general que tengan las personas y la capacidad contributiva al remanente que tenga cada contribuyente una vez satisfechas sus necesidades básicas, el cual se convierte en la base gravable a la cual debe aplicársele la tasa o tarifa respectiva con la finalidad de determinar el crédito fiscal a su cargo o, en su caso, a su favor.

1.5.3. LEGALIDAD.

Dentro del contexto que manejamos con relación a los principios constitucionales que rigen la actividad legislativa en materia tributaria, misma que se traduce en lo que de acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación son garantías individuales de los gobernados, aún y cuando el artículo 31 Constitucional no se encuentre dentro de la parte dogmática del Pacto de la Unión, abordaremos otro de los principios que expresamente contempla la fracción IV del numeral 31 de nuestro máximo Ordenamiento Jurídico; es decir, el principio de legalidad. Para tal efecto, consideramos pertinente citar la siguiente Jurisprudencia que nos servirá de apoyo para sustentar nuestras ideas en relación a este principio.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, *para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos.* Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. *Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos.* También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. *Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.* (Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 173, Página: 173)

Mención especial ha de merecer este aspecto ya que el principio de legalidad rige no solo a la actividad tributaria nacional, sino a todo nuestro Ordenamiento Legal. En estas condiciones se deduce que para el caso de la imposición de gravámenes, mayor importancia y trascendencia adquiere.

Tenemos entonces que en primera instancia el principio en estudio es contemplado por el párrafo primero del dispositivo legal 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual a la letra establece:

Artículo 16.- "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito, de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento..."

Como todos sabemos, la garantía de legalidad transcrita se refiere a los actos de molestia, que en materia tributaria se traduce en la imposición de contribuciones hacia los gobernados por parte de los órganos del Estado que se encuentran facultados para ello y que como ya lo mencionamos, esta potestad tributaria se reserva única y exclusivamente al Congreso de la Unión por cuanto hace a las contribuciones federales, a los Congresos de los Estados y Asamblea Legislativa

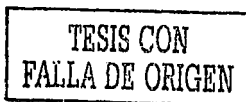
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

del Distrito Federal para el caso de legislar en materia tributaria en las materias o aspectos que no se reserven al Congreso Federal, de conformidad con la fracción VII del artículo 73 y 124 de la Carta Magna.

Garantía que además de la fundamentación a que hicimos reseña, exige la motivación de todos los actos de autoridad ya que en caso de que no se establezcan con claridad las razones especiales, causas y circunstancias de los contribuyentes, sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, en este caso los diversos ordenamientos legales creados se considerarían ilegales y en vía de Amparo podrán combatirse con la finalidad de que el orden constitucional no sea infringido. Garantía individual que en materia tributaria se robustece ya que como hemos mencionado, se encuentra prevista expresamente en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, sin embargo en este caso consideramos que más que garantía se traduce, al igual que los restantes principios contemplados en la disposición Constitucional en comento, en una restricción para los Congresos federal, locales y del Distrito Federal respectivamente, para que al momento de imponer contribuciones sean sumamente cuidadosos en considerar todos y cada uno de los elementos esenciales de las contribuciones, fundando y motivando cada uno de los mismos. Así como de que los diversos gravámenes impuestos por el legislativo federal y local deben encontrarse establecidos en una ley, ya que de lo contrario, no puede exigir al gobernado el cumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo, lo anterior en virtud de que de no ser así el sujeto pasivo no podría saber con exactitud la forma de dar cumplimiento a sus obligaciones.

Al respecto Sergio de la Garza considera " El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos los elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe también establecer las exenciones."¹⁰

¹⁰ GARZA, Sergio Francisco de la, Op. Cit. p p. 265 y 266.



Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente jurisprudencia con relación al principio de legalidad que nos ocupa:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. **Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.** Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. **Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Consideramos al igual que el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que el principio de legalidad contemplado en la fracción IV del artículo 31 constitucional se refiere específicamente al hecho de que, en materia tributaria todo gravamen impuesto por el Poder Legislativo Federal o Local, para que sea obligatorio al gobernado debe contenerse en un ordenamiento con rango de Ley como en la actualidad sucede en nuestro país a través de la Ley de Ingresos de la Federación que emite el Congreso de la Unión anualmente, caso contrario, el administrado no se encontrará constreñido al cumplimiento de la citada imposición. Y resultando lo más relevante al respecto, lo que en relación reflexiona Sergio Francisco de la Garza: " El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal "**nullum tributum sine lege.**"¹¹

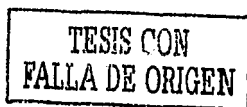
Finalmente haremos breve comentario en relación a lo que algunos autores consideran como otro principio derivado de la fracción IV del artículo 31 del Pacto Federal referente al destino de las contribuciones, mismas que de conformidad con el numeral citado, deben destinarse al gasto público.

En primera instancia no consideramos que se deba entender como un principio más sino que debe interpretarse como la finalidad o destino que en primer término debe otorgarse a los ingresos obtenidos por el Estado en concepto de contribuciones.

Asimismo entendemos que el hecho de que el Estado al formular el Presupuesto de Egresos de la Federación, puede sin violar el artículo 31, fracción IV Constitucional, destinar a otras necesidades que tenga la población misma.

En este tenor resulta aplicable y coincidimos con la siguiente Jurisprudencia emitida también por el Máximo Tribunal de la Nación.

¹¹ Ibidem, p. 285.



CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que reside el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. (Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Tesis: P./J. 106/99, Página: 26)

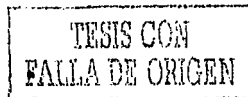
1.6. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM SMITH.

Como en el caso de los principios constitucionales que estudiamos en el anterior apartado, por cuanto hace a los principios doctrinales, también son diversos, sin embargo consideramos que los más importantes son aquellos a los que se refiere Adam Smith en su libro "La Riqueza de las Naciones" y que contempla Ernesto Flores Zavala en su obra Finanzas Públicas Mexicanas que son: de justicia, certidumbre, comodidad y economía, a los cuales nos referimos a continuación; situación por la cual decidimos tomar como base de los citados principios a este autor.

1.6.1. JUSTICIA.

"Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de ésta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos."¹²

¹² Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit. p. 137.



En relación a este principio, creemos que la normatividad nacional, específicamente la constitucional, retoma en su totalidad este principio previsto por Smith si tomamos en consideración que se contempla a la proporcionalidad y a la equidad en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución; así como a la capacidad contributiva que apuntamos y que en estas condiciones se reitera nuestra posición en el sentido que en el espíritu de esta disposición legal el constituyente originario se refirió a ambos principios de manera conjunta con la única finalidad de que se interpretaran concatenados y que se entendiera que las contribuciones en nuestro país debían en todo momento atender a la capacidad contributiva de cada persona, sea física o moral y que si en algunos casos, los gobernados no tuvieran capacidad contributiva alguna, debía exentárseles del gravamen correspondiente, razón por la cual no concordamos con aquellos doctrinarios que consideran que las exenciones deben suprimirse en razón de lo que ellos llaman el principio de generalidad, interpretado erróneamente. En este orden de ideas lo que propone Smith es que todos aquellos que cuenten con capacidad contributiva, sean sujetos de las contribuciones que imponga el Estado, sin excepciones.

1.6.2. CERTIDUMBRE.

" El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, o arrancarle, por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son insolentes ni corrompidos. La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad."¹³

Pensamos que es sumamente claro el principio de Smith, únicamente podemos decir que coincidimos con sus ideas ya que es cierto que el legislador debe, en las leyes respectivas, establecer expresamente todos y cada uno de los elementos esenciales de las contribuciones como son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, hecho imponible, época de pago, lugar de pago; es decir, determinar enuncia y claramente las obligaciones formales y sustantivas del contribuyente. Así también debe establecer las exenciones y sanciones por incumplimiento. Todo lo anterior para que el sujeto pasivo sepa como cumplir ya que en caso contrario no podría hacerlo o lo haría mal, como en la actualidad dentro del Sistema Tributario Nacional acontece toda vez que la mayoría de las leyes tributarias adolecen de claridad y precisión y más aún, tienden a ser confusas, imprecisas y con una serie de irregularidades que provocan desconcierto y error en el contribuyente; así las cosas, consideramos que este principio en la actualidad no rige el Sistema Tributario Nacional.

1.6.3. COMODIDAD.

" Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en el que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todo, en último término, el consumidor y, por lo general, en forma

¹³ Ibidem, p. 146.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta."¹⁴

Este principio lo interpretamos de la siguiente forma, en primer término el pago de las contribuciones debe hacerse en la forma y tiempo que más le convenga al contribuyente, de conformidad con las leyes, sin embargo consideramos que además de esto obliga a la autoridad administrativa fiscal a brindarle al contribuyente todas aquellas facilidades para que cumpla con sus obligaciones sean sustantivas o formales, específicamente proporcionándole asesoría, plazos y condiciones que lo motiven a su cumplimiento y no como en el caso de México que la complejidad y diversidad de trámites administrativos que se requieren al sujeto pasivo lo incitan a intentar la evasión.

1.6.4. ECONOMÍA.

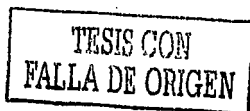
" Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible. El que esta diferencia sea grande, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:

Primera.- La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aun imponer una especie de impuesto adicional al público.

Segunda.- Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

Tercera.- Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos,

¹⁴ Ibidem, p. 147.



terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.

Cuarta.- Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias."¹⁵

En lo particular podemos determinar en relación con el principio de economía que tiene como finalidad el que el Estado en su calidad de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, gaste lo menos posible en la recaudación de los impuestos y se obtenga el mayor ingreso posible para satisfacer las necesidades públicas; situación que evidentemente en nuestro país no acontece ya que es de todos conocido que del monto total de exacción, una parte importante se pierde durante el proceso de recaudación ya que al parecer las autoridades encargadas de la recaudación, así como los propios legisladores, hacen caso omiso de las cuestiones esgrimidas por Smith, o peor aún las ignoran, en este tenor resultará sumamente difícil subsanar tales errores, dando como resultado las diversas actitudes por parte del administrado citadas por Smith.

1.7. CONCEPTO Y ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Por cuanto hace al concepto del Impuesto Sobre la Renta, gravamen que es fuente de esta investigación, debe precisarse que existen pocas definiciones de esta contribución de entre las cuales destacan la que contempla el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM que lo precisa de la siguiente forma:

¹⁵ *Ibidem*, p. 148.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"Contribución impuesta por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional."¹⁶

Es pertinente hacer mención que la definición citada evidentemente se basa en la enunciación legal que en su momento se podría extraer del artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Conviene señalar que al ser fuente de la investigación que nos ocupa el artículo 160 de la ley en cita, debemos realizar una perspectiva general al respecto. En este orden de ideas debe expresarse que el Estado Mexicano obtiene la mayor parte de sus ingresos por este concepto. Tal aseveración es de fácil comprobación si observamos lo dispuesto por el artículo primero de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del año dos mil dos, dispositivo del cual en el punto 1, Fracción I, relativa a los Impuestos establece que la Federación obtendrá ingresos derivados del Impuesto Sobre la Renta por un monto de \$356,869.2 millones de pesos de un total de \$1, 026, 235.5 millones de pesos que obtendrá durante el presente ejercicio fiscal; es decir, aproximadamente un 30% del monto total de los ingresos calculados.

Asimismo consideramos que es conveniente presentar un concepto de renta, que es el **objeto** de este gravamen en los siguientes términos: es el ingreso procedente de la explotación de los bienes, del trabajo o de la combinación de ambos. Autores como Beatriz Chapoy aún clasifican a la renta de la siguiente forma: "Actualmente el artículo 10 no habla de renta, sino de totalidad de ingresos acumulables (renta bruta) de utilidad fiscal y de resultado fiscal (cualquiera de éstos últimos equivale a la renta legal, según el caso)."¹⁷

¹⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO I-O, Editorial Porrúa, 14 edición, México 2000, p. 1645.

¹⁷ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, DERECHO FINANCIERO, Editorial Mc. Graw Hill, México 1997, p. 81 .

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

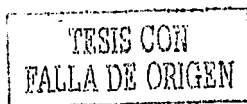
Por cuanto hace a los **sujetos pasivos** del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a lo que establece el artículo uno de este ordenamiento legal, las personas físicas y morales están obligadas a pagar el impuesto respectivo en los casos que el mismo numeral señala; es decir, cuando los sujetos citados radican en México, o tienen la fuente de su ingreso en nuestro país. Lo anterior atendiendo a lo que al respecto determina el Código Fiscal de la Federación en sus dispositivos 9 (residentes en el territorio nacional) y 10 (domicilio fiscal).

Con relación a la **tasa o tarifa** que prevé la LIRS; por lo que se refiere a las personas morales se encuentra expresamente contemplada por el numeral 10 la tasa aplicable que para el ejercicio fiscal de este año la cual es de 32%, misma que se aplicará a la base gravable que determinen los propios contribuyentes y para el caso de las personas físicas, de todos es conocido que se aplica una tarifa progresiva, atendiendo a la capacidad contributiva e ingresos obtenidos durante el ejercicio por los sujetos pasivos mencionados, al efecto deberá aplicarse la tarifa que se encuentra establecida en la tabla que implanta el artículo 177 del cuerpo legal en estudio, ambas hipótesis para el caso de las declaraciones anuales.

Asimismo la LISR prevé expresamente lo relativo a las **deducciones** que se encuentran reguladas en el Capítulo II, Sección I, artículos 29 al 35 de la ley en consulta.

De la misma forma hace alusión a las **exenciones**; es decir, los casos en los cuales, aún y cuando los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria relacionada con esta carga se ubiquen en la hipótesis de incidencia; presentándose el hecho generador y el hecho imponible y aún así, la ley los exima del pago del Impuesto Sobre la Renta, exenciones que contempla el artículo 109 de la ley en comentario.

Lo referente a las **sanciones por incumplimiento**, de todos es conocido que las mismas no se encuentran en este ordenamiento legal sino que las contempla el



Código Fiscal de la Federación, específicamente en el Título IV (DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES) y todo lo que el incumplimiento de las obligaciones referentes a este impuesto, sean formales o sustantivas, acarrea para el contribuyente y que sería imposible abordar punto por punto en nuestra investigación dada la amplitud de ello.

1.7.1. RETENCIÓN.

Este apartado es trascendente ya que la retención es una de las figuras jurídico-tributaria que analizaremos para sostener nuestra hipótesis, lo anterior en razón de que nos avocaremos a las retenciones que por pago de intereses realizan diversas personas morales a los contribuyentes.

Empezaremos el análisis de esta figura haciendo alusión al fundamento legal de la figura citada; es decir, a la retención, en este orden de ideas observamos que la retención se encuentra regulada específicamente en el artículo 26 del Código Fiscal Federal, numeral que aborda lo relativo a la responsabilidad solidaria, situación ante la cual podemos decir entonces que la retención, y en específico el retenedor, forman parte de los responsables solidarios a los cuales la ley contempla como tales para el caso de determinar y retener determinado gravamen; tenemos así que la figura del retenedor como responsable solidario tiene su fundamento legal como ya lo mencionamos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, específicamente en la fracción I de este dispositivo legal.

Derivado de lo anteriormente expuesto podemos establecer que la retención de impuestos es aquella obligación establecida por la ley tributaria a cargo de las personas, físicas o morales que ejerzan control sobre la fuente económica del tributo, a efecto de que de la misma reúna y entere al fisco el monto del impuesto de un contribuyente determinado.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Entendemos entonces a la retención como una obligación colateral de la principal que en ocasiones resulta más importante que la principal ya que con base en la figura de la retención y responsabilidad solidaria respectivamente, el Estado asegura el pago de la contribución en específico; entonces podemos decir que la retención es base de lo que se conoce como "contribuyentes cautivos" ya que ante la obligación legal del retenedor para acumular las cantidades que deben enterarse al fisco federal en este caso, los sujetos pasivos principales no pueden realizar maniobra alguna para evadir su obligación o por lo menos se restringe esta posibilidad.

Diversos son los sujetos pasivos por adeudo ajeno o retenedores a los cuales la ley les impone esta obligación como en los casos de los patrones; las personas morales con fines no lucrativos; los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios con funciones notariales, etc., respecto de los cuales, las leyes tributarias establecen la obligación a su cargo de retener y enterar los impuestos derivados de los diferentes actos jurídicos en los que ellos intervengan, y que se encuentren gravados por las citadas leyes; observamos que para estos casos, los fedatarios referidos deberán calcular bajo su responsabilidad el impuesto que proceda, haciéndolo constar en las escrituras correspondientes y enterarlo a la autoridad correspondiente mediante la respectiva declaración.

En tal virtud podemos decir que el retenedor además de retener el impuesto, tiene la obligación de enterarlo en los términos en que la ley relativa establezca y para el caso de que no exista disposición legal expresa, con apoyo en lo dispuesto por el párrafo cuarto, fracción I del artículo 6 del Código Fiscal Federal, deberá hacerlo como máximo el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación de la retención o recaudación respectivamente, lo anterior para el caso de que la contribución se calcule por periodos; y para cualquier otro caso determina la fracción II, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De la misma manera el Código Fiscal Federal contempla la posibilidad de que el retenedor pueda compensar las cantidades que tenga a su favor con aquellas que esté obligado a pagar en su calidad de sujeto pasivo responsable por adeudo ajeno, siempre que ambas cantidades deriven de una misma contribución.

1.7.2. INTERESES.

Creemos importante el abordar el tema de los intereses, aún y cuando es muy someramente, en virtud de que la presente investigación se refiere a la retención que por concepto de pago de intereses realizan diversas instituciones o personas morales, por disposición expresa de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente para el año dos mil dos; así debemos presentar un panorama de lo que debemos entender por intereses. Previstos por el artículo 9 del ordenamiento citado y al que haremos referencia con posterioridad.

Concebimos a los intereses en sentido estricto como aquel provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital. También se puede concebir como el beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión. De la misma forma es claro que los intereses son resultado del manejo que con la finalidad de aumentar su capital, realizan las personas sin importar el tipo de operación realizada para tal efecto.

El interés de conformidad con diversos autores puede considerarse como el precio pagado en dinero por el uso del propio dinero; las transacciones que se realizan sobre el uso del dinero tienen lugar en el mercado de capitales y adoptan la forma de préstamo o créditos. La cesión de dinero por medio de una operación de crédito o préstamo implica dos cosas: de una parte la devolución de la suma prestada al vencer el crédito. La suma al devolver no es idéntica, sino equivalente a la prestada. De esta forma se plantea el problema de la influencia de la depreciación monetaria en los préstamos de dinero.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La técnica de los préstamos indicados es una sola solución al problema, de otra parte, el pago de un interés al que cede el dinero. Esta se descompone en una prima de riesgo, que constituye un seguro para el prestamista y cuya cuantía varía según las circunstancias y la personalidad del prestatario, en un interés neto, que remunera el servicio proporcionado por quien renuncia, prestándolo, al uso del dinero.

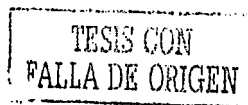
Visto desde un punto de vista económico, la tasa de intereses que se pague a los ahorradores aumentará o disminuirá, atendiendo como en todo el objeto de estudio de la citada ciencia, a la ley de la oferta y la demanda.

1.8. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PERSONAS MORALES.

Aún cuando no es de suma relevancia el hacer el análisis de la determinación del crédito fiscal por parte de los contribuyentes en atención de no ser la parte fundamental de nuestra investigación, consideramos pertinente realizarlo ya que nos servirá para realizar una comparación entre lo que en términos generales prevé la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, para realizar la citada determinación, y lo que sucede en específico con lo que dispone expresamente el artículo 160 de la ley en comento, referente a la retención del gravamen por ella regulado por pago de intereses.

Al respecto considera Sergio Francisco de la Garza " la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley."¹⁸

¹⁸ GARZA, Sergio Francisco De la, Op. Cit., p. 556.



En este sentido, es menester señalar que la figura jurídica de la determinación encuentra su fundamento legal en el artículo 6, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente

Artículo 6.-...

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Debemos exponer que la determinación del crédito fiscal se debe realizar en primera instancia por el contribuyente, sujeto pasivo principal o sujeto pasivo por adeudo ajeno, a la cual se le conoce como *autodeterminación*. Y para el caso de que éste no lo haga o lo haga mal, la autoridad administrativa fiscal va a ejercer sus facultades de comprobación, para lo cual tiene un plazo de cinco años, y para el efecto de verificar la autenticidad de lo señalado por el particular y en su defecto para realizar por su cuenta la citada determinación.

Situaciones ante las que se presenta la *determinación presuntiva de la autoridad fiscal*; caso en el cual el contribuyente deberá esperar la propia autoridad le notifique la determinación del crédito fiscal, la que se hará con apoyo en lo dispuesto por los numerales 54 a 63 del Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria a la LISR.

También puede actualizarse la hipótesis de que se presente la *determinación mixta*, situación en la cual se realizará la determinación del crédito fiscal de manera conjunta; es decir, entre la autoridad administrativa fiscal y el propio sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, caso en el cual la autoridad exige al contribuyente la exhibición de libros de contabilidad, sistemas de contabilidad, libros sociales, facturas, comprobantes, recibos, etc.

Debe indicarse que para el caso de que se presenten la determinación presuntiva y la mixta, por lo menos ya se tienen que pagar multas y recargos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En este orden de ideas, encontramos lo que se conoce como *determinación sobre base cierta*, la cual se efectúa principalmente por el contribuyente en razón de ser éste quien sabe realmente todas y cada una de las operaciones que realizó; es decir, el monto total de ingresos y egresos para el efecto de la obtención de ellos, sus declaraciones generales y personales para el caso específico de la LISR, cuando generó el hecho imponible, que actividades se encuentran gravadas, etc. También la puede realizar la autoridad cuando echa mano de la información de terceros y de otras autoridades fiscales (fiscos locales, municipales así como por los organismos fiscales autónomos por ley, como el caso del IMSS entre otros, *instituciones bancarias*, etc).

En contraposición a la determinación sobre base cierta, encontramos a la *determinación con base presuntiva o estimativa*, misma que se presenta cuando no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre base cierta, cuando el contribuyente no declare o no pueda proporcionar los datos y libros que los apoyen; caso en que interviene la autoridad administrativa fiscal y va a realizar la citada determinación con base principalmente en presunciones.

Siguiendo el orden previsto por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, haremos alusión breve en primera instancia a la fórmula que deben seguir las personas morales (sujeto pasivo del ISR) contempladas en el Título II de la ley citada. Para tal efecto el párrafo primero del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece expresamente lo que para efectos del citado cuerpo legal se considerarán personas morales:

Artículo 8.- Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Es claro que al no ser nosotros peritos en contabilidad, podrían presentarse algunos errores al respecto, sin embargo consideramos que en términos generales, la fórmula a que haremos referencia es la que siguen las personas morales para el caso de determinar la base gravable a la cual se le aplicará la tasa del 32% vigente para el ejercicio fiscal del año dos mil dos, situación que nos dará como resultado la obtención del crédito fiscal a cargo, o en su caso, a favor de los sujetos pasivos mencionados, fórmula acompañada de un ejemplo para ser más claros.

TOTAL DE INGRESOS	\$ 2,500,000.00
(-) DEDUCCIONES AUTORIZADAS	780,000.00
RESULTADO FISCAL	1,720,000.00
(-) PERIDA FISCAL EJ. ANT.	50,000.00
RESULTADO	1, 670,000.00
TASA APLICABLE ART. 10 LISR	32%
IMPUESTO DEL EJERCICIO	534,400.00
(-) PAGOS PROVISIONALES	450,000.00
RESULTADO	84,400.00
(-) PAGOS EN EL EXTRANJERO	0.00
CREDITO FISCAL ISR PER. MORALES	\$ 84,400.00

1.9. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PERSONAS FÍSICAS.

A continuación realizaremos un análisis de la forma en que realizan la determinación del crédito fiscal las personas físicas, asalariadas, en los mismos términos que lo realizado en el apartado relativo a las personas morales. Resulta claro que se aplican los aspectos relacionados con la determinación a que hicimos alusión en el punto anterior, razón por la cual omitiremos repetir innecesariamente estas cuestiones.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Asimismo hacemos la aclaración de que los ejemplos enunciados tienen únicamente fines ejemplificativos para nuestra investigación. En este tenor debemos mencionar que las personas físicas como sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria se encuentran reguladas en el Título IV (De las Personas Físicas) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

ASALARIADOS.

Sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta, previstos y regulados en el Capítulo I (De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado), artículos 110 a 119 de la LISR. Para efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas citadas se aplica la tabla prevista en el numeral 177 del cuerpo legal citado, en caso de que se tenga la obligación de presentar declaración anual del ejercicio y que se concretiza en nuestro siguiente ejemplo:

TOTAL DE INGRESOS PAGADOS	\$ 120,000.00
(-) ING. EXENTOS (ART. 109 LISR)	8,000.00
RESULTADO FISCAL	112,000.00
(-) DEDUCCIONES PERSONALES	10,500.00
BASE GRAVABLE	101,500.00
(-) LIMITE INFERIOR	89,355.49
RESULTADO	12,144.51
% SOBRE EXCEDENTE	32 %
IMPUESTO MARGINAL	3,886.24
(+) CUOTA FIJA	12,767.04
IMPUESTO DEL EJERCICIO	16,653.28
(-) SUBSIDIO ART. 178 LISR.	1,235.15
RESULTADO	15,418.13
(-) PAGOS PROVISIONALES	15,500.00
CREDITO A FAVOR	\$ - 87.87

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO 2.

ANTECEDENTES

EN MÉXICO DE LA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE

LA RENTA.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.- ANTECEDENTES EN MÉXICO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El capítulo que nos ocupa tiene como primordial fin el de establecer de manera concreta los antecedentes, en México específicamente, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo anterior en virtud de ser este ordenamiento legal del cual deriva nuestro tema de investigación. No obstante lo anterior, también estableceremos el antecedente más remoto de éste gravamen en el ámbito mundial para poder tener una perspectiva más amplia del Impuesto Sobre la Renta.

En este orden de ideas observamos que a nivel mundial el Impuesto Sobre la Renta encuentra su origen en Inglaterra en el año de 1789, se implantó con la finalidad de sufragar los gastos que surgieron con motivo de las guerras con Francia a propuesta del Ministro Pitt, surgió con el nombre de *assessed taxes* y comprendía una serie de impuestos directos sobre las casas y el lujo en diversas manifestaciones, tomándose como base la renta.

La ley fue sancionada en 1798 bajo el nombre de *Aid and contribution Act.*; así y tras una serie de obstáculos que llevaron a suprimir temporalmente en diversas ocasiones este impuesto, fue hasta el año de 1907 cuando en definitiva se establece el Impuesto Sobre la Renta en Gran Bretaña con las siguientes características:

* a) Fue temporáneo y surgía cada vez que una circunstancia excepcional lo provocara; b) se divide en cédulas correspondientes a diversas clases de rentas; c) la progresividad de la cuota del impuesto es gradual, limitada; d) Exime de imposición a las rentas mínimas; e) a partir de 1907 se admitió la discriminación de tratar igual a los desiguales; y f) la percepción del impuesto a la renta se practica en la misma fuente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.1. DECRETO DE 15 DE ENERO DE 1813.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico nacional, podemos decir que el antecedente más antiguo en cuanto al impuesto sobre la renta lo encuentra en el Decreto de 15 de Enero de 1813.

Respecto del citado decreto es poco, y aún casi nulo, lo que los autores han escrito, consideramos que como consecuencia de la fecha en que se emitió.

En este orden de ideas tenemos de conformidad con lo establecido en el Diccionario Jurídico Mexicano que, " el decreto de 1813, emitido por el virrey Félix María Calleja, por el cual establecía una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las rentas y utilidades líquidas, que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando del impuesto a los jornaleros y a aquellas personas cuyos ingresos y ganancias líquidas no rebasaran los trescientos pesos anuales."¹⁹

No obstante como ya señalamos, los autores no abordan este decreto como antecedente del Impuesto Sobre la Renta, es claro que aún y cuando no fue una ley en sentido estricto, si es antecedente del gravamen citado y como tal lo debemos considerar para observar la forma en la cual se desarrolló el gravamen aludido a lo largo del devenir histórico, en este sentido, podemos ver que el decreto era muy somero y sencillo obviamente tomando en cuenta la época en la cual surgió y que entonces las cuestiones impositivas estaban apenas en sus inicios.

No obstante el anterior argumento, podemos determinar que Alfred Huxley establece el primer estudio acerca del Impuesto Sobre la Renta, lo anterior por encargo del entonces Partido Conservador a finales del siglo XIX y principios del XX.

¹⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Op. Cit., p. 1645.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.2. LEY DEL CENTENARIO.

Promulgada durante la presidencia de Álvaro Obregón el 20 de julio de 1921, denominada así en atención a que el impuesto debería ser pagado por una sola vez, dentro de la primera quincena del mes de septiembre del año de su promulgación a través de estampillas que llevaban impresa la denominación "Centenario". Este impuesto era de carácter federal, extraordinario y pagadero, sobre los ingresos o ganancias particulares.

Este ordenamiento legal estaba dividido en cuatro capítulos que se denominaban "Cédulas", las cuales se encontraban de la siguiente forma:

- 1.- Del ejercicio del comercio o de la industria.
- 2.- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada.
- 3.- Del trabajo a sueldo o salario.
- 4.- De la contribución de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

Tomando en consideración que fue la primera ley que reguló al impuesto sobre la renta, sin otorgarle propiamente esta denominación, es comprensible que no tuviese la estructura y complejidad con la que cuenta actualmente la ley de la materia, sin embargo podemos observar que dentro de ella no se contemplaron Cédulas o apartados referentes a la agricultura y ganadería respectivamente, consideramos que la anterior situación atendía a las circunstancias económicas, políticas y sociales de la época; es decir, que cronológicamente estaban aún muy latentes todas las circunstancias políticas, sociales y económicas relacionadas con la Revolución Mexicana.

Dentro de este contexto era casi imposible atender, al través de la gravación de actividades como la agricultura y ganadería respectivamente, en contra de las clases "económicamente desprotegidas".

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así tenemos que la base del impuesto la constituyeron los ingresos o ganancias respecto del mes de agosto de 1921; se observó también que al determinarse el crédito fiscal sobre los ingresos o ganancias brutas, no se estaba gravando realmente a los causantes atendiendo a su capacidad contributiva, ya que como hemos señalado con antelación, para respetar el principio de justicia tributaria, la base del impuesto debe ser la utilidad que obtenga el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, lo anterior en virtud de ser ésta la que le otorga la capacidad contributiva necesaria para ser sujeto del gravamen al modificar su patrimonio.

En cuanto a los sujetos del impuesto, señalaba expresamente que serían los mexicanos y extranjeros, cualesquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro del territorio nacional.

Esta ley también contemplaba aquellos casos en que se encontrarían exentas las personas, las cuales serían aquellas cuyos ingresos o ganancias no excedieran de \$100 mensuales, evidentemente haciendo referencia a los ingresos del mes de agosto de 1921 como ya lo mencionamos.

En cuanto al tiempo y forma de pago establecía que debía ser pagado dentro de la primera quincena del mes de septiembre de 1921, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación "Centenario".

A su vez la tarifa contemplada en este ordenamiento legal era variable; es decir, cada cédula que conformaba la ley tenía su tarifa; podemos entonces observar que aquí encontramos el antecedente directo de las tasas o tarifas progresivas en nuestro país.

De manera ejemplificativa citaremos la tabla que contemplaba la tarifa de la Cédula I, referente al comercio e industria respectivamente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DE	HASTA	CUOTA
1.-	\$300.00 mensuales	1%
2.- De \$ 300.01	600.00 mensuales	2%
3.- De 600.01	1,000.00 mensuales	3%
4.- De 1,000.01	En adelante mensuales	4%

Surgen también órganos del Estado denominados Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales, tendientes a estimar los ingresos o ganancias probables del causante moroso, y sobre la estimación realizada se liquidaría y pagaría el impuesto. Y para el caso de que los sujetos pasivos no estuvieran conformes con las calificaciones, debían acudir ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que examinara las pruebas que se presentaran, así tenemos los antecedentes de lo que en la actualidad conocemos como facultades de comprobación y determinación de la autoridad administrativa fiscal, así como la determinación hecha por la autoridad y el recurso de reconsideración administrativa para el caso de inconformidad.

El destino que se dio a lo recaudado de este impuesto sería la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y la realización de obras tendientes a mejorar las condiciones de los puertos.

2.3. LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924.

Promulgada también durante el mandato de Álvaro Obregón, con la finalidad de realizar con apoyo en ella la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Este ordenamiento legal ya no era de carácter transitorio como sucedía con la Ley del Centenario, sino por el contrario era permanente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Fue la primera en denominar como tal al Impuesto Sobre la Renta y marca también el inicio del sistema cédular que rigió a nuestro país durante aproximadamente cuarenta años. Se encontraba dividida en dos capítulos que atendía a:

- 1.- Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos; y
- 2.- Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

No contempló ninguna cédula que gravara los productos o rendimientos del capital.

El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tarifas progresivas que fluctuaban del 1% al 2%, las que en comparación con las previstas por la Ley del Centenario eran más bajas, ya que la citada ley contemplaba tasas que iban del 1% al 4%.

Asimismo la Ley en estudio establecía como obligación, para aquellos trabajadores que prestaran sus servicios a más de dos patrones, de acumular los sueldos percibidos con cada uno de ellos, a fin de aplicarles las tasas progresivas; por su parte los patrones debían retenerles el impuesto causado por sus empleados, surgiendo desde entonces la figura del responsable solidario o sujeto pasivo por adeudo ajeno que actualmente ocupa un importante papel en el ámbito recaudatorio del Sistema Tributario Nacional, figura jurídica a la cual hicimos referencia en el capítulo uno.

"Desde esta primera Ley, se adoptó un sistema de control de causantes basado en que los propios contribuyentes ayuden a las autoridades fiscales a ejercer sus

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

facultades de vigilancia y control, lo cual constituye un principio básico para la administración pública por lo efectivo de sus resultados."²⁰

Por su parte con relación al impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas no hacía distingo alguno respecto de la actividad a que se dedicaran éstas; la base gravable de las sociedades y de las empresas para el cómputo del impuesto era la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año. Tenemos entonces que se estableció un gravamen global para las empresas tomando en cuenta que el impuesto atendía al sujeto, independientemente de la fuente de su ingreso, y que únicamente se gravaban los ingresos en dinero o en especie, dejando a un lado lo relacionado al crédito que modifica el patrimonio de las empresas.

Ya no gravaba los ingresos brutos de las personas morales, sino que les permitió realizar una serie de deducciones para determinar su ganancia gravable, como lo prevé la Ley del Impuesto Sobre la Renta que actualmente nos rige. Circunstancia específica que otorga a este cuerpo legal el carácter de antecedente más remoto del Impuesto Sobre la Renta, como lo concebimos en la actualidad.

En relación a las tasas aplicables a las personas morales eran mínimamente progresivas e iban de un 2% a un 4%. A diferencia de la Ley de 1921 en la que se aplicaba la tasa sobre los ingresos brutos, en la Ley de 1924 se atendía a la utilidad obtenida, razón por la cual se considera como un retroceso ya que es claro que al aplicar la tasa sobre la utilidad bruta, el ingreso obtenido por parte del Estado era mayor.

La forma y lugar de pago contemplada en esta Ley "era por medio de estampillas y se debían formular declaraciones de ingresos en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entregarse en las Oficinas Receptoras

²⁰ CALVO NICOLAU, Enrique y VARGAS AGUILAR, Enrique, ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Editorial Themis, México 1986, p. 3.



para en su momento ser revisadas por las Juntas Calificadoras²¹ quienes emitían un dictamen en relación a las declaraciones presentadas por el contribuyente. Esta ley contemplaba un medio de defensa en materia administrativa, tomando en consideración que los dictámenes citados podían ser objeto de impugnaciones.

Al igual que en la legislación tributaria actual, el plazo para que operara la prescripción, en perjuicio del sujeto activo de la relación jurídico tributaria en relación a ejercer sus facultades de cobro del impuesto y multas, era de cinco años. Por derivar de una contribución federal, los ingresos obtenidos por concepto de Impuesto Sobre la Renta eran distribuidos 10% a la Entidad Federativa y otro 10% al Municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable.

La Ley de 1924 fue adicionada el cinco de abril del mismo año; adiciones que radicaban esencialmente en gravar a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, así como a los rendimientos de los capitales a los que se les fijó un gravamen mayor al contemplado para las demás Cédulas; reformas que se complementaron con aquellas que sufrió el Reglamento el 24 de julio 1924; ordenamiento legal promulgado en la misma fecha de la Ley; el cual entre otras cosas aclaraba cuestiones como las clases de causantes a que se refería, la forma de hacer manifestaciones a la autoridad administrativa fiscal y de pagar el impuesto, y de manera específica señalaba la forma en que se integrarían las Juntas Calificadoras y Revisoras, los procedimientos a seguir ante estos organismos y sus funciones.

Asimismo el Reglamento de la Ley de 1924 en su artículo 8 establecía expresamente las deducciones que podían efectuar las empresas, las cuales básicamente eran todas aquellas que tuviesen relación al costo de adquisición de materias primas; costo de transportes; arrendamiento de locales; sueldos, salarios y emolumentos; los gastos normales y propios del negocio; los intereses por

²¹ Ibidem, p.4.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

capitales adquiridos en préstamo; primas pagadas por seguros de riesgos del negocio; pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor; una cantidad para cubrir la depreciación y desgaste de la propiedad en un 5%, etc. En contraposición no permitía deducir pérdidas de ejercicios anteriores.

2.4. LEY DE 18 DE MARZO DE 1925.

En relación a esta Ley podemos mencionar, en primer término, que fue ésta a la que por vez primera se le denominó como LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, encontrándose vigente por un periodo de dieciséis años durante los cuales fue continuamente reformada en atención a las circunstancias económicas prevalecientes en nuestro país.

En cuanto al fondo de la misma podemos destacar que al igual que en la Ley de 1924, continuó vigente la disposición de destinar a las Entidades Federativas y Municipios donde se causara la contribución respectivamente un 10% a cada uno de ellos del total de los ingresos obtenidos por concepto de Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo con una importante variante que consistía en que se condicionaba a los citados niveles de gobierno para que no gravaran la misma fuente de ingresos; situación que tenía como finalidad el evitar la doble tributación, también conocida como concurrencia impositiva.

La forma de pago prevista por esta Ley consistía en que para cubrir el monto del impuesto a cargo del sujeto pasivo, éste podría hacerlo mediante timbres, en efectivo, o en cualquiera otra forma que se encontrara prevista y regulada en el Reglamento. Se dividió en Cédulas, con un total de siete que abarcaban las siguientes actividades: comercio, industria, agricultura, imposición de capitales, explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado, y sueldos y honorarios de profesionistas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La Cédula VI que contemplaba lo relacionado a sueldos contenía dos tarifas; "A" que atendía a los ingresos obtenidos en cualquier parte del país, excepto el Distrito Federal, ciudades fronterizas del norte del país y otras en las que el costo de la vida es superior al resto del país; y la tarifa "B" para el resto de los contribuyentes no contemplados en la tarifa anterior. Por cuanto hace a la tarifa "A" establecía exenciones para todos aquellos sueldos que durante un año no rebasaran los \$2,000.00, y para el caso de que se elevaran de este nivel se establecía una tarifa progresiva que iba del 1% al 4%. Por su parte la tarifa "B" establecía tarifas más bajas para aquellos causantes que tuvieran hasta \$12,000.00 de ingresos al año, empero para el caso de que se rebasara esta cantidad, sería aplicable la tarifa "A".

Las deducciones que de conformidad con esta Ley estaban previstas y reguladas en su artículo 30 y consistían en deducciones por cargas familiares, las cuales se encontraban sujetas al número de personas que sostuviera el causante, variables según se tratase de las tarifas "A" o "B", la primera de éstas que permitía deducciones desde \$250.00 para el caso de que sostuviera a una persona y hasta \$450.00 en tratándose de cuatro o más; por su parte la tarifa "B" permitía realizar deducciones desde \$360.00 hasta \$760.00 atendiendo al mismo número de personas que en la tarifa "A".

En relación a los rendimientos del capital se incluyó un interés supuesto del 6% anual para algunas actividades en las que no se pactara interés o que fuese inferior a éste. Por su parte los profesionistas, artesanos y artistas contemplados en la Cédula VII, estaban gravados con la misma tarifa prevista en la Cédula VI a la cual ya hicimos reseña, con excepción de los artistas y deportistas causantes que tenían que cubrir el impuesto por medio de una tarifa progresiva que iba del 1% al 10%, atendiendo al nivel de sus ingresos.

Las Cédulas I y II referentes a Comercio e Industria respectivamente tenían la misma tarifa, cuyas tasas iban del 2% al 8%, estando exentas las utilidades

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

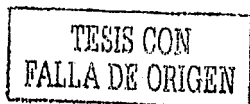
anuales hasta por \$2,500.00. Por cuanto hace al plazo para que operara la prescripción se reafirmó lo establecido en la Ley de 1924; es decir, un plazo de cinco años al igual que para el caso de devolución del pago en exceso, que posteriormente se redujo a dos años.

Las multas impuestas como consecuencia de violación a las disposiciones fiscales que fueran corregidas en forma espontánea y dentro de los treinta días siguientes a su comisión serían reducidas a la tercera parte.

En relación al Reglamento de esta Ley podemos decir que fue promulgado el 22 de abril de 1925, dividido en diez capítulos que abordaban cuestiones tales como: Declaraciones, plazos; libros costos e inventarios; oficinas receptoras, Juntas Calificadoras y Revisoras y un capítulo especial para cada cédula de la Ley que establecía la necesidad de acumular los ingresos obtenidos en dos o más empresas que pertenecieran a un mismo dueño y que estuvieran gravadas en la misma cédula.

" El hecho de que ciertas deducciones tales como las pérdidas sufridas por cuentas incobrables y las cargas familiares, hayan sido suprimidas de la Ley y cambiadas por otras más injustas, aunque más prácticas, y posteriormente se hayan vuelto a incorporar a la legislación fiscal mediante la Ley de 1964, nos demuestra que la Reforma Fiscal no es ni será algo que se pueda lograr o establecer repentinamente, sino por el contrario, tiene diversas etapas que se deberán ir estableciendo paulatinamente, ya que forman parte de una de las transformaciones más importantes en la estructura económica de un país, requiriendo por lo tanto dicha reforma de ir educando tanto a las autoridades como a los contribuyentes, a fin de que se puedan observar en México los cánones establecidos por los sistemas tributarios modernos, tendientes a conseguir la mayor justicia y equidad, al distribuir la carga pública entre los contribuyentes."²²

²² Ibidem, p. 9.



De gran relevancia se encuentra revestido el artículo 83 del Reglamento de la Ley en comento que a la letra establecía lo siguiente:

Artículo 83.- Las Juntas Calificadoras, cuando los inventarios o balances hayan sido certificados por contadores autorizados por la SHCP para hacer la certificación de esta clase de documentos, podrán proceder a la calificación de las declaraciones limitando la comprobación de los datos declarados, a la confronta de aquellas partes de la contabilidad que juzguen indispensables.

Las mismas Juntas llevarán un registro de los contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda, para certificar los documentos a que se refiere el párrafo anterior.

Este numeral lo podemos considerar como el antecedente más remoto de lo que actualmente conocemos como dictámenes de contadores públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, empleados por los contribuyentes a los cuales la propia ley les exige presentar sus declaraciones al través de estos profesionistas.

2.5. LEY DE 31 DE DICIEMBRE DE 1941.

Promulgada el 31 de diciembre de 1941, entrando en vigor el primero de enero de 1942. La vigencia por casi diecisiete años de la Ley expedida en 1925, retocada a través de una serie de reformas, hizo urgente la aprobación de un nuevo texto que incluyera "con criterio sistemático" todas las normas referentes a la materia, lo que dio lugar a la Ley de 31 de diciembre de 1941 y que fue promulgada siendo Presidente de la República el general Manuel Ávila Camacho y Secretario de Hacienda el Lic. Eduardo Suárez.

Se dividía como las anteriores en Cédulas, la Cédula I referente al comercio, industria y agricultura; los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares estaban gravadas en la Cédula II; la Cédula III regulaba lo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

relativo a las participaciones provenientes de explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios; la Cédula IV contemplaba a los asalariados; la Cédula V a aquellos causantes que ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Así podemos observar que dentro de la Cédula I establecían tablas para aquellos contribuyentes que obtuvieran ingresos menores a \$100,000.00 anuales, clasificando así a los causantes de acuerdo con la actividad que desempeñaran y el impuesto que deberían cubrir al través de una cuota fija. En cuanto a las exenciones, se aplicaban a todos los contribuyentes que obtuvieran utilidades anuales de hasta \$2,000.00. La tarifa aplicable era progresiva que iba del 3.3% para el caso de utilidades de \$2,000.00 en adelante; y hasta un 20% para utilidades mayores de \$500,000.00

La Cédula II concedió exención a los bonos de la Deuda Pública Mexicana. Asimismo siguió estableciendo un interés presunto del 6% para fines de la determinación de la base gravable de aquellos préstamos en los que no se pactara ningún interés o éste fuera menor al porcentaje citado.

La Cédula III, relativa a la explotación de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, Estados o Municipios sufrió un aumento en su tasa hasta llegar al 33% aplicable a ingresos gravables superiores al medio millón de pesos.

La Cédula IV, sueldos, suprimió las deducciones por concepto de cargas de familia y gravó los ingresos mensuales superiores a \$ 166.66 hasta \$ 200.00 con el 1.3%, concediendo exención a una cantidad inferior. Gravaba los ingresos brutos, ignorando con ello el principio de capacidad contributiva.

El impuesto anual para los causantes de Cédula V, honorarios, se determinó únicamente a base de clasificación en categorías, gravando ingresos y no utilidades.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por reforma al artículo 15 en su tracción IX bis, se creó el impuesto sobre dividendos que repartieran sociedades mexicanas o extranjeras que actuaran dentro del territorio nacional. La tasa reservada a los dividendos fue la del 8% proporcional y quedaron exentos de la progresiva. Según el artículo 17. El impuesto sobre dividendos se transformó, denominándose de entonces en adelante Impuesto sobre Ganancias Distribuibles.

El 30 de diciembre de 1947 se iniciaron reformas del impuesto, modificándose el artículo 14 para excluir del gravamen los ingresos derivados de arrendamientos efectuados por sociedades civiles. Finalmente, la Ley de 1941 sufrió sus últimas reformas el 29 de diciembre de 1952 las cuales abarcaron no sólo el Impuesto sobre la Renta, sino el Impuesto sobre Utilidades Excedentes. Por virtud de estas reformas, la exención de que gozaban los dueños de coches de alquiler se limitó al propietario de un solo automóvil de alquiler destinado al transporte de pasajeros.

El reglamento de la Ley de 31 de diciembre de 1941 siguió los lineamientos del Reglamento anterior en cuanto a su división lógica y a la forma de presentar las materias de que trata, sólo que se hicieron algunas adiciones a los textos, en concordancia con las modificaciones que había sufrido la Ley.

Se mejoraron las normas de vigilancia fiscal sobre las contabilidades, de tal suerte que no se admitían gastos que no estuvieran consignados en su asiento respectivo aun cuando hubiera documentos que los acreditaran, ni se autorizaban deducciones de cantidades correspondientes a otros ejercicios, del que comprendiera la declaración.

Al través de las reformas del 20 de enero de 1943 se implantó el numeral 67 del citado Reglamento, el cual permitía deducir para efectos del cómputo en Cédula II, el 10% de las utilidades que fueran reinvertidas, pudiendo efectuarse esta

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

reversión en cualquier sociedad, aunque fuera diferente a la que las hubiera generado.

Posteriormente, en diciembre de 1949, se implantó una nueva serie de reformas al Reglamento, entre las cuales se destaca la del artículo 27, fracción VII, destinada a regular la determinación del costo para los causantes con ingresos mayores de cinco millones de pesos, con lo cual se abrió un régimen de mayor control para estos causantes, obligándolos a llevar, mediante los registros necesarios, una contabilidad de costos, con sus peculiaridades para comerciantes, industriales, agricultores y ganaderos. De la misma forma estableció la obligación de expedir facturas, cuando la venta fuera mayor de \$50.00 y la solicitara el comprador.

2.6. LEY DE 30 DE DICIEMBRE DE 1953.

En el año de 1954 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta Ley, además de incluir una serie de nuevos e importantes preceptos y de reagrupar, en forma lógica los correspondientes a la legislación anterior, rigió sin ninguna modificación durante los años de 1954 y 1955. Fue hasta 1956 cuando se introdujeron algunas reformas de consideración.

En las reformas de 1954 se segregaron los preceptos indebidamente incorporados al Reglamento para trasladarlos a la Ley y se aprovechó la ocasión para hacer una nueva estructuración de títulos y capítulos que incluyera, en forma clara y lógica, el acervo de conocimientos obtenidos de la aplicación administrativa del impuesto.

En este orden de ideas, observamos que la Ley del 30 de diciembre de 1953, agrupaba a los contribuyentes en las siguientes siete Cédulas:

Cédula I Comercio.

Cédula II Industria.



Cédula III	Agricultura, ganadería y pesca.
Cédula IV	Remuneración del trabajo personal.
Cédula V	Honorarios de profesionales, técnicos, artesanos y artistas.
Cédula VI	Imposición de capitales, y
Cédula VII	Regalías y enajenación de concesiones.

Esta Ley contempla por primera ocasión las cantidades que podían deducir los contribuyentes para determinar la base o utilidad gravable. Dentro de la Cédula IV se estableció como mínimo gravable la cantidad de \$300.00.

En relación a la Cédula VI, se preveía una deducción equivalente a un 20%, suplementario al 10% que por concepto de incremento a la reserva de reinversión contemplaba la Ley de 1941.

"La innovación más importante que establecía el anteproyecto de esta Ley, era la creación de una cédula complementaria que iniciaría la transformación del impuesto sobre la renta, en cuanto a impuesto personal, en un impuesto global. Sin embargo, dicha disposición no fue aprobada debido a cierto temor de que se obstaculizara la inversión privada, por lo que se prefirió eliminarla, a cambio de que el gravamen del impuesto sobre ganancias distribuibles fuera aumentando del 10% al 15%. Sin embargo, como veremos más adelante, pocos años después, y conservándose ese aumento, se estableció la tasa complementaria sobre ingresos acumulados."²³

En relación al Reglamento de la Ley en comento, dicho ordenamiento legal fue promulgado el 30 de enero de 1954. Con sus nuevas disposiciones, se le concedía a éste la importancia que tiene la correcta determinación de cualquier utilidad. De las reformas a la Ley de 1954, vigentes a partir del 1.º de enero de 1956, se hará en seguida un breve comentario a algunas de las más importantes.

²³ Ibidem, p. 17.

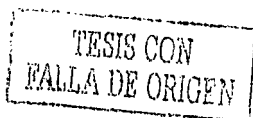
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por cuanto hace a la modificación de las tarifas. El artículo 55 de la Ley, que contiene la tarifa para las actividades comerciales e industriales, sufrió un aumento en los niveles de utilidad más elevados. Hasta 1955, la progresión de la tarifa se detiene al llegar a un millón de pesos anuales, y señala que la utilidad superior a esa cifra se grava con el 33% de impuesto. Esta tarifa se inicia con un mínimo exento, de dos mil pesos de utilidad anual; a partir de esa cifra se establecen treinta escalones de utilidades que van de una cantidad mayor de dos mil pesos, hasta la de un millón, y la carga fiscal se fija en 3.80% para el nivel más bajo, hasta llegar al 33% sobre utilidades mayores a un millón de pesos, todo esto conforme al principio de la tasa progresiva.

Debido a la protección fiscal otorgada a favor de la actividad agrícola, ganadera y pesquera, en la reforma no se incluyó un aumento en la tasa que grava las actividades de Cédula III, insistiendo de esta suerte en los beneficios fiscales que a esas actividades desea otorgar el Estado, para alentar su desarrollo.

Capitalización de la reinversión de utilidades. En distintas ocasiones y en diversos documentos públicos, tanto el Presidente de la República, como el Secretario de Hacienda, proclamaron la necesidad de la reinversión de utilidades en los negocios, alentándola a través de medidas fiscales. La más importante al respecto es sin género de duda, la posibilidad de deducir de la base del impuesto sobre ganancias distribuibles, a que se refiere la fracción X del artículo 125, las reservas de reinversión aludidas por el artículo 138.

La Ley de 1954 siguiendo los lineamientos de la legislación anterior, estableció en el artículo 139 que las reservas de reinversión sólo podrían aplicarse para absorber pérdidas de capital, y en el caso de llevarlas al mismo, se causaba el impuesto sobre dividendos en Cédula VI. En estas condiciones, en el momento de capitalizarse las reservas de reinversión, debía pagarse el impuesto sobre dividendos del 15%, cuando las sumas no habían sido repartidas a los socios o accionistas y de manera más segura formaban parte del capital de las empresas.



Esta situación prevalecía aun en el caso de la reserva legal que están obligadas a constituir las sociedades, en los términos de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Con las reformas, se modificó el artículo 24 para gravar en Cédula I los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles, cuando el arrendador se reputa comerciante, conforme a Derecho y los perciba en relación con su actividad mercantil. En los mismos términos quedaron gravados los comerciantes, personas físicas, cuando reciben arrendamientos de inmuebles relacionados directamente con su actividad mercantil.

En relación a la devolución y compensación de impuestos. El mecanismo de la Ley del Impuesto sobre a Renta obligaba a los contribuyentes en las actividades mercantiles de las cédulas I, II y III a cubrir el impuesto correspondiente a un ejercicio de doce meses sobre las utilidades determinadas conforme a la Ley.

Como el pago del impuesto en una sola exhibición al final del ejercicio, no permite cubrir los gastos del Estado erogados durante el mismo periodo y además contraría el principio de la comodidad en el pago del Impuesto, uno de los más importantes de la doctrina fiscal, al cual ya hicimos referencia en el capítulo uno de nuestra investigación, se estableció el sistema del pago anticipado o del pago provisional, según el cual el contribuyente cada cuatro meses entrega una parte de las utilidades obtenidas en ese lapso, de tal suerte que en un ejercicio entera tres pagos provisionales y uno definitivo al presentar su declaración. Cuatro exhibiciones parciales de una suma importante otorgan mayor facilidad al contribuyente, que la obligación de cubrir en un solo pago el total del impuesto causado en un ejercicio.

Se mantuvo el sistema de devolución con la rapidez que los trámites burocráticos lo permiten, y se creó una figura de la cual se esperan los mejores resultados: la compensación automática en el Impuesto sobre la Renta.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para el caso de que el contribuyente hubiese pagado en demasía, la autoridad administrativa fiscal debía devolver o compensar dichos excesos, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de haberse presentado la declaración definitiva, y en caso de que se rebasara este periodo de tiempo, debían pagarse al contribuyente intereses equivalentes al 9% anual respecto del monto pagado en exceso.

Dentro de esta tendencia, las modificaciones al artículo 29 tienen la mayor importancia, por cuanto representan el propósito de la autoridad fiscal de adecuar la utilidad legal, base del impuesto, a la utilidad real de los negocios. Dentro de esta tesis general, podrán apreciarse las ventajas de la reforma al encabezado del artículo 29 con el propósito de precisar lo que debe entenderse por ingreso bruto, del cual se parte para restar las deducciones aprobadas.

Se dispone restar del ingreso total las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones, y al resultado se le llama ingreso neto, para distinguirlo del ingreso total o bruto. El contribuyente, para fijar su utilidad gravable, partirá de su ingreso total determinando el ingreso neto, una vez restados los ajustes por los conceptos referidos, y de este ingreso procederá a deducir los renglones permitidos en el artículo 29, en lo procedente.

El artículo 30 se ocupa de señalar los requisitos que deben llenar las deducciones autorizadas para su procedencia, y así admite sólo las relacionadas con los fines del negocio y sean una consecuencia ordinaria y normal del giro; que, por otra parte, estén en proporción con sus operaciones; que cuando se han hecho valer como deducciones específicas, no quieran computarse dos veces tomándolas nuevamente para calcular los costos y, por último, que todas las erogaciones se cubran realmente en el periodo de la declaración, a menos de que siendo gastos de un ejercicio anterior, no hayan afectado la utilidad gravable de éste, sino la del periodo motivo de la declaración. Dentro de la Ley en estudio se suprimió el recurso de reconsideración.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.7. LEY DE 30 DE DICIEMBRE DE 1964.

Dentro de este ordenamiento legal se dejó atrás el sistema cedular y se dividió en dos Títulos; uno de ellos regulaba todo lo relativo al gravamen establecido al Ingreso Global de las Empresas y el segundo referente a las Personas Físicas. Contemplaba de la misma forma las deducciones que los contribuyentes podían efectuar para determinar la utilidad fiscal. El Reglamento de la Ley de 1964 fue publicado hasta el 4 de octubre de 1977.

En este contexto podemos observar que los sujetos del impuesto eran las personas físicas y morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesca, las asociaciones y sociedades de carácter civil y finalmente las unidades económicas sin personalidad jurídica.

"En relación con la percepción de ingresos por los sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, se estableció que no serían acumulables los dividendos o utilidades que fueren percibidos de toda clase de sociedades que operaran en el extranjero, siempre que estos ingresos correspondieran al causante en su carácter de accionista o socio."²⁴

"También se estableció que no sería ingreso acumulable el impuesto al valor agregado que se trasladara a los contribuyentes en los términos de la Ley respectiva."²⁵

" En esta Ley se continuó con el sistema previsto en la de 1953, que permitía al causante que realizara ventas en abonos, el optar por considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio, o bien acumular únicamente los abonos que efectivamente le pagaran sus clientes en el ejercicio. Este sistema fue adoptado

²⁴ Ibidem., p. 20.

²⁵ Ibidem., p. 21.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

por muchos contribuyentes, dado que permite diferir el pago del impuesto sobre la renta, hasta que realmente se obtiene el efectivo proveniente de las ventas que generan utilidad, que es la que da origen al pago del referido impuesto."²⁶

Asimismo, a partir de 1978 contempló una deducción para los contribuyentes conocida como "deducción adicional" cuyo importe era superior en la medida en que aumentarían las deducciones por concepto de depreciación y en la medida en que los activos financieros del contribuyente fueren superiores a los pasivos que tuviere durante el ejercicio.

Estableció la posibilidad de que el sujeto pasivo dedujera de su utilidad gravable, el importe de las pérdidas de operación que hubiere tenido en cinco ejercicios anteriores. De la misma forma se permitió deducir los incrementos que hicieran las empresas a la reserva para fondos de pensiones o jubilaciones del personal; para tal efecto se instituyeron reglas especiales que tenían que satisfacer los administrados como la de que el plan correspondiente estuviera aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por cuanto hace a las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo se permitió la deducción de las cuotas obreras pagadas por los patrones que correspondieran a trabajadores de salario mínimo, en estas condiciones no sería deducible cualquier gasto por cuotas obreras que absorbiera el patrón y a cargo de trabajadores que percibieran salarios superiores al mínimo.

La tarifa para el pago del impuesto estaba prevista en el artículo 34, en el que se contenían tasas que iban del 5% para los primeros \$2,000.00 de utilidad, hasta el 42% para el caso de que se obtuvieran más de \$500,000.00 de ganancia. Para las personas físicas también se estableció que las erogaciones superiores a los ingresos que hubieran declarado en un determinado año se consideraban ingresos

²⁶ Idem.



gravables. En tal virtud podemos decir que la forma de gravar a las personas físicas se mantuvo muy similar a la Ley de 1953.

También se les otorgó la posibilidad de estar exentos a todos aquellos que obtuvieran ingresos derivados de la enajenación de su casa habitación, siempre que el importe obtenido por esta operación lo invirtieran en la adquisición o construcción de otro inmueble para establecer su domicilio.

Es esta Ley la primera que establece como ingresos gravables los que obtuviera el contribuyente por la adquisición de bienes, como donaciones, obtención de tesoros, adquisición por prescripción, ingresos por accesión que se obtuvieran en terrenos propiedad del sujeto pasivo así como para cuando adquiriera bienes en un precio inferior a su valor de avalúo; cuya diferencia fuera superior al 10% entre el precio pagado y el avalúo, en este caso se consideraría como ingreso gravable.

Se implantó como deducción los honorarios médicos y dentales, los gastos hospitalarios que efectuara para él mismo, para su cónyuge o concubino y para sus ascendientes o descendientes en línea recta; siempre que los beneficiarios no tuvieran ingresos propios gravados por la Ley. También se permitió deducir gastos funerarios y los donativos y se establecieron cantidades que podían deducir por concepto de cargas familiares en cantidades que fluctuaban de \$1,500.00 a \$6,000.00 anuales en relación a las personas citadas.

"Por primera vez se introdujo en la Ley el sistema de la "transparencia fiscal" para los accionistas personas físicas de las sociedades mercantiles, sistema que permitía que la persona física dedujera del impuesto sobre la renta a su cargo, una parte del que hubiere pagado la sociedad."²⁷

²⁷ Ibidem, p. 26.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

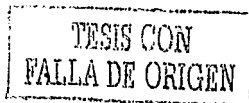
2.8. LEY DE 31 DE DICIEMBRE DE 1980.

La ley fue publicada el 31 de diciembre de 1980 por el entonces presidente de los Estados Unidos Mexicanos José López Portillo es la que precede a la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta. Contaba con una estructura muy similar a la ley vigente; dividiéndose en ocho Títulos. El Título I, Disposiciones Generales; Título II, de las Personas Morales; Título III, Del Régimen Simplificado de las Personas Morales; Título IV, De las Personas Físicas; Título V, De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional; Título VI, De los Estímulos Fiscales; Título VII, del Sistema Tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades Empresariales; y Título VIII, Del Mecanismo de Transición del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades Empresariales.

En estas condiciones observamos que en su artículo uno establece como sujetos del gravamen a las personas físicas y morales residentes en México así como a las residentes en el extranjero con establecimiento permanente o una base fija en el país, así como aquellos que su fuente de riqueza se encuentre situada en el territorio nacional.

"Para comprender los supuestos bajo los cuales una persona se convierte en sujeto obligado o contribuyente del ISR en México, es preciso analizar los criterios que condicionan la causación del impuesto con motivo de la percepción de ingresos. Esos criterios son; I) la residencia del sujeto, II) la posesión de un establecimiento permanente en el país, III) la posesión de una base fija en el país y IV) la ubicación de la fuente de riqueza de la que provenga el ingreso."²⁸

²⁸ CALVO NICOLAU, Enrique, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Tomo I, Editorial Themis, México 1995, p. 257.



En lo referente a los intereses, en el numeral 7-A establece lo que se considerará como tal para la ley. Asimismo en el dispositivo 7-C se prevé la forma y reglas a seguir para el efecto de realizar la actualización de cantidades a que hace referencia la propia Ley, incluyendo las tarifas y tablas aplicables, relacionándose con lo que contempla el artículo 17-A del Código Fiscal Federal.

La tasa aplicable a las personas morales para el efecto de determinar el impuesto a su cargo, el numeral 10 el cual además de contemplar la citada tasa, regulaba diversos aspectos relativos a las personas morales, de esta forma tenemos que la ley establecía una tasa del 35%, contemplando de la misma forma los casos en los cuales se podía reducir hasta un 30% como era el diferimiento del impuesto a la utilidad reinvertida en cada ejercicio.

Respecto de las personas morales, se instauró como deducción de estos sujetos del gravamen la exención para actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, la que tenía como único límite el que no fuera superior a 200 veces el salario mínimo general elevado al año correspondiente al área geográfica en que realizara su actividad; se establecía la forma en que se determinaría la participación de los trabajadores en las utilidades obtenidas por las empresas, específicamente en el artículo 14 para el efecto de dar estricto cumplimiento a lo dispuesto por el inciso e), fracción IX del artículo 123 constitucional y el 120 de la Ley Federal del Trabajo.

Contemplaba un capítulo a efecto de determinar los ingresos que se encontraban exentos del gravamen y la forma en que deberían realizar los cálculos respectivos. Asimismo les imponía la obligación de realizar pagos provisionales trimestralmente y la declaración anual.

En cuanto a las personas físicas, contempladas dentro del Título IV, integrado por doce capítulos que en términos generales se dividían de la siguiente forma: El Capítulo I, De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

servicio personal subordinado; Capítulo II, De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente; Capítulo III, De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles; Capítulo IV, De los Ingresos por Enajenación de Bienes; Capítulo V, De los ingresos por Adquisición de Bienes; Capítulo VI, De los Ingresos por Actividades Empresariales, subdividido en tres secciones; Capítulo VII, De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales; Capítulo VIII, De los Ingresos por Intereses; Capítulo IX, De los Ingresos por obtención de premios; Capítulo X, De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas; Capítulo XI, De los Requisitos de las Deducciones; y Capítulo XII, de la Declaración Anual.

Encontramos en primer término el numeral 74 que contempla específicamente a los sujetos citados así como los ingresos por los cuales se encontraban obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, dentro del artículo 77, se establecían todos aquellos ingresos que se encontraban exentos del impuesto como son los obtenidos por jubilaciones, pensiones y haberes del retiro; gastos médicos, dentales, hospitalarios y funerales; cuotas de los trabajadores al IMSS; primas de antigüedad; enajenación de casa habitación; operaciones financieras derivadas del capital; actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; los intereses pagados por instituciones de crédito; intereses de bonos del gobierno federal; donativos, herencia o legado; alimentos; enajenación de derechos parcelarios; derechos de autor y otros cada uno de ellos obviamente debían reunir ciertos requisitos legales para poder encuadrarlos dentro de la hipótesis normativa.

En relación a nuestro tema de investigación; es decir, los ingresos por intereses obtenidos por las personas físicas, se encontraban previstos y regulados dentro del Capítulo IV, del Título IV, artículos 125 a 128, denominado precisamente así De los Ingresos por Intereses. Específicamente lo establecido al artículo 126,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

numeral que imponía la obligación a toda aquella persona que pagase los ingresos citados, retener el impuesto a la tasa del 24% sobre los diez primeros puntos porcentuales de los intereses pagados; asimismo estableció expresamente que las retenciones realizadas de conformidad con este artículo, serían sobre el total de los intereses, sin deducción alguna, y tendrían el carácter de pago definitivo.

Se estableció un Capítulo correspondiente a establecer los requisitos que debían cubrir las deducciones autorizadas para las personas físicas como son: que fueran estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos; que se realizaran por una sola vez; que se comprobaran con la documentación prevista en las leyes fiscales respectivas; que se llevara el registro en la contabilidad; que los pagos por seguros y fianzas se realizaran de conformidad con la ley de la materia; coadyuvar con la autoridad administrativa fiscal a acreditar las cantidades a deducir en perjuicio de un tercero, entre otros requisitos que debían cumplir las personas físicas para poder realizar estas deducciones dentro de cada ejercicio fiscal y determinar el crédito fiscal a su cargo o favor, según fuera el caso.

Finalmente diremos que en su Capítulo XII denominado De la Declaración Anual, se establecía lo relativo a la obligación y forma en que las personas físicas debían presentar su declaración anual; asimismo instituían deducciones personales autorizadas, adicionales a las ya previstas en cada Capítulo.

La tarifa aplicable a las personas físicas se encontraba prevista en el artículo 141, la cual era progresiva, atendiendo al monto de los ingresos percibidos en el ejercicio fiscal en que se hubieran causado, la cual iba de un 3% hasta un 40%, estableciéndose también la forma en que se actualizaría la tarifa; permitiendo realizar una deducción por concepto de subsidio en contra del impuesto de conformidad con el numeral 141-A. Asimismo se instauraba el llamado crédito general que era variable según fuera diario, mensual, trimestral o anual.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO 3.

DERECHO COMPARADO.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.- DERECHO COMPARADO.

En el capítulo que nos ocupa estableceremos los puntos más relevantes en relación al Impuesto Sobre la Renta, tomando en cuenta las disposiciones aplicables en diversos países en cuanto a este gravamen, lo anterior con la finalidad de instaurar la forma en como lo regulan estos ordenamientos a nivel mundial.

En este sentido, consideramos importante realizar la comparación citada con la única finalidad de reflexionar las diversas etapas de transición respecto de nuestro tema de investigación.

3.1. ALEMANIA.

En primer término observamos lo que contempla la legislación alemana. Así tenemos que "el Impuesto Sobre la Renta está regulado en la correspondiente Ley (EstG, en texto del 21.6.1979, últimamente modificada según la Ley del 20.8.1980. Sobre la Ley se ha decretado el correspondiente Reglamento de Ejecución del Impuesto Sobre la Renta (EstG) en texto del 24.9.1980."²⁹

"Existe desde 1870 en que la guerra contra Francia provocó la institución definitiva del impuesto a las rentas. Caracterizan su régimen los elementos que a continuación esbozamos:

1) Se excluyen de la imposición las rentas del Estado central, del provincial, de las municipalidades, de las sociedades de beneficencia, de las cooperativas y de aquellas corporaciones que tengan por objeto acordar pensiones a la ancianidad.

²⁹ KRAUSE, Michael y otros, DERECHO TRIBUTARIO ALEMÁN, ORIENTACIÓN PARA EMPRESAS EXTRANJERAS, Editorial DIC, Bonn, 1982, p. 16.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2) Determinase las rentas que deben gravarse, estableciéndose un **mínimum** y se fijan 26 categorías de renta a cada una de las cuales corresponde una cuota especial; esto es lo que se denomina "la progresividad por grados".

3) Determinánse las deducciones por cargas de familia, y siempre que la renta del padre no sea inferior al **mínimum legal**, que la misma ley determina, para poder gozar del beneficio de la discriminación del impuesto.

4) Se establece, en punto de las profesiones, rebajas en concepto de compensación de los gastos inherentes; v.g., conservación de maquinas industriales, indemnización del riesgo profesional en los accidentes de trabajo, jubilación o retiro de los obreros.

5) El impuesto recae sobre el importe total de los ingresos expresados en dinero y deducidos los gastos de producción y ciertas cargas personales.³⁰

Una vez realizada la cita anterior, podemos determinar que en Alemania, el Impuesto Sobre la Renta posee, características muy similares a la Ley de la materia vigente en nuestro país, se contemplan rentas derivadas de los ingresos que percibe el Estado en sus diversos niveles de gobierno al igual que los emanados de algunas otras personas morales. Asimismo contempla lo que en nuestro ordenamiento legal conocemos como tarifas que contienen el impuesto aplicable en atención al nivel de ingresos de los contribuyentes, las cuales se encuentran estrechamente vinculadas con los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva estudiados en nuestro capítulo uno, vislumbrando además el mínimo exento del pago del gravamen.

De la misma manera permite al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria el realizar deducciones tendientes a determinar la base gravable a la cual se aplicará

³⁰ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, TOMO XV IMPO-INSA, Editorial Driskil S.A., Buenos Aires 1982, p.149.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

la cuota que al efecto se deba utilizar, atendiendo a la categoría dentro de la cual se encuadre la citada base, situación que se asemeja al nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta, ya que como lo establecimos con antelación, para el efecto de que el contribuyente determine el crédito fiscal a su cargo o a su favor, según sea el caso, podrá descontar del total de sus ingresos diversas deducciones establecidas en la propia Ley.

El sujeto del gravamen se resume en la siguiente cita: "Al impuesto sobre la renta están sometidas las personas naturales con sus ingresos. Las personas que tienen un domicilio o residencia habitual en el interior, están sometidas al impuesto sobre la renta, que afecta a todos sus ingresos nacionales y extranjeros (renta universal), con reserva de la aplicación de convenios de doble imposición (deber tributario limitado). Las personas que no tienen un domicilio, ni residencia habitual en el interior, sólo están sometidas al impuesto sobre la renta respecto de determinados ingresos procedentes del interior del país (deber tributario limitado)."³¹

En la anterior cita se hace referencia a lo que la legislación alemana conoce como renta universal y deber tributario limitado; al respecto podemos determinar que la diferencia existente entre ambos conceptos es clara; por un lado encontramos a la renta universal, en virtud de la cual se gravan los ingresos totales de los sujetos tanto nacionales como extranjeros; en contraposición se encuentra el deber tributario limitado, régimen fiscal en virtud del cual se gravan única y exclusivamente los ingresos del contribuyente que provengan del territorio nacional, contando con un tratamiento diverso.

En este orden de ideas, en relación al citado régimen del deber tributario limitado la Ley de la materia establece que sólo se permitirán deducir gastos empresariales, cuando estén en conexión económica con ingresos nacionales. En

³¹ KRAUSE, Michael, Op. Cit., p.p. 16 y 17.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cuanto a la tarifa, deducen de los ingresos solamente el importe exento de 846 DM; con una tarifa mínima de 25%.

En los demás casos rige la tarifa general del gravamen y no es aplicable la tarifa splitting aplicable para cónyuges. También resulta aplicable la deducción del impuesto sobre el salario o del impuesto sobre el producto del capital.

En este sentido, se observa que los ingresos sujetos al régimen con deber tributario limitado "están sometidos al impuesto sobre la renta, sólo en cuanto a sus ingresos nacionales (art. 1 párra. 3 EStG), que la Ley expone en particular (art. 49 EStG). El Derecho del impuesto sobre la renta aplica a diversos conceptos para localizar los ingresos según su naturaleza. Los ingresos de establecimiento industrial, comercial, artesano, proceden del interior cuando allí se mantiene un establecimiento, o un representante permanente."³²

En relación a los ingresos derivados del ejercicio de profesiones, equiparable a lo establecido en el Capítulo I, Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Nuestro país denominado (De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado), permite al contribuyente realizar rebajas, conocidas en nuestra Ley como Deducciones Autorizadas.

Así tenemos que "en los ingresos del trabajo dependiente se aplica el impuesto sobre la renta deduciéndolo del salario laboral (impuesto sobre el salario), en tanto el patrono esté domiciliado en el interior, o tenga allí un establecimiento empresarial, o un representante permanente (patrono nacional) (art. 38 EStG). Sólo se verifica una estimación cuando los ingresos sometidos a deducción del impuesto sobrepasan ciertos límites, o los ingresos no sometidos a la deducción del impuesto sobre el salario exceden de 800 DM (art. 46 EStG). El impuesto sobre el salario se computa en el impuesto sobre la renta (art. 36 EStG)."³³

³² Ibidem, p. 26.

³³ Idem.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En el mismo sentido, se establecen analogías con nuestra Ley para el efecto de determinar el impuesto o crédito fiscal del contribuyente, como son el sumar todos los ingresos en dinero que se encuentren gravados, para posteriormente restar todas aquellas cantidades que por disposición legal se encuentren exentas del gravamen o que sean cantidades que se permitan deducir.

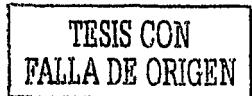
"Constituyen, pues, la renta imponible de los ingresos procedentes de propiedades territoriales, explotaciones industriales, capitales inmobiliarios, rentas de trabajo personal y los demás ingresos, cualquiera que sea su naturaleza."³⁴

Observamos, que al igual que en nuestro país, el objeto del Impuesto Sobre la Renta consiste en gravar todos aquellos ingresos que perciba el gobernado en su calidad de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, salvo aquellos que se encuentren exentos, lo anterior en virtud de las citas transcritas en relación directa con lo que expresamente establece el artículo 1 de la Ley del gravamen citado, en vigor para el ejercicio fiscal dos mil dos en México.

En cuanto a la determinación del impuesto por parte del contribuyente, en la legislación alemana se realiza el siguiente procedimiento "transcurrido el año natural (periodo de estimación) se determina (estima) el impuesto según la renta que el contribuyente alcanzó en ese periodo (art. 25 EStG). El contribuyente ha de presentar una declaración del impuesto sobre la renta (art. 56 EStG). En el período de estimación en curso se han de pagar anticipos (art. 37 EStG). Los cónyuges, si ambos están limitadamente obligados a tributar, y no viven duraderamente separados, pueden elegir entre la estimación individual o la estimación conjunta según la tarifa-splitting (art. 26 EStG). La estimación se omite por regla general, cuando el contribuyente sólo tiene ingresos sometidos a una deducción de impuesto."³⁵

³⁴ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Op. Cit. p.149.

³⁵ KRAUSE, Michael, Op. Cit., p. p. 25 y 26.



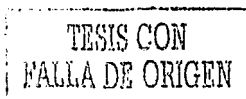
Ya de manera más concreta y específica, relacionándolo con nuestro tema de estudio; es decir, el tratamiento que se da a los ingresos que por concepto de intereses tienen las personas físicas, en la Legislación Alemana, se regula de la siguiente forma:

"En determinados ingresos procedentes del patrimonio de capital (art. 20 EStG), el deudor del producto del capital ha de retener y pagar el impuesto sobre el producto del capital los dividendos y otros productos de participaciones, así como los intereses de títulos obligacionales, cuando en la fecha del vencimiento, el acreedor no tiene un domicilio ni residencia habitual en el interior del país. La cuota del impuesto sobre el producto del capital asciende al 25% (al 33/ 13%, cuando el deudor asume el impuesto).

En intereses devengados por determinados valores de renta fija (art. 43, párr. 1, núm. 5 EStG), el impuesto sobre el producto del capital asciende al 30% (42.85%) (art. 43ª EStG). El impuesto sobre el producto del capital es asimismo computable en el impuesto sobre la renta, o dado el caso, reembolsado. En intereses del tipo de los aludidos en el art. 43, párr. 1, núm. 5 EStG, el impuesto sobre la renta se considera liquidado con el impuesto sobre el producto del capital (impuestos sobre cupones, art. 46ª EStG)."³⁶

Consideramos que es muy parecido el tratamiento fiscal que se otorga a los ingresos derivados del capital en la legislación alemana respecto de nuestro país, sin embargo existen dos grandes diferencias que derivamos de la cita, consistente la primera de ellas en que el producto o utilidad obtenida por este concepto es acumulable, sin excepción alguna, al resto de los ingresos gravables obtenidos por los contribuyentes; y la segunda de ellas relativa a que la retención del producto del capital, sólo se efectúa cuando en la fecha del vencimiento, el acreedor no tiene un domicilio ni residencia habitual en el interior del país.

³⁶Idem.



Circunstancias de las cuales adolece nuestra legislación, especialmente tomando en consideración las disposiciones legales previstas en el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en tal virtud se reitera lo acertado de nuestra posición respecto del citado precepto legal.

En este sentido podemos decir que si bien es cierto la legislación alemana también impone la obligación de retener un porcentaje del monto derivado del producto del capital de los sujetos del gravamen, también lo es que permite al contribuyente dar el tratamiento igualitario al resto de sus ingresos, lo que no es permitido en nuestro país como lo estableceremos en el capítulo siguiente.

3.2. ARGENTINA.

Dentro de lo que es este país sudamericano, el cual indudablemente ha tenido influencia en materia jurídica, específicamente hablando en materia tributaria, en el resto de los países latinoamericanos, incluyendo a México, tomando en cuenta que diversos doctrinarios de Argentina sirven como apoyo para sustentar conceptos e ideas en la materia.

En este tenor, observamos que La Ley del Impuesto Sobre la Renta "Originariamente se dictó hasta el año de 1934. Se gravan las rentas derivadas de fuente argentina, a favor de nacionales o de extranjeros residentes en el territorio argentino. Se opta por el sistema de la renta neta. Ella admite excepciones a favor de las rentas de títulos de deuda pública, aunque no con carácter absoluto; de rentas que obtengan la Nación, las provincias y municipalidades; de los diplomáticos; de las sociedades cooperativas; de las donaciones con fines de interés público; primas e indemnizaciones de compañías de seguros e indemnización por accidentes de trabajo. Las rentas se dividen en cuatro

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

categorías, comprendiendo la primera, la renta del suelo que alcanza a la propiedad rural como a la urbana. La segunda categoría corresponde a la renta de capitales mobiliarios y similares."³⁷

Con apoyo en la anterior cita, podemos decir que el Impuesto Sobre la Renta en Argentina posee características que lo asemejan a las disposiciones de la materia en nuestro país.

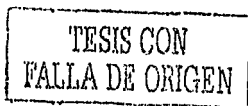
Observamos que emplea conceptos como son la residencia; la nacionalidad, entre otras. De esta manera, contempla ingresos no susceptibles del impuesto, circunstancia que evidentemente atiende a las condiciones económicas, políticas y sociales del Estado mismo.

Del mismo modo que en nuestra Ley, en Argentina se realiza una división de las diversas rentas, para el efecto de regular independientemente a cada uno de los ingresos gravables y que la recaudación sea menos compleja y por ende eficiente, en nuestro concepto, menos complejo que en México.

"La ley considera tales a los intereses fijos y variables de préstamos en dinero o valores, dividendos de títulos o acciones o de otras participaciones de capital social en sociedades de responsabilidad limitada y en comandita y los réditos de otra materia imponible similar como ser la locación de cosa muebles o de derechos, las regalías, las rentas vitalicias y las rentas o subsidios periódicos, excluidos los de carácter alimenticio, siempre que se trate de capitales, cosas o derechos, colocados o utilizados en la República, a cargo de personas de existencia visible o ideal, con domicilio o residencia en ésta, y sin tener en cuenta la fuente de donde provienen a su vez los réditos de tales personas o el lugar de la celebración del contrato de que proviene la obligación."³⁸

³⁷ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Op. Cit., p. 150.

³⁸ *Ibidem*, p. 151.



En relación a nuestro tema de investigación, es decir, los ingresos que por concepto de intereses obtienen los sujetos del Impuesto, al igual que en nuestro país, la legislación Argentina empieza por establecer aquellos ingresos que poseen este carácter, el tratamiento que se les dará y muy específicamente, aquellos que aún y cuando la ley los considera como intereses, estarán exentos del pago del gravamen, situación que si se contrapone a nuestra Ley, ya que como lo haremos evidente en el siguiente capítulo, el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, omite realizar estas observaciones, siendo tajante en sus disposiciones.

"Comprende a la tercer categoría a las rentas del comercio e industrias, prestaciones de servicios de los profesionales, de los que ejercen oficios y ocupaciones lucrativas por cuenta propia. La cuarta categoría es la que incluye a los réditos del trabajo personal, por prestación de servicios a las órdenes de un empleador. La discriminación se práctica teniendo en cuenta cargas de familia, gastos extraordinarios, pago de otros impuestos, conservación del capital del cual la renta emerge, etcétera."³⁹

En cuanto a las citadas tercera y cuarta categorías, reguladas por la Ley Argentina, podemos decir que encuentra basta semejanza en relación a nuestra Ley; específicamente hablando en cuanto al fondo, no así en relación a la forma o estructura de la Ley, ya que como hemos señalado, aunque tal vez más precisa y específica la Ley Mexicana resultará más compleja.

En este sentido podemos decir que por cuanto hace a la tercera categoría, no hace una distinción clara en cuanto a si los sujetos del impuesto son personas físicas o morales, circunstancia no muy certera toda vez que es evidente que no se puede dar el mismo trato a ambos entes del Derecho.

³⁹ Idem.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En relación a la cuarta categoría, consideramos que es muy similar a lo que nuestra Ley contempla en el Título IV, Capítulo I, relativo a los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado toda vez que permite al contribuyente realizar deducciones por diversos conceptos y montos y una vez realizadas estas deducciones, aplicar a la base gravable la tarifa aplicable, respetando con ello los principios de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva analizados en nuestro capítulo uno, esto obviamente desde un punto de vista general.

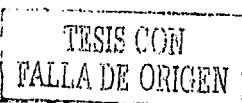
"La aplicación del impuesto se encuentra a cargo de una Comisión Honoraria, integrada por doce contribuyentes designados por el Poder Ejecutivo. Se ha instituido, también, un Tribunal Administrativo, compuesto de tres miembros, que se designarán con acuerdo del Senado y cuya misión es entender las apelaciones relativas a la determinación de la renta imponible y al monto del impuesto."⁴⁰

En cuanto a la cita transcrita podemos decir que se refiere a lo que en México conocemos como Potestad Tributaria, otorgada única y exclusivamente al Poder Legislativo sea federal o local; es decir al Congreso de la Unión y a los Congresos Unicamarales de los Estados y Asamblea Legislativa del Distrito Federal, circunstancia que si difiere completamente de la legislación argentina ya que como pudimos constatar, la citada facultad se asigna al Poder Ejecutivo de esa Nación.

Igualmente, se establece un Tribunal Administrativo que encuentra su parte homóloga en nuestro país en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, evidentemente con una composición completamente diversa y que son designados a propuesta del Ejecutivo Federal, sin que se requiera la aprobación del Senado de la República.

Tribunal que como sabemos conoce de diversos aspectos específicamente establecidos en el artículo 11 de su Ley Orgánica, sin embargo en materia fiscal

⁴⁰ Idem.



en concreto hablamos del Juicio de Nulidad y Lesividad respectivamente, y que cuenta con autonomía y jurisdicción plenas para el efecto de emitir sus resoluciones.

3.3. ESPAÑA.

Dentro de los países europeos, que de algún modo tienen influencia en nuestro ordenamiento jurídico nacional encontramos a España, país integrante de uno de los bloques comerciales más importantes del mundo como lo es la Comunidad Económica Europea.

Respecto a la regulación que en este país se hace acerca de nuestro tema de estudio; es decir, del Impuesto Sobre la Renta encontramos las siguientes características como las más relevantes y trascendentes.

En primer término observamos que al igual que en México se encuentran gravadas las rentas que en concepto de salario perciben las personas físicas en su calidad de sujetos pasivos del gravamen aludido; asimismo dentro de dicha renta, se encuentran exentas del impuesto aquellos ingresos como son las cotizaciones de los empleados a sistemas del seguro de enfermedad y a sistemas privados de pensiones.

En relación a las actividades que no se consideran como asalariadas, gravadas por la Ley de la materia, son objeto del gravamen los ingresos por intereses como los títulos de deuda, cuentas de ahorro, a su vez las cuentas de ahorro-jubilación que sólo son gravadas en algunos casos previstos en la propia ley, y otras cuentas bancarias.

En este sentido, observamos que al igual que en nuestro país, se gravan los ingresos por intereses percibidos por las personas físicas, en tal virtud y siendo

TESIS CON
FALTA DE ORIGEN

COPIA DE UN FOLIO ORIGINAL
DE LA BIBLIOTECA

este nuestro tema de investigación podemos determinar que no existe impedimento legal para gravar estos ingresos, siempre que se ajusten a las disposiciones legales, específicamente aquellas de carácter constitucional para el caso de que no se vean afectados los intereses del contribuyente como en el caso de nuestro país, como lo estableceremos en particular en nuestro capítulo IV.

"La definición de los rendimientos gravados por el Impuesto sobre la Renta del Capital, requiere de una parte, la acotación del hecho imponible a través de la enunciación de los conceptos gravables y de los supuestos de no sujeción y, de otra parte, la enumeración de las exenciones técnicas que tanta trascendencia revisten en el ámbito de este impuesto."⁴¹

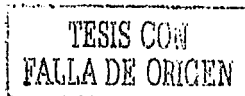
En cuanto a la delimitación positiva o conceptos sujetos, constituyen el hecho imponible la obtención de rentas del capital invertido, los siguientes aspectos:

- * Dividendos y participaciones en los beneficios de las personas morales,
- * Intereses de la deuda pública interior y exterior, de obligaciones, de préstamos, de cuentas corrientes y del precio aplazado,
- * Rendimientos diversos,
- * Primas no exigidas,

" En cuanto al ámbito espacial de aplicación, que completa la delimitación positiva del hecho imponible, podemos afirmar, en síntesis, que el Impuesto Sobre las Rentas del Capital es de aplicación a los dividendos (grupo A), intereses (B) y rendimientos de dividendos (C) que fueren obtenidos en territorio nacional, o satisfechos por residentes en el mismo, o que se satisfagan a residentes en España."⁴²

⁴¹ TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL, Impreso por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1976, p. 333.

⁴² Ibidem, p.334.



Es claro que el hecho de delimitar el ámbito espacial de aplicación de la ley de la materia, en relación a la gravación de la renta derivada de los capitales es sólo para el efecto de establecer de manera precisa y específica sobre que ingresos se van a aplicar el impuesto; circunstancia que consideramos adecuada ya que no puede hacerse una aplicación genérica respecto de las citadas rentas ya que de ser así, se estarían violando principios que rigen a las contribuciones en general y se dejaría de atender a las circunstancias específicas del contribuyente, específicamente en relación al principio de capacidad contributiva.

Continuando con las rentas gravadas en España encontramos que además de los intereses citados en el párrafo anterior, se gravan otras rentas de inversiones, los alquileres recibidos por el contribuyente, las pensiones públicas, las pensiones privadas, rentas vitalicias sólo en un porcentaje. En cuanto a las prestaciones sociales, sólo se grava la indemnización que por los días de huelga se obtengan. Finalmente, también se encuentran gravados los ingresos obtenidos de rentas y pensiones extranjeras.

En relación al sujeto pasivo del gravamen en España observamos lo siguiente: "El contribuyente es el eje de todo impuesto de naturaleza personal, ya que tiene una importancia decisiva en su configuración. Según el artículo 7º de la Ley, estarán sujetas al Impuesto las personas físicas siguientes: a) Las que tengan su domicilio o residencia habitual en el territorio nacional. Esta obligación personal afectará a todas las rentas, tanto si proceden de fuente nacional como extranjera; b) Las que, sin tener su domicilio o residencia habitual en territorio español. Esta obligación real afectará solamente a las rentas obtenidas en este territorio."⁴³

La anterior cita se refiere únicamente a las personas físicas, como sujetos del gravamen, sin embargo es de todos conocido, que no sólo éstas son sujetos del Impuesto Sobre la Renta, sino también las personas morales o jurídicas. Asimismo diremos que al igual que en nuestro ordenamiento jurídico nacional, en la

⁴³ *Ibidem*, p. 434.



legislación que se analiza, se establecen figuras como el sujeto pasivo sustituto; el responsable solidario y muy en específico una característica especial de el mencionado ordenamiento a la sociedad conyugal, adquiriendo éstos, la calidad de sujetos pasivos del gravamen.

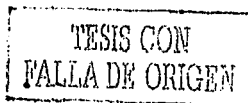
Finalmente estableceremos que la naturaleza del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas adquiere las siguientes características como son que: es un impuesto directo, personal o subjetivo, principal y general y tal vez la más importante de todas, es un impuesto progresivo.

En este sentido tenemos que en la legislación española, se consideran como sujetos de tal naturaleza a: a) Las sociedades civiles y mercantiles, cualquiera que sea su forma y objeto social, incluso las cooperativas; b) Las asociaciones que tengan por fin la obtención de lucro; c) Las mutuas de seguros; d) Las corporaciones administrativas y demás entidades de Derecho público por razón de sus explotaciones industriales, comerciales o mineras; e) Las cajas de ahorro; y f) Las comunidades de bienes que exploten algún negocio gravado por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.

Dentro del régimen de asalariados, se gravan por separado los ingresos obtenidos por cada uno de los cónyuges para el caso de que los contribuyentes se encuentren unidos en matrimonio.

"En el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas se permite la deducción de una serie de gastos. Esta serie es limitada, ya que como en la base del impuesto sólo se incluyen productos o rendimientos netos, es lógico que sólo se permita la deducción de aquellos gastos que por referirse estrictamente al receptor de renta, no se tuvieron en cuenta en los impuestos de producto."⁴⁴

⁴⁴ ALBI IBAÑEZ, Emilio, IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EQUIDAD. EL CASO ESPAÑOL. Madrid 1975, p. 125.



En cuanto a las deducciones, dentro del ordenamiento jurídico español se establece un mínimo de renta no gravado, se otorgan créditos fiscales para el efecto de poder realizar deducciones directas respecto de la base gravable, de la misma forma se permiten al contribuyente deducciones calculadas en función de las rentas del trabajo. Para el caso de que el contribuyente sea casado y tenga hijos, se permiten deducir además otros créditos fiscales para ambos casos; es decir, unos para el caso de estar casado con un importe fijo y otros si además se tienen hijos, también con un importe fijo. También para el caso de que la esposa también tenga rentas gravadas derivadas del trabajo, se le concede un crédito adicional cuando opten por presentar declaración conjunta bajo ciertas condiciones.

Son completamente deducibles las cotizaciones a la seguridad social; por su parte a las personas de la tercera edad, mayores de 70 años, se les otorga un crédito fiscal fijo. También para el caso de que el contribuyente tenga a su cargo el cuidado y manutención de alguna persona que no sea su hijo, como podrían ser los padres, abuelos o bisabuelos, se les otorga un crédito fiscal con importe fijo; tratamiento que también se concede a las personas que poseen algún tipo de discapacidad física.

También son deducibles las anualidades satisfechas por alimentos en cumplimiento de sentencia judicial; los gastos extraordinarios de enfermedad; los honorarios profesionales médicos y gastos de clínica satisfechos con motivo del nacimiento de los hijos del contribuyente; así también el 50% de los gastos ocasionados por estudios en territorio nacional, con motivo del desplazamiento del hogar familiar.

En relación a la determinación de la base gravable a la cual ha de aplicarse la tasa o tarifa imponible, observamos lo siguiente: "la base imponible del impuesto puede determinarse por medio de dos procedimientos. Por un lado, tenemos el simple procedimiento aritmético de restar de los ingresos computables la suma de los

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

gastos admisibles y de las pérdidas fiscales deducibles. Por otro, tenemos lo que la Ley llama estimación de la renta imponible, según "signos externos de renta gastada", que, como es bien conocido, se basa en indicios por los que se puede presumir la renta obtenida en función de la gastada. Este procedimiento tiene un carácter subsidiario respecto al primeramente citado, ya que sus cifras prevalecerán sobre las de éste tan sólo cuando excedan en más de un quinto de su importe."⁴⁵

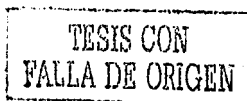
En el mismo sentido, para el caso de las personas físicas de acuerdo con el artículo 15 de la Ley, la base imponible puede determinarse: a) Por estimación de ingresos, con deducción de gastos admisibles; b) Mediante signos externos que indiquen la renta gastada; y c) Por los Jurados tributarios con carácter subsidiario.

Para el caso de las personas morales "la base imponible estará constituida por la totalidad de la renta o beneficio neto en el periodo de imposición y para su determinación se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el periodo, el importe de los gastos necesarios para su obtención, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de los citados bienes y de sus productos (artículos 13 y 14)."⁴⁶

Posteriormente, a haber realizado la determinación de la base gravable o imponible, procede de conformidad con la Ley, aplicar la tasa o tarifa aplicable a la mencionada base; en este aspecto, la legislación española contempla que para el caso de las personas morales, la cuota aplicable es del 32% de manera general, haciendo excepciones como para la sociedades anónimas que será aplicable la cuota del 36%; sociedades colectivas y comanditarias sin acciones al 28% y las cajas de ahorro, con el 20%.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 127.

⁴⁶ TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL, Op. Cit., p. 418.



La tarifa general del Impuesto Sobre la Renta, es de todos conocido que varía muy continuamente, sin embargo podemos decir que en términos generales se aplica una tarifa variable, progresiva que a las personas físicas como sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta que va desde un 15% para la base mínima gravable, llegando hasta un 40%.

En cuanto al periodo impositivo se establece lo siguiente " es el elemento temporal en el que ha de apoyarse la estimación de la renta. Se puede definir como un plazo, o espacio de tiempo, al que han de imputarse los ingresos y los gastos que determinan la renta que va a servir de base para la práctica de la respectiva liquidación."⁴⁷

Dentro de la legislación positiva se pueden distinguir dos tipos de periodos: 1) Periodo normal que comienza del día uno de enero y finaliza el treinta y uno de diciembre, y 2) Periodo anormal que se presenta en el caso de que el contribuyente fallezca antes del día treinta y uno de diciembre, caso en el que la tarifa deberá ajustarse toda vez que el impuesto que se computa es inferior a doce meses, como en términos generales lo establece la Ley de la materia. En relación a esta situación, la legislación española resulta sumamente parecida a lo dispuesto en la nuestra toda vez que contempla hipótesis semejantes.

El argumento anterior se aplica en los mismos términos para el caso de las personas morales, con las correspondientes modificaciones como son el hecho de que el periodo de imposición podrá coincidir con el año natural e, incluso, si inferior a doce meses si la empresa liquida su cuenta de resultado antes de terminar el ejercicio, lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Ley de la materia.

Para concluir con el presente apartado, consideramos pertinente hacer mención de las obligaciones formales que impone la legislación española a los

⁴⁷ Ibidem., p. 436.



contribuyentes, respecto del gravamen en estudio, en este sentido observamos que al igual que en nuestra Ley, se impone como principal obligación formal a los gobernados la de presentar todas aquellas declaraciones que se establezcan en las leyes tributarias, ya que es evidente que las citadas obligaciones en la mayoría de las legislaciones no encuentran su regulación en la ley de la materia; como en nuestro país que son reguladas por el Código Fiscal de la Federación.

3.4. ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA.

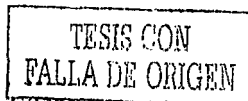
En relación a los Estados Unidos de Norte América, resulta importante hacer una breve reseña a la forma en la cual regula al Impuesto Sobre la Renta, esencialmente tomando en consideración de la integración comercial y económica que se está dando con nuestro país y Canadá; en este sentido es innegable la importancia que en un futuro puede tener también la integración desde el punto de vista jurídico.

En tal virtud, observamos que el Impuesto Sobre la Renta en la Unión Americana: "rigió este impuesto desde los tiempos coloniales y es memoria que en Massachuset, desde el año 1646 se reglamentó la ley respectiva. Durante la guerra de la independencia, en 1815, el gobierno federal proyectó una ley sobre la renta, pero esta no se sancionó sino en 1861, ya organizada la nación."⁴⁸

No obstante lo anterior, la reglamentación del Impuesto Sobre la Renta sufrió diversas modificaciones y problemas que se resolvieron hasta el año de 1913, en el cual se sancionó y aprobó la ley que aún se encuentra en vigor.

"La ley grava, así, a las rentas producidas fuera del país, que benefician sin embargo a las personas radicadas en él, del mismo modo que a las rentas producidas en los Estados Unidos, sean o no percibidas por personas radicadas

⁴⁸ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Op. Cit., p. 149.



en sus límites territoriales. Fija la ley, además del impuesto general, uno suplementario. Las necesidades de la guerra determinaron la modificación del impuesto, lo que se hizo por las leyes de 1916 y 1921."⁴⁹

Podemos determinar claramente que el ámbito espacial de validez de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los Estados Unidos se asemeja mucho a la legislación mexicana, lo anterior si hacemos una simple comparación entre la anterior cita textual en relación con lo que al efecto establece expresamente el artículo 1º de la ley en estudio.

"Actualmente se gravan las rentas de toda especie; pero el sujeto del gravamen se extiende solamente a las personas físicas que tengan su domicilio en los Estados Unidos. Los extranjeros sin domicilio en el país, contribuyen por las rentas que de él perciban. De los ingresos totales del contribuyente se deducen los gastos para su adquisición, intereses de deudas y todos los impuestos pagados a las corporaciones de derecho público. Se exime del impuesto los pagos por indemnizaciones del seguro de vida, herencias e intereses de los fondos públicos de los Estados federados y municipios."⁵⁰

Tomando en cuenta la relevancia que reviste la comparación con los Estados Unidos de Norte América, consideramos importante establecer los siguientes cuadros comparativos entre ambos ordenamientos regulatorios del Impuesto Sobre la Renta tratando de que se facilite la comprensión del citado cotejo así como que no resulte tedioso para los lectores.

⁴⁹ Ibidem, p. 150.

⁵⁰ Idem.



SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

MÉXICO		ESTADOS UNIDOS.	
SUJETOS	OBJETOS	SUJETOS	OBJETOS
1. Residentes en México	Gravar todos los Ingresos cualquiera que sea la fuente de riqueza.	1. Ciudadano y Residente en USA.	Gravar todos los Ingresos cualquiera que sea la fuente de riqueza.
2. Residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.	Gravar los Ingresos atribuibles al establecimiento permanente o base fija en el país.	2. Residentes en el Extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.	Gravar los Ingresos atribuibles al establecimiento permanente o base fija en el país.
3. Residentes en el Extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.	Gravar los Ingresos que procedan de fuente de riqueza situada en territorio nacional.	3. Residentes en el Extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.	Gravar los Ingresos que procedan de fuente de riqueza situada en territorio nacional.
<p>* Los elementos que integran al Sujeto son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Residentes en México. - Fuente de Riqueza en Territorio Nacional. - Hasta 1980 existía un tercer elemento del sujeto que era la nacionalidad Mexicana. 			
<p>* A partir de 1997, las personas morales (S.A.) serán residentes en México, si se constituyen de acuerdo a Leyes Mexicanas. Por 1997 y 1998 las personas morales que no están en éste supuesto, tienen un régimen de transición para amortizar pérdidas, deducir inversiones y acumular ingresos. Art. 9 CFF</p>			

Tomando en consideración el cuadro establecido con antelación, podemos determinar que entre las disposiciones que regulan al Impuesto Sobre la Renta, en México y en los Estados Unidos de Norte América, existen bastantes similitudes, específicamente tomando en consideración los aspectos a los cuales alude el cuadro; es decir, a los sujetos y objetos del gravamen en ambos ordenamientos jurídicos, en tal virtud creemos conveniente no hacer mayor alusión a ambos puntos para no caer en redundancias.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

REGIMEN FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

MÉXICO	ESTADOS UNIDOS.
1. Son sujetos los Residentes en México.	1. Son sujetos los Residentes y Ciudadanos en Estados Unidos.
2. Es residente el que establece su Casa-habitación en México, excepto que permanezca 183 días consecutivos o mas en otro país y obtenga su Residencia para efectos fiscales en ese país.	2. Ciudadanos siempre son clasificados como residentes. Extranjero es residente si: 1. Tarjeta verde. 2. Presencia substancial Presencia substancial-definición. 1. Físicamente en los Estados Unidos más de 183 días en los últimos 3 años. 2. Fórmula especial: a) todos los días del año corriente b) 1/3 días del año anterior c) 1/6 días del año antepasado
3. Los residentes en el Extranjero con base fija en el país pagarán el impuesto por los Ingresos Atribuibles a las mismas por la prestación de servicios personales independientes.	3. Igual que en México
4. La tarifa de Impuestos es progresiva del 3 al 32%, excepto en Actividades Empresariales el Régimen General y el de Pequeños Contribuyentes	4. Tasa del 15% al 39.6%. Este último por ciento grava los Ingresos gravables superiores a \$278,450 Dlls
5. La Persona Física que realiza Actividades Empresariales en Régimen General grava su utilidad sobre una tasa fija de 34%, su utilidad no es acumulable a los demás Ingresos.	5. Es acumulable a los demás ingresos y se aplica la tarifa de impuesto.
6. Son ingresos gravables los obtenidos en efectivo, en bienes, en crédito en servicio, la ganancia inflacionaria y otros de cualquier tipo.	6. En negocios existe el método de contabilidad de flujo de efectivo o devengado. Personas con ingresos anuales inferiores a \$5'000,000. Dlls. en promedio en los últimos 3 años. Pueden optar por contabilidad de flujo.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

<p>7. El Ingreso por Dividendo no es Acumulable pero se puede optar por hacerlo, multiplicando dicho dividendo por un factor de 1,515 acreditando un 34% de Impuesto.</p>	<p>7. El dividendo es acumulable y se paga doble impuesto en el caso de corporación regular.</p>
<p>8. Los Ingresos por Intereses de depósito bancario a plazo menor de un año no son acumulables, la Institución que los paga hace la retención del impuesto a la tasa del 24% sobre los primeros 10 puntos porcentuales de intereses.</p>	<p>8. Los Intereses son acumulables.</p>
<p>9. Existe un Régimen simplificado por las Actividades Empresariales, que grava el retiro de utilidades, los gastos no deducibles y los préstamos.</p>	<p>9. No existe.</p>
<p>10. A partir de 1998 existe un nuevo Régimen para las Actividades Empresariales el de Pequeños contribuyentes, el cual grava a la tasa del 2.5% sobre los Ingresos con deducción de 3 salarios mínimos anuales.</p>	<p>10. No existe.</p>
<p>11. En venta de Acciones se actualiza el costo por utilidades e inflación. Una parte de la ganancia es no acumulable.</p>	<p>11. Se acumula toda la ganancia en acciones y se permite el ajuste por utilidades solo para Corporaciones "S".</p>
<p>12. Solo los Ingresos por Arrendamiento tienen como opción una deducción ciega, en lugar de las deducciones autorizadas.</p> <p>50% Casa-Habitación</p> <p>35% Locales comerciales, Bodegas, etc.</p>	<p>12. Todos los contribuyentes tienen deducciones ciegas.</p> <p>Para el soltero 4,250 Dfls.</p> <p>Para el casado con familia 7,100 Dfls.</p> <p>Para el casado que reporta separado 3,550 Dfls.</p> <p>Para la cabeza de familia 6,250 Dfls.</p> <p>(divorclado o viudo)</p> <p>Estos son además de las deducciones personales de \$2,700 por cada miembro de la familia.</p>
<p>13. No es permitido obtener pérdidas en el Régimen de Honorarios.</p>	<p>13. Se permite disminuir la pérdida contra otros Ingresos o amortizarla 2 ejercicios anteriores y 20 posteriores.</p>
<p>14. La pensión por jubilación recibidas del Seguro Social está exenta, las entregadas por Empresas tienen un límite de 9 veces el SMGV (\$7,660.80 mensual).</p>	<p>14. Si el total de otros Ingresos mas el 50% de la pensión del seguro social excede una base mínima se tiene que acumular el 50% de pensión o el excedente.</p>

TESIS CON
VALIA DE ORIGEN

<p>15. Esta exenta hasta 3 salarios mínimos anuales (\$30,660.00) la ganancia por enajenación de bienes muebles excepto partes sociales, títulos valor e inversiones del contribuyente. La enajenación de bienes muebles no causa impuesto si el monto de la operación no excede de \$ 121,600.</p>	<p>15. No existe esta exención.</p>
<p>16. Esta exenta la venta de acciones de la Bolsa de Valores, siempre que dichos valores se coloquen entre el gran público inversionista.</p>	<p>16. Se acumulan.</p> <ul style="list-style-type: none"> - La tasa máxima sobre ganancias de capital de largo plazo es de 20% - La ganancia de la venta de una "empresa pequeña" esta exenta hasta un 50%
<p>17. Los ingresos por herencia o legados están totalmente exentos.</p>	<p>17. Igual que en México en el impuesto sobre la Renta. Se grava con el impuesto del patrimonio el excedente a \$600,000. Dils. con una tarifa progresiva del 18% al 55%.</p>
<p>18. Está exenta la venta de Casa-Habitación siempre que la haya habitado el contribuyente en los dos últimos años anteriores a la enajenación.</p>	<p>18. Exenta cuando sea la residencia y el ingreso de la venta se invierta en otra casa, en un periodo mínimo de dos años.</p>
<p>19. Los ingresos por Donativos entre cónyuges o entre ascendientes y descendientes en línea recta están exentos, los demás siempre que el valor recibido no exceda de (\$30,660.00).</p>	<p>19. No se grava, pero se afecta con el impuesto del patrimonio.</p>
<p>20. No existen deducciones para los asalariados excepto las deducciones personales (donativos, gastos médicos y funerales).</p>	<p>20. En salarios puede deducir los indispensables para la actividad del contribuyente como son gastos de auto, computadoras, la hipoteca, etc. (arriba del 2% de sus ingresos).</p>
<p>21. Las deducciones personales permitidas son:</p> <p>A.-Gastos hospitalarios, así como honorarios médicos y dentales pagados a Residentes en el país para él, para su cónyuge, ascendientes o descendientes en línea recta.</p> <p>B.-Gastos Funerarios siempre que no excedan de un salario mínimo anual (\$10,220.00)</p> <p>C.-Donativos hechos a personas autorizadas a recibirlos por la SHCP o a la Federación, Entidades Federativas o Municipios.</p> <p>D.-Las Cantidades aportadas voluntariamente al SAR.</p>	<p>21. Se permiten:</p> <p>A.-2,650 Dils. por integrante de familia.</p> <p>B.-Gastos médicos, hospitalarios por el excedente del 7.5% de los ingresos del contribuyente.</p> <p>C.-Intereses hasta por 2 casas siempre y cuando la segunda casa se utilice 14 días como mínimo al año.</p> <p>D.-Donativos hechos a personas autorizadas por el IRS hasta un monto máximo 50% de los ingresos acumulables.</p> <p>E.-Impuestos de Propiedades</p> <p>F.-Robo y pérdidas por caso fortuito y fuerza mayor de bienes por el excedente al 10% del ingreso bruto ajustado.</p>
<p>22. Está tipificado que cuando existan más erogaciones que ingresos en un ejercicio, la autoridad puede estimar ingresos, salvo prueba en contrario.</p>	<p>22. Igual solo en caso de falta de comprobantes y contabilidad.</p>

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES PERSONAS MORALES

MÉXICO	ESTADOS UNIDOS.
1. Llevar contabilidad.	1. Igual que en México
2. Llevar los siguientes libros y registros: <ul style="list-style-type: none"> • Libro Diario • Libro Mayor • Registro de Deducción Inmediata • Registro de Títulos Valor emitidos en serie. • Libro de Actas • Registro de Accionistas • Registro o Libro de Movimientos en el Capital variable 	2. Llevar los siguientes libros y registros: <ul style="list-style-type: none"> • Libro Diario • Libro Mayor • Libro de Actas • Registro de Accionistas • Registro o Libro de Movimientos en el Capital variable <p>Se deben llevar estos libros y registros sociales o se considerará que la sociedad es inexistente. Los libros deben estar físicamente en los E.E. U.U.</p>
3. Los pagos provisionales se tienen que efectuar mensualmente, si el nivel de Ingresos es superior a \$8,934,455, si son inferiores se efectúan trimestralmente aplicando a los Ingresos el factor de utilidad del año anterior o cinco anteriores. A partir de 1998, las empresas que presentan mensualmente sus impuestos, deberán hacerlo a través de dispositivos magnéticos y los pagos a través de transferencias electrónicas.	3. Los pagos son trimestrales tomando una cuarta parte del impuesto del año anterior o puede aplicar el impuesto sobre la utilidad real del período. En este último caso se debe llegar al 90% del Impuesto Anual. La opción es por trimestre.
4. Formulación de Estado de Posición Financiera y Coteo del Inventario al Cierre del Ejercicio.	4. Igual que en México
5. Presentar Declaración Anual donde se determine el resultado fiscal a más tardar el mes de Marzo de cada año. Las empresas en consolidación fiscal presentan hasta Abril de cada año.	5. En el caso de ejercicio igual al año de calendario, se debe presentar la declaración a más tardar el 15 de Marzo.
6. No hay ampliación del plazo para presentar la Declaración.	6. Se puede ampliar el plazo hasta 6 meses.
7. Presentar Declaración Informativa de los principales clientes con montos superiores a \$58,882.00 y 50 proveedores en el mes de Febrero de cada año. La presentación puede hacerse a través de dispositivos magnéticos.	7. Solo se presenta por pagos a proveedores personas físicas cuando excedan a \$600.00 DIIS. al año.
8. Presentar declaración de las personas a las que le hubieran efectuado retenciones en el mes de Febrero de cada año. La presentación puede hacerse a través de dispositivos magnéticos.	8. Igual que en México.
9. Obligación de dictaminar los estados financieros por Contador Público cuando se rebase cualquiera de los siguientes supuestos en 1997. Ingresos \$ 17,263,531.00 Activos \$ 34,527,082.00 Trabajadores 300.	9. No hay obligación.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

<p>10. Emitir comprobantes impresos en establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.</p>	<p>10. No es aplicable.</p>
<p>11. La utilización en forma opcional, a las empresas que venden al público en general las máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal.</p>	<p>11. No es aplicable.</p>
<p>12. Se necesita tener autorización para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Disminuir monto de pagos provisionales. • Recibir donativos que sean deducibles. • Auto imprimir sus propios comprobantes. • Inversiones y rentas de aviones, embarcaciones y casas. • Consolidar estados financieros. • Pagos de impuestos en parcialidades. • Autorización para distribuir máquinas registradoras de comprobación fiscal. • Para contribuyentes pequeños y medianos, el pago en parcialidades no necesita autorización. 	<p>12. Se necesita tener autorización para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Recibir donativos que sean deducibles. • Consolidar estados financieros. • Pagos de impuestos en parcialidades. • Cambios al año fiscal. • Cambios a método de contabilidad.
<p>13. Algunas facultades de la Autoridad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La autoridad en el período que tiene para revisión no notifica al contribuyente, llegan sin previo aviso. • La autoridad tiene facultades para revisar 5 ejercicios anteriores, en algunos casos 10. • Por reforma de 1996 y 1997, las auditorías durarán máximo 18 meses. Art. 46-A CFF. 	<p>13. En las auditorías, el IRS avisa con anticipación para que tengan lista la contabilidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La autoridad solo puede revisar los últimos 3 años, excepto cuando hay fraude.
<p>14. Al no cubrir las contribuciones fiscales a tiempo, se tiene a cargo además de éstas, la actualización por la inflación y los recargos por mora, estos fueron durante el año 1997 en total de 46.50%. Para el año 1998 son variables teniendo como máximo el 3% mensual, esto debe de ser en forma espontánea. Las multas por no efectuar un pago de un impuesto oscila entre un 50% a un 150% del monto del impuesto actualizado (multas de fondo). Existen multas formales que se calculan entre un mínimo y un máximo.</p>	<p>14. Los recargos son variables dependiendo las tasas del mercado. En 1995 el promedio fue del 8% anual, se determinan por días. Hay una multa del 5% mensual, por no presentar la Declaración Anual por los primeros 60 días, hasta el 25%. Por no pagar y sí declarar el 1/2 mensual del impuesto hasta el 25%.</p>
<p>15. Los saldos a favor de las contribuciones pagadas en exceso se pueden compensar actualizándolas con la inflación.</p>	<p>15. Igual sin actualización.</p>
<p>16. La autoridad tiene un plazo de 50 días hábiles para devolver las cantidades a favor de los contribuyentes, transcurrido este plazo deberá de pagar intereses. Son 40 días en el caso de que se proporcione cuenta bancaria. La autoridad dentro de los primeros 20 días siguientes a la solicitud de devolución podrá requerir informes a los solicitantes.</p>	<p>16. La Autoridad en un plazo de 30 días debe de devolver las cantidades a favor de los contribuyentes, si no se empiezan a generar intereses a favor del contribuyente.</p>
<p>17. El medio de defensa ante las autoridades fiscales es el recurso de revocación, además de juicios. Es opcional, y se tienen 45 días hábiles después de la</p>	<p>17. Iguales pero un plazo de 30 días naturales</p>

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

<p>notificación del crédito para interponer los medios de defensa.</p>	
<p>18. Las formas fiscales existentes son 60 que se utilizan para declarar impuestos, solicitar devoluciones etc. Hasta en la prensa se publican formas, sin publicación en el DOF (ejemplo INSUB-1). Los nuevos formatos 1B y 1S.</p>	<p>18. En Estados Unidos son aproximadamente 1,200 formas fiscales</p>
<p>19. Cuando una persona simule 1 o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal es delito fiscal. Lo difícil para la autoridad es comprobar el concepto de "simulación", tiene que haber un juicio para probarlo.</p>	<p>19. El contribuyente puede realizar cualquier acto legal para no pagar impuestos.</p>
<p>20. Las instancias y peticiones que se formulen a las Autoridades Fiscales deben ser resueltas en un plazo de cuatro meses. Si no se notifica la Resolución se podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente y se procederá interponer los medios de defensa necesarios.</p>	<p>20. No existe la negativa ficta.</p>
<p>21. Se presenta la declaración conforme a la aplicación estricta de la Ley y el contribuyente queda en incertidumbre al criterio o interpretación de la autoridad.</p>	<p>21. El contribuyente puede manifestar su criterio al presentar la declaración, aún y cuando esté en contra de los Reglamentos, en este caso nunca hay fraude.</p>
<p>22. Complejidad de las Leyes.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las reformas a las leyes fueron 3 en 1992, 2 a Reglamento y además de 27 reglas misceláneas emitidas. • Las reformas a las leyes fueron 5 en 1993, 1 al Reglamento y además 14 a las reglas misceláneas emitidas (incluye aclaraciones). • En 1994 no hubo reformas a las leyes, se tuvieron 7 modificaciones a las reglas misceláneas. • En 1995 las reformas a las leyes fiscales fueron 2 y además a la fecha ha habido 11 cambios a reglas misceláneas (incluyen aclaraciones) y 4 modificaciones a facilidades administrativas. • En 1996 las reformas a las leyes fiscales fueron 4, una al reglamento y además de 6 cambios a la resolución miscelánea. • En 1997 las reformas a las leyes fiscales fue de 1, cambio hasta la fecha de la Resolución Miscelánea Fiscal 11. • La Ley del ISR tiene 221 artículos . 	<p>22. Complejidad de las Leyes.</p> <ul style="list-style-type: none"> • En 1992, no existieron modificaciones a las Leyes. Pero en los Reglamentos podríamos decir que los cambios son diarios • El Income Tax tiene 7,650 artículos. • En 1997 hubo reformas a las leyes y una resolución Miscelánea Fiscal.
<p>23. Declaración informativa de Inversiones en paraíso fiscal, cárcel hasta de 3 años si no se presenta.</p>	<p>23. Igual</p>
<p>24. Declaración informativa de fideicomisos y asociaciones en participación.</p>	<p>24. Igual</p>

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO 4.

MARCO JURÍDICO.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

4. MARCO JURÍDICO.

Consideramos al presente capítulo como el de mayor trascendencia en nuestra investigación, toda vez que es en éste en el cual estableceremos los puntos torales sobre los que versará nuestra idea central así como nuestras conclusiones y fundamentalmente las propuestas que desde nuestro punto de vista resultan de mayor viabilidad jurídica para atacar la problemática planteada.

En este sentido, podemos decir que los anteriores capítulos nos sirven como apoyo para sustentar los razonamientos que estableceremos a continuación, específicamente para hacer comprensible nuestro punto de vista. Para tal efecto abordaremos punto a punto los aspectos aludidos.

Conviene destacar también que la problemática planteada en la presente investigación, además de causar problemas de tipo jurídico, repercute de manera negativa en el aspecto económico del país.

Concretamente al analizar a diversos autores podemos deducir que el hecho de que se graven las ganancias del capital como son concretamente los intereses, en la forma en la que se hace actualmente, desalienta en los capitalistas, especialmente a los pequeños que son el grueso de este sector, el ánimo de efectuar las inversiones que actualmente vienen realizando visto el bajo nivel de ganancias que les generan las aludidas inversiones.

En este sentido, consideramos pertinente abordar, aun y cuando sea muy someramente, los aspectos señalados con la finalidad de hacer evidente que los aspectos legales, específicamente los de carácter tributario como es este caso en particular, influyen de manera directa en otras áreas, desafortunadamente de manera negativa.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.1. ORDENAMIENTOS LEGALES QUE REGULAN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Como estudiantes de la ciencia del Derecho, sabemos que dentro de nuestro ordenamiento jurídico nacional existe una jerarquía entre las normas que conforman el citado ordenamiento.

Desde esta perspectiva, tenemos evidentemente en primera instancia y como nuestra norma suprema o fundamental a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente desde el año de 1917.

En este orden de ideas, como ya lo mencionamos, al ser la Carta Magna, el ordenamiento legal supremo del país, es claro que todo ordenamiento o norma que de ella emane tendrá el carácter de secundario o reglamentario, como en nuestro caso resulta ser la Ley de Ingresos de la Federación, cuerpo legal que reglamenta en primera instancia al Impuesto Sobre la Renta.

Así tenemos que dentro del Pacto Federal y como ya hicimos mención en nuestro capítulo 1, el artículo 31 en su fracción IV, establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir a la satisfacción del gasto público sea de la Federación, Estado o Municipio en el cual residan, de manera proporcional y equitativa en la cual dispongan las leyes.

Observando lo dispuesto en el fracción y numerales constitucionales en comento, podemos determinar que el Impuesto Sobre la Renta, de manera general, y en específico, la retención a que hace referencia el artículo 160 de la Ley de la materia, se encuentran plenamente acordes con la citada disposición constitucional por cuanto hace a facultad impositiva de la cual se encuentra revestido el Congreso de la Unión respecto del gravamen citado, lo anterior tomando en consideración de ser una contribución de carácter federal.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

En segundo término, observamos que el impuesto en estudio, se encuentra regulado por la Ley de Ingresos de la Federación, ordenamiento legal que es expedido por el Congreso de la Unión de manera anual; es decir, se crea una Ley para que establezca todas aquellos ingresos que tendrá derecho a percibir el Estado tendientes a cubrir los gastos derivados de su actividad gubernamental y satisfacción de las necesidades sociales, específicamente lo relacionado con el impuesto citado y que instaure las disposiciones aplicables en cada ejercicio fiscal.

Tenemos entonces que la Ley de Ingresos de la Federación, vigente y aplicable para el año 2002, en su artículo 1º, inciso A, punto I, relativo a los Impuestos, apartado 1, establece expresamente al Impuesto Sobre la Renta como una contribución de la cual habrá de obtener el Estado ingresos para satisfacer el gasto público de la Federación.

Observamos que dentro del Sistema Tributario Nacional, el Impuesto aludido resulta ser la contribución de mayor importancia para el Estado Mexicano visto el monto de los ingresos a percibir.

Con apoyo en el argumento anterior, consideramos que se cumple con el principio de reserva de ley que rige a las contribuciones, específicamente hablando de nuestro tema de investigación; es decir, el Impuesto Sobre la Renta toda vez que la carga tributaria de los gobernados encuentra su fundamento en una disposición con rango de Ley, aún y cuando en ésta no se contemplan en su totalidad los elementos esenciales de la contribución citada como son el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, etc.

Continuando con la jerarquización legal que contempla al gravamen aludido, encontramos a la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal 2002, ordenamiento legal que como expresamente dispone su artículo segundo transitorio, fracción II, aboga a la anterior ley de 30 de diciembre de 1980.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

No obstante la citada abrogación, como pudimos contemplar de manera más específica en el capítulo 2, en relación al dispositivo legal que es objeto de nuestro estudio, no sufrió cambios sustanciales, no obstante lo anterior, desde nuestra perspectiva, la Ley vigente tiende a ser de entrada más compleja para el contribuyente ya que no prevé expresamente en el propio numeral 160, la tasa que habrá de aplicar el responsable solidario para el efecto de determinar el monto de la retención a la cual se encuentra obligado a realizar.

En tal virtud, tenemos que será en esta Ley, en la cual de conformidad con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, en la cual se establecerán todos y cada uno de los aspectos generales y específicos del gravamen y en la cual habrán de materializarse las restricciones constitucionales relativas a la proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y legalidad a la cual se encuentran sujetos los órganos legislativos revestidos de potestad tributaria; como son, el Congreso de la Unión para el caso de las contribuciones de carácter federal; los Congresos Locales y Asamblea Legislativa para el caso del Distrito Federal y de las contribuciones locales.

Por tal motivo constituye nuestro tema de estudio la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en específico el artículo 160 del citado ordenamiento, el cual se encuentra dentro del Título IV (De las Personas Físicas) , Capítulo VI (De los Ingresos por Intereses); es decir, analizaremos si el dispositivo legal citado se apega fundamentalmente a los lineamientos constitucionales del cual emana así como a las disposiciones aplicables y vigentes para el ejercicio fiscal dos mil dos, tanto a las de carácter sustantivo como a las adjetivas, las segundas establecidas en la propia Ley como en el Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, tenemos al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuerpo de leyes que toda vez que deriva de la Ley en estudio, evidentemente adquiere la misma naturaleza ya que únicamente se limita a establecer cuestiones no abordadas en la Ley o que siendo previstas, sean confusas, circunstancia a la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cual si añadimos que no se ha expedido el reglamento de la Ley vigente, sino que rige aún el expedido el 29 de febrero de 1984, carece de relevancia a nuestra investigación.

De esta manera, cabe destacar el hecho de que si bien es cierto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta es la encargada de establecer todos y cada uno de los aspectos esenciales del gravamen que es su materia, también lo es como todos sabemos que algunos aspectos generales relativos al cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes sujetos pasivos de este impuesto, los regula de manera específica el Código Fiscal Federal, ordenamiento legal al cual también haremos referencia enseguida.

4.2. ASPECTOS QUE SUSTENTAN LA ILEGALIDAD DEL ARTÍCULO 160 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Dentro de este apartado, estableceremos los aspectos que, desde nuestro punto de vista, sustentan la ilegalidad del artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Los que evidentemente son resultado del análisis de los anteriores capítulos y aspectos abordados en los mismos así como del criterio jurídico que durante nuestra carrera hemos adquirido.

Consideramos indispensable, para entrar al estudio del artículo en estudio, realizar la cita del mismo, para poder analizar cada uno de sus elementos.

Artículo 160.- Quienes paguen los intereses a que se refiere el artículo 158 de esta Ley, están obligados a retener y enterar el impuesto aplicado a la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que de lugar al pago de los intereses, como pago provisional. Tratándose de los intereses señalados en el segundo párrafo del artículo 159 de la misma, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables de los señalados en este Capítulo, considerarán la retención que se efectúe en términos de este artículo como pago definitivo, siempre que dichos ingresos correspondan al ejercicio de que se trate y no excedan de \$100,000.00. En este caso, no estarán obligados a presentar la declaración a que se refiere el artículo 171 de esta Ley.

Tenemos que este artículo se refiere en primera instancia a la figura de los retenedores o responsables solidarios por adeudo ajeno; específicamente a aquellos que de acuerdo con el diverso numeral 158 de la Ley, efectúen el pago de todos aquellos ingresos a los cuales se les debe considerar como intereses.

En este sentido consideramos que se hace alusión a todas aquellas instituciones que conforman el Sistema Financiero Nacional, para ser más precisos, presentamos la siguiente cita para determinar como se integra el citado sistema.

"En la actualidad el sistema financiero se encuentra integrado básicamente por las instituciones de crédito y los intermediarios financieros no bancarios, que comprenden a las compañías aseguradoras y afianzadoras, casas de bolsa y sociedades de inversión, así como las organizaciones auxiliares de crédito."⁵¹

Concretamente se integra por la banca comercial, la banca de desarrollo, los grupos financieros que se organicen en los términos de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras y las demás organizaciones auxiliares ya sea que se definan por alguna ley como sucede con la Ley General de Asociaciones Auxiliares de Crédito, o no, que actúan en esta área económica.

Posteriormente, tenemos que si nos remitimos al citado dispositivo legal 158, este nos envía al artículo 9 de la Ley de la materia, el cual enuncia expresamente todas

⁵¹ ACOSTA ROMERO, Miguel, DERECHO BANCARIO, Editorial Porrúa, México 1991, 4ª edición, p. 176.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

aquellas rentas a las cuales debe dárseles el tratamiento fiscal relativo a los intereses, y que a la letra establece lo siguiente:

Artículo 9.- Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

En las operaciones de factoraje financiero, se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero.

En los contratos de arrendamiento, se considera interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero, se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive mediante el uso de unidades de inversión, se considerará el ajuste como parte del interés.

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para los intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La pérdida cambiaria no podrá exceder de la que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana establecido por el Banco de México, que al efecto se publique en el Diario Oficial de la Federación, correspondiente al día en que sufra la pérdida.

Se dará el tratamiento establecido en esta Ley para los intereses, a la ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión.

Es claro que este numeral, establece de manera específica todos aquellos conceptos que habrán de ser considerados como intereses en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ingresos tanto de personas físicas y morales, siendo los primeros de éstos los que nos interesan, si bien es cierto existe una gran diversidad de rentas a las cuales se les considera como intereses, lo que nos concierne no son propiamente éstos sino la retención a que hace referencia el dispositivo legal 160 de la Ley de la materia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Enseguida, el aludido artículo 160 establece que el monto de la retención señalada, será aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación; disposición que cambió totalmente ya que en la anterior Ley de 1980, el propio párrafo contenía la tasa aplicable para que se realizara esta retención; circunstancia que evidentemente hace aún más complejo al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tanto formales como sustantivas.

Lo anterior, evidentemente si se permitiera al gobernado realizar la determinación del monto que se le retendría o en su defecto, al momento de presentar su declaración anual determinara el crédito fiscal a su cargo, o a su favor que por concepto de Impuesto Sobre la Renta hubiese causado durante el ejercicio fiscal del que se trate, que nosotros estaríamos hablando del relativo al dos mil dos.

En cuanto a la citada tasa, de conformidad con lo dispuesto en la fracción LXXII del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, se establece que para los efectos de lo dispuesto en los artículos 158 y 160 de la Ley, los obligados a realizar la retención prevista en dichos numerales, aplicarán la tasa del 24% sobre los intereses pagados sin deducción alguna y para cuando la tasa anual de interés pactada sea mayor a diez puntos porcentuales, la retención se efectuará aplicando la tasa del 24% sobre el monto de los intereses que resulte de los diez primeros puntos porcentuales de la tasa de interés pactada, sin deducción alguna.

Asimismo, determina expresamente, que las retenciones que se hagan en términos de esta fracción tendrán el carácter de pago definitivo, salvo lo previsto en su párrafo segundo referente a las personas morales y personas físicas contempladas en el Capítulo II del Título IV; es decir, aquellas que obtengan ingresos derivados de actividades empresariales y profesionales, casos en los que se considerará como pago provisional.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Pero dentro de la disposición legal prevista no se hace referencia a algún otro caso o hipótesis legal de carácter general, en el que la retención en comento tenga el carácter de pago provisional, existiendo así una oposición manifiesta con el propio artículo 160, el cual como lo observaremos enseguida prevé, específicamente en su párrafo segundo.

Siguiendo con el contenido del artículo 160, observamos que establece una hipótesis concreta y general dentro de la cual la tasa aplicable para el efecto de determinar el monto de la retención será del 20%, remitiéndonos para esta situación específica, al párrafo segundo del numeral 159.

Al respecto, observamos que en este artículo y párrafo en específico, se hace alusión a aquellos intereses pagados por sociedades no integrantes del sistema financiero a los cuales como ya se mencionó, se les aplica una tasa diversa al resto de los integrantes del sistema financiero nacional equivalente al 20%.

En este sentido, encontramos en primer término que el artículo 160 de la Ley, viola de manera flagrante los principios de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva establecidos en la fracción IV del artículo 31 del Pacto Federal, tal aseveración se realiza tomando en consideración que la tasa que se emplea para realizar la retención es fija y no variable como ocurre en términos generales con el resto de la propia Ley, circunstancia con la cual concuerdan los diversos autores de la materia quienes establecen que la forma más correcta de que los impuestos de carácter personal respeten los principios de proporcionalidad, equidad y fundamentalmente el de capacidad contributiva, deben atender a tarifas progresivas.

Aunado a que se establece implícitamente que no podrán realizarse ningún tipo de deducciones respecto de las citadas retenciones y que éstas tendrán el carácter de pago provisional en el párrafo primero, contraponiéndose con lo dispuesto en el segundo párrafo que lo considera como pago definitivo.

TESIS COE
FALLA DE ORIGEN

Del mismo modo, la disposición legal en estudio se contrapone a lo dispuesto en la fracción XVI del artículo 109 de la Ley, relativo a las exenciones del pago del gravamen, específicamente hablando de los ingresos que por concepto de intereses se encuentran exentos toda vez que al considerar como pago definitivo a la retención a que obliga a los responsables solidarios, impide que se pueda dar cumplimiento a la mencionada fracción como lo haremos evidente en el apartado respectivo.

Lo anterior específicamente en atención a lo previsto en el párrafo segundo del propio numeral 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta así como lo que expresamente establece la fracción LXXII del artículo segundo transitorio de la propia Ley.

También podemos mencionar que al establecer en su segundo párrafo que en tratándose de personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables previstos en el capítulo respectivo, considerarán la retención como pago definitivo, siempre que no excedan de \$100,000.00, caso en el cual no estarán obligados a presentar la declaración anual a la cual nos remite el numeral 171 de la misma Ley.

Esta situación evidentemente impide tajantemente a los contribuyentes presentar la declaración en la cual pudieran realizar las deducciones previstas en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, violando con ello los principios de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva del sujeto pasivo, afectando principalmente a los administrados de más bajos recursos económicos.

Finalmente cabe destacar que se contrapone a disposiciones generales para la determinación y pago de contribuciones previstas de manera específica en el Código Fiscal de la Federación.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Se trata de simular un supuesto beneficio para los contribuyentes relativo a la no obligación de presentar su declaración anual, sin embargo, cuando el monto ya es elevado no exime de dicha obligación, evidentemente con la finalidad de evitar cualquier tipo de evasión y consideramos de manera personal, que beneficiando a los contribuyentes con una capacidad contributiva más elevada, dado el monto de las rentas necesario para que se tenga o se deba declarar.

Razonamos también que el artículo en estudio se encuentra fuera de contexto legal toda vez que es una reiteración del diverso numeral 58 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, específicamente en cuanto al párrafo primero, parte primera, numeral que se ubica dentro del Capítulo IV denominado De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de las Arrendadoras Financieras Almacenes Generales de Depósito, Uniones de Crédito y de las Sociedades de Inversión de Capitales; Título II relativo a las personas morales y para ser más precisos citamos en su parte correlativa a continuación:

Artículo 58.- Las instituciones que componen el sistema financiero que efectúe pagos por intereses, deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que de lugar al pago de los intereses, como pago provisional. La retención se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel que corresponda...

Observamos que entre la disposición legal contenida en el artículo citado y el propio numeral 160, existe una clara discrepancia, lo anterior si tomamos en cuenta que por una lado en el precepto citado se establece de manera expresa y sin excepción alguna que la retención efectuada por parte de las instituciones que pagan intereses, tendrá el carácter de pago provisional. A su vez en el diverso 160, no sucede así ya que por un lado considera esta retención como pago provisional y por otro como pago definitivo.

De este modo y en atención a lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es incuestionable que de ningún modo las instituciones que pagan

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

intereses, violan en perjuicio de sus clientes disposición legal alguna ya que lo único que hacen es cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo en su calidad de responsables solidarios.

Así podemos determinar que es evidente que si dentro de la propia Ley citada existen estas contradicciones, es porque se presentan una serie de anomalías al respeto. Incongruencias que desde nuestro punto de vista reiteran la ilegalidad a que hemos hecho referencia en la presente investigación.

En contraste es también indudable que lo que ocurre es que la legislación vigente, en relación a los ingresos que perciben las personas físicas como sujetos del gravamen aludido, es oscura, irregular y al través de las diversas antinomias señaladas en el presente capítulo afecta directamente al contribuyente, perjuicio que si bien es cierto de manera individual parecería insignificante, sumando el total de las retenciones que se hacen por este concepto suman una cuantiosa suma de dinero.

En este sentido, podemos determinar que si bien es cierto el Estado para cumplir con sus fines primordiales requiere allegarse de los recursos económicos necesarios y que para tal efecto y como es de todos conocido, esto sólo puede realizarlo por medio de dos vías, la primera relativa a los ingresos que vía recaudación tributaria obtiene, dentro de los cuales se encuentran los impuestos incluyendo al Impuesto Sobre la Renta y la segunda consistente en el endeudamiento interno y externo del país, considerada a la primera de éstas como la más conveniente en todos los sentidos, también lo es que no por ello puede valerse del poco conocimiento que de la materia poseen los administrados, lo anterior específicamente hablando en relación al tema que nos ocupa.

Del mismo modo, como ya lo mencionamos en la parte introductoria del presente capítulo, el hecho de que las ganancias del capital se graven en la forma en que actualmente se viene haciendo, específicamente, con fundamento en el artículo

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

160 de la Ley, además de los problemas jurídicos aludidos, provoca dificultades de tipo económico.

En este sentido, podemos observar un fenómeno económico derivado de la actividad financiera que engloba a la banca nacional o sistema bancario nacional, el cual de conformidad con lo previsto en el artículo 3º de la Ley General de Instituciones de Crédito se integra de la siguiente manera, numeral que a la letra establece:

Artículo 3º.- El Sistema Bancario Mexicano estará integrado por el Banco de México, las instituciones de banca múltiple, las instituciones de banca de desarrollo, el Patronato del Ahorro Nacional y los fideicomisos públicos constituidos por el Gobierno Federal para el fomento económico, así como aquellos que para el desempeño de las funciones que la ley encomienda al Banco de México, con tal carácter se constituyan.

Al respecto observamos que la actividad principal de esta parte de la economía nacional implica fundamentalmente la recaudación de capital por parte de la institución bancaria, para posteriormente destinar el dinero que en pequeñas cantidades depositan los particulares a incentivar la actividad productiva del país a través de los créditos otorgados a las empresas, necesarios para incrementar la capacidad productiva de éstas; es decir, el ahorro de dinero es uno de los grandes motores de cualquier economía del mundo.

No obstante lo anterior y ante el bajo rendimiento que están percibiendo los ahorradores, esto ya no es rentable y por ende prefieren gastar el capital sobrante y no ahorrarlo, provocando distorsiones económicas que afectan a la totalidad del país ya que se dejan de generar las fuentes de empleo requeridas.

En tal virtud, desde nuestro punto de vista si bien es cierto las rentas percibidas por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria son objeto del Impuesto Sobre la Renta, lo más adecuado es que se permita, sin excepción alguna acumularlas al resto de los ingresos de las personas físicas para el efecto de que se realicen por

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

parte del propio contribuyente las deducciones establecidas por la Ley y en su momento determinar el crédito fiscal causado por éste.

De esta forma los ingresos percibidos por el administrado podrían en suma, ser inferiores a las erogaciones efectuadas en un ejercicio fiscal y la retención efectuada por el responsable solidario en muchos casos quedaría sin efecto, o más aún, podría convertirse en un saldo a favor del propio contribuyente.

De este modo, se alentaría a los ahorradores para que volvieran a invertir su capital en las instituciones bancarias aludidas y consecuentemente la actividad económica nacional se vería directamente favorecida.

4.3. PERSONAS FÍSICAS EXENTAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XVI LISR, RELATIVO A LOS INGRESOS POR INTERESES).

Dentro de los aspectos más relevantes en nuestra investigación y como ya lo mencionamos, destaca el argumento que desde nuestro punto de vista afecta a la legalidad del artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y radica esencialmente en que el dispositivo legal citado encuentra contraste con el diverso numeral 109, específicamente en relación con nuestro tema, con la fracción XVI, la cual a la letra establece lo siguiente:

Artículo 109.- No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XVI.- Los intereses:

a) Pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no



exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

Para los efectos de esta fracción, el saldo promedio diario será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de ésta, sin considerar los intereses devengados no pagados.

Consideramos que existe divergencia entre ambos preceptos legales debido a que en el artículo 160, nunca se hace referencia o en algún momento remite al contribuyente al numeral 109 y si bien es cierto, en términos generales el gobernado para los efectos de determinar el monto de sus contribuciones a pagar debe realizar un estudio pormenorizado del total de las disposiciones legales que regulen su situación tributaria, también lo es que evidentemente, tomando en consideración que el artículo 160 determina expresamente en su párrafo segundo que para el caso de que la persona física de que se trate perciba únicamente ingresos acumulables por este concepto; es decir, por intereses, considerarán la retención efectuada como pago definitivo, impidiéndole con ello atender a la disposición transcrita.

Igualmente, señala que esta situación se presentará cuando el monto de los ingresos obtenidos no supere los \$100,000.00 anuales, o durante el ejercicio, y que no tendrán la obligación de presentar la declaración anual.

Todas estas disposiciones impiden al sujeto pasivo hacer efectivo lo dispuesto en la fracción XVI del artículo 109 de la Ley, rompiendo con ello además con el principio de equidad analizado en nuestro capítulo 1, lo anterior en virtud de que no se da un tratamiento igualitario al total de los sujetos de este gravamen en específico ya que como lo hemos referido por una parte en el párrafo primero del artículo 160 se establece de forma expresa que la retención efectuada por los sujetos pasivos responsables por adeudo ajeno será en concepto de pago provisional en tanto que en el segundo párrafo se considera como pago definitivo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En este tenor, consideramos que no puede existir este tipo de tratamiento; es decir, que en un mismo capítulo se otorgue tratamiento fiscal diverso a los mismos sujetos del gravamen ya que resulta violatorio esencialmente y como ya lo citamos del principio de equidad que rige a las contribuciones no sólo dentro de nuestro ordenamiento jurídico nacional sino en la gran mayoría de las legislaciones a nivel mundial.

De la misma forma, tampoco en un momento dado le impone la obligación al responsable solidario o retenedor el observar en favor del contribuyente la disposición aludida impidiéndose así la aplicación de la citada exención, sino por el contrario únicamente lo constriñe a efectuar la retención y realizar en entero a la autoridad recaudadora.

Al respecto consideramos que vista la redacción del artículo 160, por un lado si podría hacerse valer lo dispuesto en la fracción XVI del numeral 109, esto única y exclusivamente en cuanto al párrafo primero, pero no así en relación al párrafo segundo visto que en la hipótesis normativa contemplada en este párrafo, la retención efectuada tiene el carácter de pago definitivo, impidiendo con ello que el contribuyente pueda aplicar en su favor la exención citada.

4.4. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RETENCIÓN (ARTÍCULO 160 LISR).

En este tenor tenemos claramente establecido que el fundamento legal que observan todas aquellas personas morales que realicen el pago de los ingresos regulados en el Capítulo VI del Título VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable para el ejercicio fiscal del año dos mil dos, relativo a los ingresos que por concepto de intereses tengan derecho a percibir las personas físicas en su calidad de sujetos pasivos del gravamen regulado en la mencionada Ley, es específicamente el artículo 160 de este ordenamiento legal.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Podemos destacar que la contravención por parte del retenedor a la disposición aludida, implicaría una violación a las disposiciones legales, haciéndose por ende acreedor a la imposición de una multa y serían responsables de cubrir a la autoridad administrativa fiscal el monto de los ingresos no retenidos, lo anterior en virtud de ser considerados por la ley como responsables solidarios como ya lo hemos mencionado.

En cuanto al monto a retener, se realiza con base en una tasa fija establecida de manera anual por el Congreso de la Unión, aplicándose de manera directa respecto del monto que deba pagarse en concepto de intereses, monto al cual consideramos como la base gravable, sin deducción alguna, circunstancia que viola los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva que rigen a las contribuciones toda vez que las tasas fijas como lo han sostenido diversos autores, no atienden a los mismos, aunado a la imposibilidad de poder acreditar deducciones por parte del contribuyente.

Desde nuestro particular punto de vista consideramos que el hecho de que sea la institución que paga los intereses a las personas físicas en este caso quien de manera unilateral determine el monto a retener aplicando la tasa fija ya referida, implica la no intervención del contribuyente en la determinación del monto de sus contribuciones específicamente hablando de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 160 de la Ley.

Al respecto observamos que si bien es cierto la Ley del Impuesto esta constituida en forma mixta; es decir, abarcando los sistemas global y cédular de imposición, esta circunstancia no implica que no se respeten los principios rectores de las contribuciones, específicamente los de rango constitucional analizados en el capítulo uno, situación que se refleja expresamente en el artículo 160 de la Ley en estudio ya que se confronta con el resto de la propia Ley, transgrediendo con ello de manera específica el principio de equidad dado el tratamiento especial que se da a los sujetos del impuesto así como al principio de legalidad.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.5. PROPUESTAS.

A continuación estableceremos todos aquellos aspectos, que desde nuestro punto de vista se consideran viables jurídicamente hablando para atacar los defectos legales del artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismos que evidentemente perjudican al contribuyente, específicamente hablando de las personas físicas.

Propuestas que evidentemente tienen como fin primordial el que el citado dispositivo legal, cumpla con los aspectos generales que rigen a las contribuciones; para tal efecto, consideramos conveniente realizar el análisis particularmente de cada aspecto que afecta la legalidad del artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los cuales ya hemos analizado uno a uno.

4.5.1. CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 160 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA A QUE HACE REFERENCIA LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL.

Para el caso de que la disposición en estudio no contravenga los principios de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva previstos en la fracción IV del artículo 31 del Pacto Federal, tomando en cuenta que resulta ser ésta la principal violación en atención de ser la Carta Magna nuestro ordenamiento jurídico de mayor importancia, consideramos que debe existir una reforma en los siguientes términos:

En primer término, para que se respete el principio de proporcionalidad citado, consideramos como lo más viable jurídicamente hablando, que se incluya una tarifa variable; es decir, que para que se realice la determinación del monto que deba retenerse por parte del responsable solidario, se atienda al monto de los

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

ingresos reales; es decir, a un mayor monto que se pague al contribuyente de intereses, la tarifa aplicable sea mayor y viceversa, disposición que tendrían que observar principalmente los retenedores por ser quienes realizarían en primera instancia la determinación del monto de ingresos a retener.

De esta manera, para que no exista violación al principio de equidad, que se permita al sujeto pasivo realizar su declaración anual, sin importar que sólo obtenga ingresos de los considerados como intereses, ni el monto de los citados ingresos para el caso de otorgar un tratamiento fiscal igualitario a los gobernados, aún y cuando como ya lo mencionamos, se establezca una tarifa variable aplicable para el caso de que los retenedores determinen de manera provisional el monto de la aludida retención.

Al respecto, consideramos que la anterior propuesta debe relacionarse con el aspecto anterior; es decir, que la retención efectuada debe ser en concepto de pago provisional y no definitivo como actualmente sucede específicamente dentro del párrafo segundo del artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin excepción alguna y sin que trate de disfrazarse como un supuesto beneficio para el administrado el que no se encuentre obligado a cumplir con la principal obligación formal a su cargo, como lo es el presentar la declaración anual respecto de cada ejercicio fiscal y respecto de las contribuciones que haya causado, así como realizar las deducciones y demás aspectos aplicables.

En este orden de ideas, podemos decir que nuestra propuesta no resulta carente de fundamentación alguna ya que expresamente prevé el artículo 161 de la Ley, específicamente en su fracción II como una obligación de los contribuyentes que obtienen ingresos en concepto de intereses, la de presentar la declaración anual en los términos previstos en la propia Ley.

En cuanto al principio de capacidad contributiva, pensamos que para que se respete cabalmente el mismo, debe permitirse al contribuyente realizar todas

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

aquellas deducciones previstas y contempladas en la propia Ley ya que de lo contrario, se encuentra imposibilitado de realizar los descuentos que implican una reducción en la capacidad contributiva, individualmente hablando, para tal efecto se reitera la necesidad de permitir que el contribuyente realice su declaración anual respecto de los ingresos considerados como intereses.

Consideramos así que el hecho de que existan hipótesis normativas en las cuales si pueda presentarse la declaración y al través de ella, hacerse valer las deducciones aludidas y en otras no, transgrede este principio constitucional ya que es conocido el hecho de que las características de la ley son que esta debe ser abstracta, general e impersonal, sin que deba o pueda hacerse distingo alguno respecto de los administrados obligados a observarla como sucede con el multicitado numeral 160 de la Ley en comento.

4.5.1 CONTRAPOSICIÓN DEL ARTÍCULO 160 CON EL NUMERAL 109 EN SU FRACCIÓN XVI, AMBOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE.

Como ya lo mencionamos, el numeral 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor para el ejercicio fiscal dos mil dos, se contrapone con lo dispuesto en el diverso artículo 109, específicamente en su fracción XVI, tal argumento se establece tomando en consideración que el citado dispositivo legal 160, en ningún momento atiende a las exenciones contempladas en la fracción XVI, específicamente porque si es el retenedor el encargado de determinar el monto de la retención, en ningún momento se le impone la obligación de remitirse al artículo 109, y si se concretiza alguna de las hipótesis normativas previstas en éste, debiera abstenerse de efectuar la citada retención para el caso de que el monto de los ingresos pagados al contribuyente no sean objeto del impuesto.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Al respecto consideramos, que resultan aplicables los conceptos de hecho generador y hecho imponible; es decir, si bien es cierto se concretiza la hipótesis normativa prevista en el artículo 160, de conformidad con la fracción XVI del numeral 109, no surgiría el hecho imponible.

Del mismo modo, consideramos que se deja a un lado lo que la doctrina concibe como la interpretación de la *ratio legis*; es decir, no se atiende a la razón de la ley ya que no se observan en su conjunto las disposiciones aplicables a una situación jurídica específica como en el caso sucede con los contribuyentes sujetos del Impuesto Sobre la Renta relativos a los ingresos que perciban en concepto de intereses.

En tal virtud, para que no se opongan ambos preceptos legales, proponemos que el retenedor realice la retención a que se encuentra obligado por disposición legal expresa, en concepto de pago provisional y que posteriormente el contribuyente al momento de presentar su declaración anual, observe lo dispuesto en la fracción XVI del numeral 109 y para el caso de que se reúnan los extremos de la citada disposición, se considere como no causante del impuesto que le fue retenido durante el transcurso del ejercicio fiscal, y en un momento dado, dejar de cubrir el impuesto retenido que podría llegar a ser un crédito fiscal a favor del contribuyente.

4.5.3. CONTRAPOSICIÓN CON DIVERSOS NUMERALES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Existe una clara contravención de algunas disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación tomando en cuenta todos y cada uno de los argumentos esgrimidos con antelación, de manera concreta en los siguientes términos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En primer término podemos decir que como establece expresamente el artículo 6 en su párrafo tercero que a la letra establece lo siguiente:

Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Observamos, que el numeral citado, específicamente el párrafo tercero, señala que la determinación de las contribuciones a cargo de los contribuyentes, debe hacerse en primer término por él mismo y en caso de que no lo haga o lo haga mal, lo hará con intervención de la autoridad administrativa fiscal competente para tal efecto.

En este sentido, consideramos que dentro del artículo 160, específicamente hablando del párrafo segundo, se viola lo dispuesto en el párrafo tercero del numeral 6 del Código Fiscal Federal ya que en ningún momento se permite hacer la determinación del impuesto a su cargo. Tampoco se da la intervención a la autoridad para que sea ésta en substitución del contribuyente quien haga la citada determinación.

Reflexionamos, desde nuestro punto de vista, que resultan acertados los argumentos que en relación a la determinación citada se expone en la siguiente cita:

"El acto de determinación, que no debe ineludiblemente emanar de la administración (puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación del fisco) tiene carácter declarativo y cumple con la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente. Es el medio de exteriorizar

TESIS CO
FALLA DE ORIGEN

o documentar una situación general prevista por la ley (presupuesto material), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo – mediante la alícuota correspondiente- el monto o quantum de la deuda.⁵²

Al respecto podemos determinar que, como ya lo habíamos analizado en nuestro capítulo uno, corresponde al particular en primera instancia realizar la determinación de las contribuciones a su cargo, caso en que se denomina como autodeterminación, lo que en particular de conformidad con el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resulta imposible que sea el propio contribuyente quien haga la multicitada determinación, específicamente hablando del párrafo segundo de este numeral.

Visto el total de los argumentos que hemos esgrimido y analizado a lo largo de nuestra investigación consideramos pertinente proponer la redacción que sería la adecuada para que se reforme el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor para el ejercicio fiscal del dos mil dos, la cual quedaría en los siguientes términos.

Artículo 160.- *Quienes hagan el pago de ingresos que en concepto de intereses se establecen en el artículo 158 de esta Ley, de conformidad con lo previsto en el dispositivo legal 58 de la misma, están obligados a determinar, retener y enterar el impuesto aplicando la tarifa contenida en este precepto, sobre el monto de las rentas que den lugar al pago de intereses, como pago provisional. Tratándose de los intereses señalados en el segundo párrafo del artículo 159 de la misma, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.*

⁵² GIULIANI FONROUGE, Carlos M., DERECHO FINANCIERO, Volumen I, 6ª edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1997, p. 542.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así, las personas físicas sujetos del presente impuesto, deben efectuar la declaración anual a que hace referencia el artículo 175 de la presente Ley, tomando en consideración los datos que le proporcionen los responsables solidarios para el efecto de determinar el monto del impuesto anual que han causado durante el ejercicio fiscal de que se trate.

Limite inferior	Limite superior	Cuota fija	Tasa aplicable.

Como se puede observar, la tabla que de acuerdo con nuestras propuestas debe contener el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no contiene cantidad ni porcentaje alguno toda vez que creemos que estos aspectos requieren conocimientos, entre otros, en materia de contabilidad, en tanto que nuestra investigación se encuentra enfocada única y exclusivamente al ámbito jurídico.

Al respecto debe decirse, que no obstante la reforma planteada en esta investigación, acarrearía además, una serie de reformas adicionales para el efecto de que pudiera cumplimentarse cabalmente lo dispuesto en el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo no podemos hacer referencia a todas y cada una de éstas ya que el objetivo fundamental de nuestra investigación se tergiversaría, razón ante la cual consideramos concluido nuestro trabajo de investigación, esperando sea aceptado en la forma propuesta y que se tomen en consideración los argumento de tipo jurídico esgrimidos.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Las contribuciones que imponen a los gobernados los Órganos del Estado investidos de Potestad Tributaria encuentran su fundamento legal en lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, así como por los numerales 73 fracciones VII y XXIX, y 124 respectivamente del propio Pacto Federal.

SEGUNDA.- Dentro de las citadas contribuciones observamos que éstas surgen dentro de dos ámbitos, el Federal y el Local respectivamente, siendo diversas como son los Impuestos, las Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y los Derechos.

TERCERA.- Entre los Impuestos encontramos de manera específica al Impuesto Sobre la Renta, mismo que fue nuestro objeto de estudio; gravamen que debe atender fundamentalmente a los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva, legalidad; principios que desde nuestro punto de vista se engloban en el siguiente concepto "justicia tributaria".

CUARTA.- Concretamente el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola los principios constitucionales a que hemos hecho referencia, lo anterior tomando en cuenta los aspectos contemplados a lo largo de nuestra investigación, específicamente en el capítulo cuatro de la misma, asimismo viola diversas disposiciones de carácter general, al igual que principios que rigen a la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta.

QUINTA.- Desde nuestro punto de vista, para el efecto de que subsanen las irregularidades que contiene el artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe aplicarse una tarifa variable sobre las ganancias o intereses pagados por parte de los responsables solidarios, para determinar el monto a retener de los ingresos percibidos por las personas físicas específicamente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SEXTA.- Del mismo modo, debe considerarse la retención contemplada por el dispositivo legal aludido, en todo caso y sin excepción alguna, como pago provisional, permitiéndose al contribuyente realizar las deducciones que por disposición legal se conceden a favor de los administrados respetándose con ello el principio de capacidad contributiva.

SÉPTIMA.- El hecho de que la retención efectuada en términos de lo dispuesto por el multicitado artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sea considerado como pago provisional, nos acarrea como consecuencia jurídica, que sea el propio contribuyente quien al efectuar su declaración anual, determine el monto que en concepto del gravamen citado deba cubrir en su calidad de sujeto del mismo.

OCTAVA.- De esta forma, al momento de efectuar la declaración anual, también el administrado observará de manera concreta y específica todas aquellas disposiciones legales que rijan su situación tributaria, evitando con ello que pueda existir alguna contraposición con las mismas.

NOVENA.- Los cambios propuestos, además de subsanar las irregularidades propuestas, dentro del ámbito jurídico esencialmente, contribuirían a que se incentivara el ahorro interno de capital en nuestro país, provocando con ello a impulsar la actividad económica y productiva de México.

DÉCIMA.- Los cambios y propuestas de reformas que se mencionan en nuestra investigación, evidentemente sólo pueden ser llevados a la práctica en este caso por los legisladores federales; así las cosas, tomando en consideración que actualmente el beneficio particular de los partidos políticos se encuentra por encima del beneficio del país, resultan muy poco probables.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFÍA.**DOCTRINA.**

ACOSTA ROMERO, Miguel, DERECHO BANCARIO, México 1991, 4ª edición, Editorial Porrúa, México 1991, 1008 p. p.

_____, DERECHO ADMINISTRATIVO ESPECIAL, Editorial Porrúa, México 1998, Volumen I, 3ª edición, 902 p.

ALBI IBÁÑEZ, Emilio, IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EQUIDAD. EL CASO ESPAÑOL, Madrid 1975, 283 p.p.

BURGOA ORIGUELA, Ignacio, DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO, Editorial Porrúa, México 2000, 13ª edición, 1085 p.p.

CALVO NICOLAU, Enrique y VARGAS AGUILAR, Enrique, PROBLEMAS, SOLUCIONES E INTERPRETACIONES EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, México, Editorial Themis, 1981.

_____, ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EMPRESAS, Editorial Themis, México 1986, 1527 p.p.

CALVO NICOLAU, Enrique, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Tomo I, Editorial Themis, 1995, 516 p.p.

CRUZ BARNEY, Oscar, HISTORIA DEL DERECHO EN MÉXICO, Editorial Oxford, 734 p.p.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, EL REGIMEN FINANCIERO DEL ESTADO EN LAS CONSTITUCIONES LATINOAMERICANAS, UNAM, México 1973, 68 p.p.

_____, DERECHO FINANCIERO, Editorial Mc Graw Hill, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 1977, 243 p. p.

DÁVALOS MEJIA, Felipe, DERECHO BANCARIO Y CONTRATOS DE CREDITO, 2ª edición, Editorial Oxford, México 2001, 1015 p.p.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H., PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Limusa, México 2000, 3ª edición, 223 p. p.

DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU Enrique, ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE 1973, México 1973, Docal Editores.

FLORES ZAVALA, Ernesto, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. LOS IMPUESTOS; 31ª edición, Porrúa, México 1995.

FRAGA, Gabino, DERECHO ADMINISTRATIVO, 40ª edición, Porrúa, México, 2000, 506 p.p..

GARZA, Sergio Francisco de la, DERECHO FINANCIERO, Editorial Porrúa, 6ª edición, México 1990, 1025 p.p.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., DERECHO FINANCIERO, Volumen I, 6ª edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997, 651 p.p.

KRAUSE, Michael y otros, DERECHO TRIBUTARIO ALEMAN. ORIENTACIÓN PARA EMPRESAS EXTRANJERAS, Editorial DIC, Bonn Alemania, 1982, 99 p.p.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, 5ª ed., Editorial Porrúa, México 1980.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, editorial Harla, 2ª edición, México 1980, 309 p. p.

SÁNCHEZ LEON GREGORIO, DERECHO FISCAL MEXICANO, 12ª edición, México 2000, Editorial Porrúa, 856 p. p.

TORRES, Agustín, TEMAS DE TRIBUTACIÓN Y LOS IMPUESTOS A LAS GANANCIAS Y SOBRE LOS BENEFICIOS EVENTUALES, Editorial Ediciones de Contabilidad Moderna SAIC, Buenos Aires 1979.

LEGISLACIÓN.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS,
Editorial Mc. Graw Hill.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Ediciones Fiscales ISEF.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Ediciones Fiscales ISEF.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,
Ediciones Fiscales ISEF.

LEY GENERAL DE INSTITUCIONES DE CREDITO.

OTRAS FUENTES.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO I-O, Editorial Porrúa, 14ª edición, México 2000, 2785 p.p.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Tomo XV IMPO-INSA, Buenos Aires 1982,
Editorial Driskill S.A., 1004 p.p.

Página en Internet, : <http://www.cppure.com>.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN