

384



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"EL ARTICULO 80-A, HOY 114 DE LA LEY DEL ISR EN EL CALCULO Y PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE, ASI COMO SUS CONSECUENCIAS EN LA ECONOMIA PARA LOS PATRONES Y LOS TRABAJADORES".

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A :  
**FANY LETICIA NAVARRETE ALCANTARA**

ASESORA DE TESIS; LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA

2002



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"  
 FACULTAD DE DERECHO  
 SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
 FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 6 de septiembre del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ  
 DIRECTOR GENERAL DE LA  
 ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
 Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante FANY LETICIA NAVARRETE ALCANTARA bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL ARTICULO 80-A, HOY 114 DE LA LEY DEL ISR EN EL CALCULO Y PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE, ASI COMO SUS CONSECUENCIAS EN LA ECONOMIA PARA LOS PATRONES Y LOS TRABAJADORES".

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente  
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"  
 Director.



LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.

FACULTAD DE DERECHO  
 SECRETARIA  
 DE  
 DERECHO FISCAL

... a la Dirección General de Bibliotecas de ...  
 ... a difundir en formato electrónico e impreso en ...  
 ... de lo de mi trabajo recepcional

... NOMBRE: Fany Navarrete  
 ... Alcantara  
 ... FECHA: 19-NOV-2002  
 ... FIRMA: [Firma]

## **A DIOS:**

Que me concedió vida, la oportunidad de ingresar a la UNAM en el momento indicado y la oportunidad de concluir mi carrera universitaria.

## **A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO:**

Que me dio el mejor regalo que un padre le puede dar a su hijo, la formación y el orgullo de ser egresado de la máxima casa de estudios.

## **A MIS PADRES:**

JUVENAL NAVARRETE Y CRISTINA ALCANTARA.

Que siempre me apoyaron y orientaron en todo momento, por su paciencia, comprensión, fortaleza, educación y sobre todo por darles a sus hijos todo lo humanamente posible y en ocasiones mucho mas que eso.

## **A MIS HERMANOS:**

CESAR Y SANDY.

Con toda mi admiración y mi amor.

## **A MIS SOBRINOS:**

CASAR Y ARIANDY

Por todo su cariño y con todo mi amor.

## **A MI CUÑADA:**

ADRIANA VAZQUEZ.

Con todo mi cariño y respeto.

**A LA LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO:**

Por su valiosa intervención en la dirección de la presente investigación, ya que gracias a ello fue posible su realización.

Por la aportación de sus excelentes conocimientos, por su tiempo, atención y sobre todo, por su buena disposición.

GRACIAS PROFESORA.

**EL ARTÍCULO 80 A, HOY 114 DE LA LEY DEL ISR EN EL CALCULO Y PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE, ASÍ COMO SUS CONSECUENCIAS EN LA ECONOMIA PARA LOS PATRONES Y LOS TRABAJADORES.**

**INDICE**

	pag
INTRODUCCIÓN	1
<b>CAPITULO I.</b>	
<b>ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.</b>	
1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DEL ISR.....	3
1.2 ANTECEDENTES LEGISLATIVOS EN MEXICO DEL ISR. ....	5
1.3 EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY DE ISR.....	26
1.4 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL ARTICULO 80 A DE LA LEY DEL ISR.....	46
1.5 ANTECEDENTES DE LAS JURISPRUDENCIAS DICTADAS EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 80 A DE LA LEY DEL ISR.....	49
<b>CAPITULO II.</b>	
<b>CONCEPTO GENERALES</b>	
DEFINICIONES Y EXPLICACIONES DE LOS CONCEPTOS MAS IMPORTANTES.	
2.1.1 IMPUSTO.....	60
2.1.2 INGRESO.....	65
2.1.3 PREVISION SOCIAL.....	71
2.1.3.1 APORTACIONES.....	81
2.1.3.2 PRESTACIONES.....	86
2.1.4 SALARIO MÍNIMO.....	91
2.1.5 SUBSIDIO.....	104
2.1.6 CREDITO GENERAL AL SALARIO.....	112
2.1.7 JURISPRUDENCIA.....	118
2.1.8 RETROACTIVIDAD.....	124

2.1.9	LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY.....	126
2.1.10	¿RETROACTIVIDAD DE LA JURISPRUDENCIA?.....	130
2.2	SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	131
	PERSONA FISICA	
2.2.1.1	ASALARIADOS.....	134
2.2.1.2	ASIMILABLES A ASALARIADOS.....	136
2.2.1.3	HONORARIOS.....	138
2.2.2	PERSONA MORAL.....	141
2.2.2.1	REGIMEN GENERAL.....	150
2.2.2.2	REGIMEN SIMPLIFICADO.....	152
2.2.2.3	REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL.....	158
2.3	CALCULO DEL ISR, SUBSIDIO Y CREDITO GENERAL AL SALARIO PARA ASALARIADOS.	
2.3.1	DEL INGRESO.....	161
2.3.2	DEL SUBSIDIO.....	162
2.3.3	DEL CREDITO GENERAL AL SALARIO.....	170

### **CAPITULO III.**

#### **PROBLEMÁTICA DEL ARTICULO 80 A DE LA LEY DEL ISR.**

3.1	LA APLICACIÓN DE LAS JURISPRUDENCIAS ANTERIORES A LA DEL 18 DE MAYO DE 2001.....	172
3.2	LA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE 18 DE MAYO DE 2001.....	176
3.3	LAS FACULTADES DE FISCALIZACION BAJO EL NUEVO CRITERIO DE LA S C J N.....	180
3.4	LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA NUEVA JURISPRUDENCIA PARA LOS PATRONES Y PARA LOS TRABAJADORES.....	182

## CAPITULO IV.

### EL ARTÍCULO 80 A, HOY 114 DE LA LEY DEL ISR EN EL CALCULO Y PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE, ASÍ COMO SUS CONSECUENCIAS EN LA ECONOMIA PARA LOS PATRONES Y LOS TRABAJADORES

4.1	EL CALCULO Y LA PROPORCIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE PARA LOS ASALARIADOS.....	184
4.2	CERTIDUMBRE Y SEGURIDAD JURIDICA QUE DEBE TENER EL CONTRIBUYENTE EN MATERIA FISCAL.....	188
4.3	REFORMAS AL ARTÍCULO 80-A, DESPUES DE LA RESOLUCÓN DE LA CORTE.....	193
4.4	EL CALCULO DEL SUBSIDIO Y EL RIESGO DE INCURRIR EN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	196
CONCLUSIONES.....		205
BIBLIOGRAFIA.....		209



## INTRODUCCIÓN

El presente Estudio tiene como finalidad mostrar en términos generales lo importante y trascendente que es la técnica legislativa y la aplicación de la Ley en materia Fiscal, específicamente en cuanto al artículo 80-A, hoy 114 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que fue reformado en noviembre de 2001. Al respecto es importante señalar que la aplicación de una Jurisprudencia, puede modificar totalmente el supuesto normativo, es decir la falta de técnica legislativa en el hecho impositivo trae como consecuencia la inseguridad jurídica.

Por lo que la finalidad es realizar un estudio sobre la reforma al artículo 80-A, hoy 114 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como los problemas que ocasionó la incorrecta interpretación del precepto fiscal, específicamente por la confusión de conceptos como prestaciones y aportaciones de seguridad social.

Nuestra hipótesis de trabajo es:

"La falta de técnica legislativa trajo como consecuencia la incorrecta interpretación y aplicación del artículo 80-A, párrafo quinto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por lo que incluso se emitieron distintos criterios de interpretación lo que desencadenó inseguridad e incertidumbre jurídica en el contribuyente, por tanto, con una correcta técnica legislativa y la aplicación estricta de la norma se brinda seguridad y certidumbre al contribuyente."

La investigación se desarrolló en cuatro capítulos, en el primero se contemplan los antecedentes históricos y legislativos del Impuesto Sobre la Renta, así como la exposición de motivos de la ley correspondiente y del 80-A, sin dejar de señalar los antecedentes de las jurisprudencias dictadas en relación a dicho artículo, antes de la reforma.

Asimismo en el capítulo de conceptos generales, se analizan los rubros importantes y que tienen relación, tanto con el Impuesto Sobre la Renta como con el cálculo de la proporción del subsidio acreditable, para la figura de los asalariados.

Siguiendo con el mismo orden de ideas, en el capítulo tercero se expone el planteamiento del problema que se dio en relación a los distintos criterios de las tesis y jurisprudencias de los Tribunales Fiscales y Colegiados, sobre el mismo artículo 80-A, quinto párrafo, así como los efectos, para los patrones y sus trabajadores derivados de los distintos criterios aplicados.

En el último capítulo se plantean las consecuencias económicas para los patrones y sus trabajadores que tienen que aplicar en un mismo ejercicio fiscal dos formas distintas de una misma norma, es decir, específicamente la inseguridad jurídica y la incertidumbre que aqueja al contribuyente al no saber con certeza como debe aplicar determinado ordenamiento, que en este caso es el artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por todo lo antes expuesto, podemos concluir que la correcta interpretación del artículo 80-A, hoy 114 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es en el sentido en el que quedó reformado dicho ordenamiento, no en el que fue resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en mayo de 2001.

Por lo que los efectos negativos de una contradicción de tesis, como la que se suscitó antes de la reforma del artículo 80-A, conlleva inevitablemente a la elusión que puede terminar en un delito fiscal aun cuando el contribuyente haya tenido el interés de cumplir, ya que esta responsabilidad se determina con el solo accionar del organismo recaudador.

# CAPITULO I

## ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

### **1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

En 1798 William Pitt logró implantar el impuesto a la renta sistema cedular conocido como "de la triple contribución" en Inglaterra, cuando este país estaba en guerra con Francia. Posteriormente fue derogado y restablecido en dos oportunidades. A partir de 1910, en Inglaterra se adoptó el sistema de Impuesto mixto (el cual diferenciaba las rentas según categorías, admitiendo distintas deducciones según la categoría de que se trate, pero confiere al impuesto características personales, que resultan de la suma de las rentas de todas las categorías para obtener la totalidad de la renta del contribuyente, permitiendo las deducciones personales y la progresividad de las alícuotas).<sup>1</sup>

Posteriormente en Prusia se estableció, en el año 1891, un impuesto global de rédito que despertó fuertes resistencias.

Por lo que toca a los Estados Unidos, el impuesto a la renta contemplaba el sistema cedular (el cual consistía en la discriminación de las rentas

---

<sup>1</sup> Cfr. GARCIA VIZCAINO CATALINA, *Derecho Tributario, Tomo III, El Derecho Tributario Vigente*, Depalma, Buenos Aires, 1997. Pag. 11

por su origen, como rentas del capital, del trabajo o del suelo, conformando un sistema de imposición real, al gravar con distintas cantidades proporcionales según las fuentes de las ganancias. No permite compensación entre rentas y pérdidas de distintas fuentes, ni tampoco las deducciones personales) fue implantado en forma temporal en dos ocasiones, durante las dos guerras: en 1815, durante la guerra con Inglaterra y en 1862, durante la Guerra de Secesión. En 1894 se pretendió reimplantarlo, pero fue declarado inconstitucional por la Corte Suprema. En 1909 fue aprobada una enmienda de la Constitución federal para poder establecerlo, la cual fue ratificada en 1913, tiempo en que adquirió carácter mixto.<sup>2</sup>

Asimismo en Francia, originariamente se implanto en forma cedular.

Mas tarde, por lo que hace a Latinoamérica, específicamente a un país como Argentina, el cual en los últimos días a tenido la atención de todo el mundo debido a su crisis económica, debemos mencionar un proyecto de impuesto a la renta de Salaberry, en 1917 y otro del ministro Herrera Vegas de 1923, que adoptaron el sistema global. Luego de varios proyectos que se sucedieron en el tiempo, por decreto-ley del 19 de enero de 1932; que fue implantado durante el gobierno de José Félix Uriburu, con el nombre de "Impuesto de Emergencia a los Réditos". El gobierno constitucional que lo sucedió ratificó el gravamen, con leves reformas mediante la ley 11.586; se trataba de un impuesto cedular en el cual cada categoría era autónoma, con régimen y alícuotas propias y se complementaba con un tributo global progresivo para las rentas de personas físicas superiores a \$25,000. El 30 de diciembre de 1932 sancionó la ley 11.682, que instituyó el sistema mixto retroactivamente a partir del 1º de enero de 1932, ésta fue la ley básica de la materia y sin perjuicio de las numerosas modificaciones que sufrió a través del tiempo rigió hasta el 31 de diciembre de 1973.<sup>3</sup>

---

2 Cfr. GARCIA VIZCAINO CATALINA. Ob. Cit. Pag. 11

3 Cfr. GARCIA VIZCAINO CATALINA. Ob. Cit. Pag. 12

## **1.2 ANTECEDENTES LEGISLATIVOS EN MEXICO DE LA LEY DEL ISR**

El Impuesto sobre la Renta, se implanta en México en el año de 1921, durante una época en que se opera una profunda transformación social, por los festejos del centenario de la consumación de la independencia.

Se argumenta, por otra parte que la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene antecedentes desde 1925, que fue inspirada en el modelo francés cedular, no en el global del sistema norteamericano de 1913, que desde su origen considero como imponible la totalidad de los ingresos netos personales, además del tributo paralelo sobre la renta de las sociedades, acumulada en el impuesto personal al repartirse entre los dueños de las empresas.<sup>4</sup> Por lo que el antecedente más remoto se tiene en 1921.

Siguiendo con la época de la Colonia, el país sufrió una anarquía impositiva. Se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcalabatorios. Se multiplicaron y yuxtapusieron un sinnúmero de impuestos especiales, sin ninguna estructura lógica, con la tendencia muy marcada de allegar fondos a la metrópoli.

Después de la Independencia, el país se enfrentaba con una grave crisis política, durante la cual peligró incluso su soberanía. Las luchas contra propios y extraños, culminaron con el triunfo de la República sobre el Segundo Imperio y el establecimiento en definitiva de la forma federal y democrática de Gobierno.

---

<sup>4</sup> Cfr. SELLERIER CARVAJAL, CARLOS M. *Análisis de los impuestos sobre la renta y al activo 2000*. editorial Themis. 1ª. Edición. México 1981. Pág. 5-5-B

Durante el período porfirista se significan por su labor hacendaría tanto Matías Romero como José I Limantour, quienes lograron una reorganización de los impuestos, sin que se propusieran reformas esenciales.<sup>5</sup>

Fue durante el periodo revolucionario cuando en la política fiscal se operó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto sobre la Renta en México. La codificación de dichos impuestos, se presenta de acuerdo con un criterio cronológico, en la siguiente forma:

I. Ley de 20 de julio de 1921.

II. Ley de 21 de febrero de 1924 y su Reglamento.

III. Ley de 18 de marzo de 1925 y los Reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935.

IV. Ley de 31 de diciembre de 1941 y su reglamento.

V. Ley de 31 de diciembre de 1953 y su reglamento.

En cada caso se publicó la Ley correspondiente y en seguida sus modificaciones hasta su derogación, inmediatamente después el Reglamento de la propia Ley. Al final de las reformas se incluían, índices especiales, lo que hoy conocemos como reglas publicadas en la Resolución Miscelánea fiscal.

La LEY DEL CENTENARIO DE 1921.- Esta fue "La primera Ley del Impuesto sobre la Renta, que es en realidad un mero antecedente, la cual fue promulgada siendo Presidente Constitucional el general Alvaro Obregón y Secretario de Hacienda don Adolfo de la Huerta, quien el 20 de julio de 1921, estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio. Gravo los ingresos del comercio, de la industria, de la

---

<sup>5</sup> Cfr. [http://www.cucea.udg.mx/alumnos/cucea\\_drive/archivos/IMPUESTOS%20II.doc](http://www.cucea.udg.mx/alumnos/cucea_drive/archivos/IMPUESTOS%20II.doc)

ganadería, los obtenidos por los profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o dividendos en las empresas.

La base del impuesto fueron los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto.<sup>6</sup>

Desde la vigencia de esta Ley se señaló como sujetos del pago a los mexicanos y a los extranjeros, ya sea que estuvieran domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio de la República Mexicana, obligándoseles a calcular la tasa sobre sus ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto.

Cabe señalar que se establecieron algunos casos de exención para sujetos cuyos ingresos alcanzaban hasta la suma de \$100.00 mensuales y algunos otros de carácter general para los diplomáticos, cónsules y personas morales de interés público.

En el artículo 6o. se estableció como destino de recaudación, dedicarla exclusivamente a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y realizar obras indispensables que habilitaran nuestros puertos; esas necesidades que desde entonces se consideraban urgentes, ya que el Impuesto del Centenario se iba a dedicar a resolver esos grandes problemas nacionales, ya que se necesitaban líneas propias de navegación, y reconstruir los puertos marítimos.

El impuesto se pagó en estampillas que llevaban la leyenda "Centenario". Las distintas actividades que fueron gravadas, las denomino esta Ley "Cédulas" y a las tasas del gravamen, según los renglones que constituyen el

---

<sup>6</sup> [http://www.officialfiscal.com.mx/variostsr\\_h.htm](http://www.officialfiscal.com.mx/variostsr_h.htm)

ingreso en cada caso, se les llamó "Categorías", que correspondían a una tímida progresión que iba de 1% a 4%, en cuatro escalones, según se tratara de ganancias de \$ 300.00, \$600.00, \$ 1,000.00 y más de \$ 1,000.00 mensuales, para comercio, industria y agricultura. Para los profesionistas las variaciones eran poco sensibles: las llamadas "Categorías" iban de \$ 400.00 mensuales a \$ 1,200.00 con una tarifa progresiva de 1% a 4%. Para los asalariados de \$ 750.00 a \$ 1,200.00 la progresiva sólo se calculó de 1% a 3%. La colocación de dinero se gravó de \$ 250.00 a más de 750.00 con 1% a 4% de los rendimientos.<sup>7</sup>

La LEY DE 21 DE FEBRERO DE 1924.- Sobre esta ley específicamente, tenemos que siendo todavía Presidente de la República el general Alvaro Obregón, su ministro de Hacienda, Ing. Alberto J. Pani, le propuso la creación de una Ley semejante a la del Centenario, sólo que con carácter permanente, la que se promulgó el 21 de febrero 1924, denominándose "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas". Como requisito de carácter constitucional, esta Ley se apoyaba en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Erario Federal y en los incisos c) y d) de la fracción XII del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación.

Este ordenamiento marca la implantación del impuesto en México, por haber sido ya de carácter permanente, en tanto que el anterior sólo se aplicó de manera transitoria. Se estructuró como dice su nombre, para gravar los ingresos personales provenientes de sueldos y honorarios y las utilidades de las empresas. Como se observa, se refería a dos de los conceptos que originan ingresos: la actividad de las empresas comerciales dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, en donde existe la combinación del capital y del trabajo y a los provenientes de la actividad personal, derivados del trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión liberal.

---

<sup>7</sup> Cfr. <http://www.offisfiscal.Pag.Web.Cit>.



Se gravaron las utilidades de las empresas, con excepción de las que provenían de negociaciones agrícolas pertenecientes a particulares. La base del gravamen fue la utilidad percibida en el término de un año, ya fuera en dinero o en especie, y no se consideraron en la clasificación de ganancia, por tener carácter eventual, las donaciones, los legados y los ingresos por apuestas o loterías.

En forma especial, en el artículo 11, fracción IV, se excluyeron del gravamen las ganancias de capital, es decir, el aumento del valor de las propiedades por el desarrollo económico general o por la pérdida del valor adquisitivo de la moneda; salvo el caso de que se tratará de aumentos al valor de los activos, derivados de reinversión de las ganancias producidas por el negocio. Cuando la revaloración de los activos de las empresas se hacía figurar en los balances, la Ley los consideraba como ganancias gravables.

Para el cómputo de las ganancias líquidas, se admitieron una serie de deducciones del ingreso total sólo se dejó el establecimiento de estas deducciones al Reglamento, lo cual vino a corregirse hasta el año de 1954, por considerarse que la base del gravamen en estos casos debe quedar establecida en la Ley y no debe ser materia del Reglamento.

La tasa del impuesto iba gravando paulatinamente las utilidades anuales superiores a \$ 2,400.00 con el 2%, hasta el 4% previsto para la utilidad mayores de \$ 100,000.00.<sup>8</sup>

Desde entonces se creó la obligación de retener y enterar el impuesto a los asalariados, dándose oportunidad en casos de inconformidad contra los dictámenes de las Juntas Calificadoras de presentar "reclamaciones", otorgándose a los contribuyentes con esta medida, un derecho de defensa en la esfera administrativa, con lo que podemos darnos cuenta, que el particular

---

<sup>8</sup> Cfr. <http://www.offixfiscal.Pag.Web.Cit>.

empezaba a tener la posibilidad de defenderse contra actos de la autoridad administrativa, que le afectaran.

Según el artículo 30, del producto del impuesto recaudado por la Federación debería entregarse un 10% a la Entidad Federativa y un 10% al Municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable. para que ambas entidades estuvieran en posibilidad de cumplir con las obligaciones que les ha encomendado la Constitución, y gozar de la independencia necesaria, base de un régimen federal.

En materia de sanciones se previó en los artículos 33 y siguientes las más frecuentes infracciones, derivadas de ocultaciones o irregularidades con fines de defraudación, determinándose para cada una de ellas una sanción específica que más tarde recogió el Código Fiscal de la Federación, haciendo las modificaciones que se juzgaron pertinentes.

Quedó establecido el término de prescripción para el cobro de impuestos y multas por parte del Estado en un lapso de cinco años.

El 5 de abril de 1924, se adicionó esta ley con una serie de artículos con el fin de gravar a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuente de riqueza situadas en el territorio nacional marcando, desde el principio de la legislación del impuesto, la aceptación de la teoría de la fuente del ingreso gravable, que a la fecha sigue orientando los preceptos de la legislación vigente en el campo de la doble tributación internacional. Dichas adiciones también abarcaron, los ingresos provenientes de intereses, descuentos, réditos y otras formas de rendimiento de capital.<sup>9</sup>

El causante en la imposición de capitales fue el acreedor, con responsabilidad solidaria para el deudor, y se previeron sistemas de vigilancia para el pago de este impuesto, con el auxilio de los notarios o corredores,

---

<sup>9</sup> Cfr. <http://www.officifiscal.Pag.Web.Cu>.

prohibiéndose la autorización de escrituras sin la comprobación de que estaba al corriente en el pago del impuesto correspondiente a la operación de que se tratara y los jueces quedaron obligados a proporcionar informes a las Oficinas de Rentas, de todos los juicios presentados ante ellos con motivo del incumplimiento de algún contrato de imposición de capitales.

REGLAMENTO DE LA LEY DE 1924. El Reglamento de la Ley de 21 de febrero de 1924, se promulgó el mismo día en que lo fue la Ley. Se ocupa de señalar, en forma minuciosa, a los diversos causantes del Impuesto sobre la Renta, comenzando por los que obtienen ingresos de su trabajo personal, dando numerosos ejemplos al respecto, continuando con los profesionistas y artistas.

El artículo 8o. del Reglamento, establecía las deducciones aprobadas, principalmente el costo de las materias primas; los fletes; el arrendamiento de los locales; los sueldos pagados; los gastos normales del negocio; los intereses por capitales tomados en préstamo y las primas para cubrir determinados riesgos del negocio; las pérdidas sufridas por caso fortuito o de fuerza mayor; una cantidad 'razonable' por depreciación de las maquinarias y mobiliario y otra por amortización, que no debería exceder del 5% del capital social. En determinadas industrias, como la del petróleo, se podían fijar cuotas de depreciación especiales. Finalmente, serían deducibles los impuestos pagados al Municipio, al Estado y a la Federación.

Llama la atención que no se aceptaron como deducibles las reservas autorizadas por el Código de Comercio y las cantidades destinadas a la extensión de la actividad de la empresa, así como las invertidas en mejoras a la maquinaria, los edificios y las instalaciones, y, finalmente, la remuneración por el trabajo personal de los socios, criterio que es bien sabido ha experimentado modificaciones substanciales, sobre todo en materia de dividendos.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Cfr. <http://www.offisfiscal.Pag.Web.Cit>.

La LEY DE 18 DE MARZO DE 1925.- Posteriormente al año siguiente se aprobó la tercera Ley del Impuesto sobre la Renta, llamada a regir dieciséis años, de 1925 a 1941, que si bien sufrió una serie de reformas y adiciones explicable por la necesidad de incluir en el impuesto las nuevas manifestaciones del fenómeno económico, en constante expansión, puede afirmarse que fue la que arraigó en forma definitiva este impuesto en nuestro medio, y logró la definición de un conjunto de normas, aún presentes en la legislación en vigor. Esta Ley fue expedida siendo Presidente de la República el general Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. Pani.<sup>11</sup>

Esta Ley comparándola con la legislación anterior, tiene un mayor orden y en sus diversos capítulos se agruparon: las disposiciones generales; las correspondientes a cada una de las siete cédulas que entonces se crearon con sus respectivas tarifas; los preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, así como los preceptos de diversa índole relacionados con la mejor vigilancia del impuesto y finalmente, el capítulo correspondiente a sanciones. Estas normas, inspiradas en la legislación precedente de 1921 y 1924, tomaron en cuenta la experiencia obtenida en el primer año de implantación del impuesto, considerado la época experimental del mismo.<sup>12</sup>

Continuaron exentas del pago del impuesto las empresas, sociedades, cámaras y corporaciones con fines benéficos, de cultura o de servicio público.

La Cédula 1 gravó los actos de comercio ejecutados de manera habitual o accidental y se definió con precisión la base del impuesto, consistente en la diferencia que arroje la resta entre el ingreso bruto y las deducciones autorizadas por el Reglamento, con lo que se continuó con la tesis establecida en

---

<sup>11</sup> Cfr. [http://www.offixfiscal.com.mx/variostisr\\_h.htm](http://www.offixfiscal.com.mx/variostisr_h.htm)

<sup>12</sup> Cfr. <http://www.offixfiscal.Pag.Web.Cit.>

la Ley anterior, de dejar las deducciones, elemento indispensable para la determinación de la base, a las disposiciones reglamentarias.

En el artículo 10 se dio el régimen reservado a las compañías extranjeras de navegación marítima, obligándolas a pagar un 2% sobre los ingresos obtenidos por fletes y pasajes en los puertos de la República, prevención de todo punto acorde con la teoría de la fuente del ingreso gravable que se ha aceptado en nuestro derecho fiscal como solución para el caso de los conflictos impositivos de doble tributación internacional. En este mismo orden de actividades de carácter internacional, la Ley, en su artículo siguiente, obligó a las compañías extranjeras de seguros, con domicilio fuera del territorio nacional, a liquidar un 3%, de las primas y premios obtenidos por pólizas contratadas en México.<sup>13</sup>

Los actos accidentales de comercio fueron gravados por una cuota proporcional del 4%, disposición que vino a modificarse hasta las reformas introducidas para el año de 1954.

La tarifa sufrió un aumento de una unidad en cada uno de los tantos por ciento fijados en ella para las empresas explotadoras de concesiones del Estado, salvo el caso de los bancos, con lo cual la progresión de la tarifa aumentó hasta el 9% para estos casos.

Tanto la Cédula II, Industria, como la Cédula III, Agricultura, descansan sobre las prevenciones estipuladas en la Cédula I por cuanto a la base, tarifas y demás elementos substanciales.

La Cédula IV, referida a la imposición de capitales, se ocupó de precisar con mayor objetividad los conceptos generadores del impuesto en esta Cédula, tales como Intereses, descuentos, anticipos, depósitos, fianzas, obligaciones, bonos, acciones, arrendamientos y otras operaciones o "inversiones de capital", que quedaron gravados en este capítulo de la Ley.

---

<sup>13</sup> Cfr. <http://www.offixfiscal.Pag.Web.Cit>.

En el caso de los diversos contratos relacionados con la inversión de capitales en que no se determinara el interés correspondiente, la Ley fijó el 6% anual y lo hizo extensivo para las operaciones en que se pactara un interés más bajo. El mismo precepto, artículo 23, reconoció algunas excepciones a la anterior regla general, tratándose de depósitos judiciales, bonos y obligaciones de instituciones bancarias o emitidos por empresas de servicios públicos y otras análogas.

La Cédula V gravó las percepciones obtenidas por causantes que de manera habitual o accidental explotaran el subsuelo o una concesión otorgada por el Estado. Si tales ingresos los obtenía el causante por ser socio de la compañía explotadora, quedaban gravados en Cédula II. Asimismo quedó dentro de la órbita de esta Cédula la aportación, enajenación, transmisión de la propiedad de una concesión otorgada por el Estado a un particular, o la realización de esas operaciones con los derechos para la explotación del subsuelo. La tarifa fue de 10% proporcional sobre el monto total de percepciones eventuales o periódicas derivadas de la explotación del subsuelo o de concesiones, y del 10% sobre los ingresos obtenidos en las operaciones de enajenación o aportación, aplicado sobre la diferencia entre el costo de la concesión o del derecho y el precio de la aportación o enajenación.

La Cédula VI gravó con dos tarifas, la A y la B, los ingresos de los asalariados. El impuesto progresivo fue ascendiendo, en la tarifa A, del 1% para los sueldos de \$ 2,000.01 al año, hasta el 4% asignado a los de \$ 45,000.00 en adelante. El mínimo exento se determinó en la cifra de \$ 2,000.00. De acuerdo con la tarifa 13, las cuotas del impuesto se redujeron para quienes obtuvieran hasta \$ 12,000.00 de ingresos al año y residieran en el Distrito Federal o en ciudades fronterizas con los Estados Unidos, por haberse tenido en cuenta el mayor costo de la vida en esos lugares, pero quienes percibieran de \$ 12,000.00 en adelante, quedaban sujetos a las mismas cuotas que se señalaban en la tarifa

A. El mínimo de exención para los asalariados gravados en esta tarifa fue de \$ 2,500.00 anuales.<sup>14</sup>

Con la evolución de este impuesto en México, especialmente al transformarse en impuesto personal, las deducciones por cargas de familia se aceptaron, determinando cantidades suficientes para esa finalidad, medio eficaz para lograr que el pago de la carga signifique el mismo esfuerzo para todos. De esta suerte se equiparó automáticamente la capacidad contributiva de sujetos con el mismo ingreso, pero con distinto número de hijos y parientes que sostener, lo que nos muestra que el espíritu del legislador, siempre a tratado de ir a favor del particular o trabajador, que es lo que al parecer, el aspecto que a nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación menos considera.

La Cédula VII gravó a los profesionistas, artesanos y artistas; los Ingresos anuales de los dos primeros quedaron sujetos al pago del impuesto de acuerdo con las siguientes tarifas diferenciales: la primera, igual a la tarifa A, aplicable a los profesionistas, artesanos y asalariados que no radicaran en las zonas más caras, con idénticos desgravámenes por cargas de familia; la segunda tarifa para esos mismos causantes con domicilio en las zonas de gastos de manutención más elevados, igual que la tarifa 13 de la Cédula anterior, y con el mismo sistema de aumento en las deducciones para las personas mantenidas por el contribuyente y, finalmente, una tarifa C para los deportistas y artistas de espectáculos y los que obtuvieran ingresos por funciones a su beneficio, con tasas más altas que iban de 1% a 10%, según que la percepción diaria fuera de \$ 6.01 a más de \$ 5,000.00. Las deducciones de los ingresos por gastos de sostenimiento de familia en este caso eran de \$ 1.00 por una persona a \$ 2.50 cuando fueran cuatro.

Como obligaciones generales de los causantes, con excepción de los de Cédula VI, existían la de llevar los libros de contabilidad que se fijaron en

<sup>14</sup> Cfr. <http://www.offitfiscal.Pag.Web.Cit>.

el Reglamento, y para los de cédula 1 y II que debieran llevar dichos libros, la de practicar un balance anual, cuya fecha no podía ser variada sin anuencia de la Secretaría de Hacienda.<sup>15</sup>

El artículo 48 estableció un término de cinco años para la prescripción de la acción fiscal de cobro de impuestos y sanciones. En igual término prescribía la acción de los contribuyentes para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente.

Más adelante varió el lapso de la prescripción, dejándose el de cinco años para la autoridad y restringiéndose a dos años el correspondiente a los particulares, criterio que se sustenta por la diferencia que existe entre los intereses fiscales, que a todos nos atañen y los de los particulares que sólo afectan a determinados individuos.

Por Decreto de 3 de agosto de 1927, se modificó la tasa del 6% que gravaba los rendimientos de la imposición de capitales, para aumentarse a la del 8%, y en esa misma fecha la tarifa aplicable a la Cédula VI, asalariados, se incrementó de 4% a 8% para sueldos mayores de \$ 3,750.00 mensuales. Sin embargo, esta situación se modificó por Decreto de 13 de enero de 1928, mismo que restableció la tasa proporcional del 6% en la Cédula de Imposición de Capitales y aminoró hasta el 5% la progresión en la tarifa que gravaba los sueldos mayores de \$ 4,000.00, incluyéndose, en esta ocasión, un aumento del 5% aplicable a honorarios semestrales superiores a \$24,000.00, percibidos por profesionistas.<sup>16</sup>

El 28 de diciembre de 1931 se plantearon reformas trascendentales, siendo Presidente de la República don Pascual Ortiz Rubio y Secretario de Hacienda don Luis Montes de Oca. Por virtud de ellas, se señaló un máximo exento hasta de \$ 10,000.00 anuales de ingresos para agricultores,

<sup>15</sup> Cfr. <http://www.offisfiscal. Pag.Web.Cit>.

<sup>16</sup> Cfr. <http://www.offisfiscal. Pag.Web.Cit>.



comerciantes e industriales, y un tratamiento distinto a estos causantes con ingresos mayores de \$ 100,000.00, del reservado a los que obtuvieran de \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00, cuyas utilidades estimadas por giros, con una tarifa específica para los mismos, vino a crear en México el sistema francés del rendimiento probable de las negociaciones, que a la fecha se mantiene para los causantes de menor importancia sujetos a clasificación.

La tarifa para los comerciantes con ingresos mayores de \$ 100,000.00 sufrió un aumento hasta llegar al 12% aplicable a utilidades mayores de \$ 500,000.00, dejándose libres de impuestos los primeros \$ 2,000.00 de utilidad, exención que sólo se reconocía a las personas físicas y no a las personas morales obligadas a pagar al 2% por la utilidad obtenida hasta \$ 5,000.00.

Por reformas introducidas en Decreto de 3 de abril de 1933, se continuó gravando la imposición de capitales con la misma tasa del 6% proporcional, sólo que se determinó una tasa diferencial del 3% sobre el rendimiento de las obligaciones y bonos aludidos en la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, con lo cual se inicia el tratamiento favorable a los títulos-valores que a la fecha concede exención, tanto a los emitidos por el Estado como por particulares.

El 29 de diciembre de 1933 se aprobaron modificaciones importantes a la Ley del Impuesto sobre la Renta que consistieron, particularmente, en un aumento a las tarifas que gravaban la utilidad de los comerciantes. Se incrementó al 4% proporcional el impuesto sobre las sumas obtenidas por premios o primas derivados de reafianzamientos, asimismo se gravó a las empresas que explotaran comercialmente bienes inmuebles, cuando perciben ingresos por arrendamientos en la explotación comercial de sus inmuebles, son sujetos del impuesto.

Se procedió a agrupar en la Cédula I las actividades del comercio, lato sensu, incluyéndose al comercio propiamente dicho, la industria, la

agricultura y la ganadería, tocándole a la Cédula II Imposición de Capitales; a la III la Explotación de Concesiones sobre el Subsuelo; a la IV los Salarios y a la V los Honorarios. Fue hasta 1954 que se reimplantaron las primitivas siete cédulas.<sup>17</sup>

La Cédula II, que gravaba la imposición de capitales, introdujo una substancial reforma al aprobar, por primera vez para estas actividades, tasas progresivas aplicables a los ingresos gravables anuales, que iban de 6% para los ingresos de \$ 2,400.00, hasta 16.3% sobre los ingresos superiores a \$ 500,000.00, y se estableció un sistema de anticipo del impuesto, consistente en un 10% del importe del ingreso gravable, pagadero en timbres.

En postreras modificaciones a la Ley de 18 de marzo de 1925, se estableció la exención del impuesto sobre las primas de reaseguros pagadas por las compañías mexicanas a las extranjeras, por riesgos que pudieran ocasionarse en el territorio nacional, con el propósito de vigorizar el sistema de las instituciones de seguros del país.

REGLAMENTO DE 22 DE ABRIL DE 1925.- El Reglamento de la Ley que se ha venido comentando, se inicia con una serie de normas relativas a las declaraciones que estaban obligados a presentar los contribuyentes y los plazos para exhibirlas. Se estableció la necesidad de la acumulación de los ingresos obtenidos en dos o más empresas gravadas en una misma cédula y que pertenecieran a un mismo dueño. Por virtud del artículo 4o., las sociedades que estuvieran vinculadas, aun cuando tuvieran personalidad jurídica distinta, podían presentar sus declaraciones con datos consolidados, siempre que obtuvieran permiso de la Secretaría de Hacienda, y sólo con su intervención esta política podía ser variada, para que presentaran independientemente sus manifestaciones.

REGLAMENTO DE 18 DE FEBRERO DE 1935.- El Reglamento de la Ley de 1925 había sufrido una serie de reformas, modificaciones y adiciones,

---

<sup>17</sup> Cfr. <http://www.offixfiscal.Pag.Web.Cit>.

que obligaron a reordenar todos estos preceptos en uno nuevo, publicado el 18 de febrero de 1935, en el cual además de las disposiciones elaboradas con anterioridad, se introdujeron algunas nuevas, con la finalidad de regular las situaciones hasta entonces no previstas.<sup>18</sup>

La LEY DE 31 DE DICIEMBRE DE 1941.- En cuanto a esta Ley de 31 de diciembre de 1941, aplicada desde el 1º de enero del año siguiente y que fue promulgada siendo Presidente de la República el general Manuel Ávila Camacho y Secretario de Hacienda el Lic. Eduardo Suárez, misma que a grandes rasgos establecía:

La Cédula II, que concedió exención a los bonos de la Deuda Pública Mexicana.

La cédula III, que sufrió un aumento en su tasa hasta llegar al 33% aplicable a ingresos gravables superiores al medio millón de pesos.

La cédula IV, que gravó los ingresos mensuales superiores a \$ 166.66 hasta \$ 200.00 con el 1.3%, concediendo exención a una cantidad inferior.

El impuesto anual para los causantes de Cédula V se determinó únicamente a base de clasificación en categorías.

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.

El impuesto sobre dividendos se transformó, denominándose de entonces en adelante Impuesto sobre Ganancias Distribuibles.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Cfr. <http://www.offisfiscal.Pag.Web.Cit>.

<sup>19</sup> Cfr. <http://www.offisfiscal.Pag.Web.Cit>.

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.

REGLAMENTO DE 31 DE DICIEMBRE DE 1941.- El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta 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, como es obvio, 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.

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.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Cfr. <http://www.offisfiscal.Pag.Web.Cit>.

En cuanto a las LEYES CONEXAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Tenemos, entre las leyes más directamente relacionadas con el Impuesto sobre la Renta, se publican las siguientes:

a) Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 31 de julio de 1931 y su Reglamento. La cual gravo las actividades a que se refieren las cédulas del Impuesto sobre la Renta, actividades que esta Ley menciona expresamente en su artículo 1°.

b) Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934 y su Reglamento;

c) Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 29 de agosto de 1936 y su Reglamento;

d) Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho de 27 de diciembre de 1939, y,

e) Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948. La cual impone nuevamente el impuesto que tiene como base las utilidades obtenidas, en relación con la inversión realizada en la empresa

En el año de 1954 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y con ella se inició la tercera etapa legislativa de este impuesto en México.

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.

Por lo expuesto en las anteriores paginas se desprende que el antecedente más remoto de la legislación del Impuesto sobre la Renta en su

primera etapa, lo formaron las leyes de 1921, 1924 y 1925. La primera, llamada Del Centenario, que como ya se comento, fue la Ley que estableció el Impuesto sobre la Renta en México; mas como era de carácter transitorio, debemos considerar la segunda y tercera de las citadas, como las que fundaron definitivamente este impuesto.

Con el desarrollo del gravamen sobre la Renta, renglón cada vez más importante del Erario Federal, fue indispensable introducir en la legislación una serie de reformas, hasta llegar a la Ley de 1941, con características de un nuevo ordenamiento, que abre la segunda etapa legislativa de este impuesto, y constituye el antecedente próximo de la Ley de 1954.

A su vez, la Ley de 1941 y su Reglamento, sufrieron una serie de modificaciones necesarias por la transformación de la estructura económica del país, en intenso desarrollo industrial, así como por el cambio de criterio en la política fiscal, cuyas doctrinas más avanzadas aconsejan fincar las bases de la recaudación en impuestos directos sobre rendimientos, en vez de acudir a los indirectos a la producción, importación o venta de mercancías o servicios.

Las reformas a la Ley y al Reglamento de 1941, aparecieron agregadas a los artículos entonces existentes, mediante párrafos que con frecuencia no correspondían con el encabezado. En ocasiones se tuvo que recurrir al mismo número del precepto vigente, y para distinguir la reforma se usó la expresión "bis". Cuando ni de esta manera las reformas encajaban dentro del articulado de la Ley, se incluyeron en los preceptos reglamentarios, aun cuando tenían carácter normativo por definir y precisar la base del gravamen, dando ocasión a litigios ante los Tribunales. En estos casos los artículos del Reglamento, por incluir reformas substanciales, fueron tachados de inconstitucionalidad, supuesto que su redacción rebasaba los límites que la Constitución establece para la facultad reglamentaria, que debe quedar circunscrita al contenido normativo de la Ley. Todo ello hacía de difícil comprensión los preceptos aplicables y se

prestaban a errores y confusiones, lo cual se traducía en menoscabo de la recaudación o en litigios con los particulares.<sup>21</sup>

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.<sup>22</sup>

Siguiendo este orden en el tiempo, correspondió al abogado don Manuel Sánchez Cuen, el privilegio de haber sugerido como asesor, al Secretario de Hacienda don Antonio Ortiz Mena, el primer cambio profundo del régimen impositivo, que aunque necesariamente se adaptó a las condiciones socioeconómicas del país se basaba, como en los Estados Unidos, en la separación de dos fuentes impositivas, la de los ingresos globales de los particulares y la de los ingresos de las empresas. La Ley del Impuesto Sobre la Renta que se publicó en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1964, fue el primer acto legislativo orientado a la imposición del ingreso total de las personas físicas.<sup>23</sup>

Desde la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta se continuó transformando y adecuando el sistema tributario federal, dentro de un proceso permanente de actualización y modernización, congruente con la evolución, por lo que se considera que hay un abismo entre la ley del 18 de marzo de 1925 y la vigente del 30 de diciembre de 1979; el abismo que separa a la estructura tributaria contemporánea de la ya obsoleta de un principio.

---

<sup>21</sup> Cfr. <http://www.offisfiscal.Pag.Web.Cit>.

<sup>22</sup> Cfr. [http://www.offisfiscal.com.mx/variostsr\\_h.htm](http://www.offisfiscal.com.mx/variostsr_h.htm)

<sup>23</sup> Cfr. [http://www.cucea.udg.mx/alumnos/cucea\\_drive/archivos/IMPUESTOS%20II.doc](http://www.cucea.udg.mx/alumnos/cucea_drive/archivos/IMPUESTOS%20II.doc)

Para una mayor esquematización tenemos el siguiente cuadro:

<u>LEY</u>	<u>FECHA</u>	<u>CARACTERÍSTICAS</u>
Ley del Centenario	Julio de 1921	Gravo los ingresos del comercio, la industria, la ganadería, los obtenidos por los profesionistas y los asalariados.
Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas.	Febrero de 1924	Ley que se apoyaba en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Erario Federal y en los incisos C) y d) de la fracción XII del artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación.
La tercera Ley del Impuesto sobre la Renta.	Marzo de 1925	Es una ley mayormente ordenada, con siete cédulas con preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, así como cuestiones de vigilancia del impuesto y capítulo correspondiente a sanciones.



<u>LEY</u>	<u>FECHA</u>	<u>CARACTERÍSTICAS</u>
Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Diciembre de 1941	Es la ley que incluye todas las reformas de la ley de 1925, con criterio sistemático.
Ley del Impuesto Sobre la Renta	1954	Es con la ley que se inicia la tercer etapa legislativa del impuesto, dándole una nueva organización con las reformas realizadas hasta esa fecha.
Ley del Impuesto Sobre la Renta	Diciembre de 1964	Esta Ley fue el primer acto legislativo orientado a la imposición del ingreso total de las personas física
Ley del Impuesto Sobre la Renta.	Diciembre de 1979	La ley contemporánea.

### **1.3 EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY DEL ISR.**

"A lo largo de los últimos veinte años, el impuesto sobre la renta sufrió una importante transformación, sin que la misma haya reflejado un crecimiento equitativo y estable en la recaudación de dicho gravamen ni en la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Se puede afirmar que el impuesto sobre la renta a cargo de las empresas cuenta con una estructura con cierto nivel de eficiencia, al no generar grandes distorsiones en la toma de decisiones de los agentes económicos. Sin embargo, su estructura no ha permitido estimular el ahorro y la inversión productiva, la generación de empleos, ni mecanismos de equilibrio para el desarrollo regional de nuestro país, al tiempo que no ha brindado al erario público recursos acordes a su potencial recaudatorio.

Además, contiene sesgos antieconómicos al otorgar tratamientos preferentes a diversos sectores específicos de contribuyentes.

Lo anterior, se ha traducido, por una parte, en una falta de distribución uniforme de la carga fiscal que enfrentan tanto los sectores productivos como las personas físicas y, por otra, en distorsiones en la eficiencia en la asignación de recursos.

La explicación de lo anterior se encuentra, en buena medida, en la incorporación paulatina de una serie de distorsiones en la estructura de este gravamen que, por su magnitud, han mermado los efectos positivos que resultan de un sistema impositivo de base amplia, armónicamente vinculado entre las empresas y sus accionistas.

Además, el asignarle a los impuestos funciones que no les son propias y establecer multiplicidad de mecanismos de excepción, lejos de tener un impacto favorable en el desarrollo de las empresas y en la economía familiar, ha incrementado la inequidad del sistema y su complejidad administrativa.

Es por lo anterior, que el impuesto sobre la renta empresarial actualmente vigente contiene deficiencias estructurales de eficiencia, equidad y simplicidad que deben ser corregidas en el marco de la reforma fiscal hacendaria.

Para corregir las distorsiones en el funcionamiento del sistema, se requiere que el mismo contenga instrumentos bien orientados para fortalecer la inversión de las empresas en activos productivos, para acrecentar la planta productiva y para fomentar el desarrollo regional equilibrado de nuestro país.

Asimismo, para generar la mayor equidad en el gravamen, se requiere que el

impuesto sobre la renta no contenga regímenes de excepción que erosionen la base gravable, no mantenga tasas diferenciales por sector de contribuyentes y no brinde múltiples opciones de tributación.

Así, cualquier reforma hacendaria que se instrumente requiere, necesariamente, de un alto grado de generalidad y de simplificación que permita al contribuyente acceder fácilmente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales sin incurrir en excesivos costos administrativos.

Por su parte, en la recaudación proveniente del impuesto sobre la renta de las personas físicas, influye tanto el nivel de ingresos per cápita como la distribución del ingreso. Un país con bajo ingreso por habitante y una mala distribución de la riqueza tendrá, necesariamente, una menor recaudación que otro con indicadores más favorables, aún con el mismo esquema de bases y tasas. Esto explica, en parte, el que México presente una menor recaudación en comparación con otros países. No obstante, una comparación con países con similar ingreso per cápita que el nuestro, muestra que la recaudación proveniente de este gravamen aún resulta inferior en nuestro país.

Además de una baja capacidad recaudatoria, el impuesto sobre la renta de las personas físicas muestra serias distorsiones en su eficiencia, equidad y simplicidad.

Un impuesto sobre la renta de las personas físicas, para ser eficiente debe tener una base lo suficientemente amplia y uniforme que permita la aplicación de tasas marginales reducidas, imprimiéndoles un amplio sentido de proporcionalidad. Con ello, se evita se distorsionen las decisiones sobre el esfuerzo laboral y la acumulación del capital humano, al tiempo que se fomentan, por la vía de la desgravación, el ahorro personal y la inversión productiva.

La estructura actual del impuesto sobre la renta de las personas físicas, contiene una serie de exenciones que, además de no encontrar justificación técnica o jurídica, no generan ahorro personal ni propician la inversión productiva, pero sí crean un sesgo económico en favor de quienes obtienen mayores ingresos.

Las exenciones anteriores, al mermar seriamente la base gravable de este impuesto, han ocasionado la aplicación innecesaria de tasas marginales altas, propiciando además, avenidas de evasión y elusión fiscales, dado el alto incentivo para que ingresos gravados se disfrazen de prestaciones exentas. Actualmente la tasa máxima para personas físicas es del 40%.

En congruencia con lo antes expresado, se considera necesario establecer una base gravable uniforme y equitativa que únicamente otorgue exenciones necesarias para generar ahorro personal y mejores condiciones de vida al momento del retiro.

La ampliación de la base debe combinarse con una tasa del 0% y con una

reducción de la carga en todos los tramos de la tarifa, para evitar que los trabajadores de menores ingresos se vean afectados con cargas fiscales.

Asimismo, se debe establecer una reorientación del crédito al salario que permita que el beneficio se otorgue a quien realmente lo necesita y que no sea aprovechado por los patrones para pagar menores sueldos y salarios.

Por otro lado, el mal uso del crédito al salario se ha transformado en instrumento de ineficiencia del sistema. Cabe recordar que este impuesto negativo fue introducido considerando la inflexibilidad temporal de los contratos colectivos laborales hace dos décadas, por lo que en el corto plazo tuvo un efecto favorable sobre los ingresos de los trabajadores. Sin embargo, en el mediano plazo, en el que los contratos se renegocian con mayor facilidad, son las condiciones del mercado laboral las que determinan la distribución de este beneficio entre trabajadores y empresas.

En este sentido, es un imperativo la reestructuración de este beneficio fiscal para reorientarlo a favor de los trabajadores de menores recursos, con mecanismos que permitan su aplicación transparente.

Los ajustes anteriores permitirán, por un lado, incrementar el crédito al salario, al tiempo de reducir la tasa marginal máxima de personas físicas a un 32%.

Respecto del régimen de actividades empresariales de las personas físicas, el incorporarlas a un sistema de tributación homólogo al de personas morales ha generado la aplicación de una tasa única, distorsionando con ello las decisiones sobre el esfuerzo laboral y la acumulación del capital humano, sin que los instrumentos para fomentar el ahorro interno y la capitalización productiva hayan brindado los resultados deseados.

Además, la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, ha generado que este sector de contribuyentes emprendedores vean limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas.

El impacto que el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales tiene en los pequeños empresarios, se ha convertido en un factor determinante en la falta de integración de éstos en las cadenas productivas.

Por lo anterior, se considera que un régimen adecuado para las actividades empresariales que desarrollen las personas físicas, debe fundarse en base flujo para que el impuesto se cause hasta el momento en que se obtenga el ingreso y no cuando éste se devengue.

Este régimen en base flujo se debe aplicar a todas las personas físicas, sin importar el origen del ingreso. Con ello, se elimina la homologación del régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con el de personas morales, haciendo más equitativo el régimen y eliminándose una serie de obligaciones a las que hoy se encuentran sujetos.

Asimismo, en un régimen neutral, las personas físicas con actividades empresariales deben aplicar una tarifa para calcular el impuesto que les corresponda de acuerdo a su nivel de ingresos, lo que otorga mayor progresividad al sistema y lo hace más equitativo.

Además, y para fomentar las inversiones en activos productivos de las personas físicas, se requiere otorgar instrumentos claros que incentiven fiscalmente las mismas, en sustitución de los complejos mecanismos actualmente vigentes.

La problemática que enfrenta el régimen de personas físicas, si bien es acentuada en los regímenes de sueldos y salarios y de actividades empresariales, no es limitativa de estos sectores de contribuyentes, sino que también se ve reflejada en los otros regímenes del impuesto sobre la renta de las personas físicas como son, el de ingresos por honorarios y por arrendamiento.

En materia de extranjeros la actual Ley del Impuesto sobre la Renta contiene una gran dispersión de tasas, atendiendo al tipo de ingreso, al tipo de beneficiario efectivo o al país de residencia del extranjero de que se trate.

En este sentido, en el impuesto sobre la renta, como en cualquier otro gravamen, la dispersión en las tasas de retención genera incentivos claros a la elusión fiscal e incrementan las cargas administrativas y los costos de cumplimiento. En tal virtud, se requiere establecer una tasa general de retención para los extranjeros, aplicable para la mayoría de los ingresos que éstos perciban, dejando únicamente tasas de retención especial en aquellos ingresos que por su naturaleza así lo requieren.

Lo anterior no inhibiría la inversión en México, toda vez que las tasas a aplicar resultarían totalmente acreditables en el extranjero, por lo que no se causaría doble tributación.

Singular importancia reviste para nuestro sistema tributario la existencia de territorios con regímenes fiscales preferentes. Ello es así, en virtud de que dichos territorios, al no gravar de forma global los ingresos de las empresas o personas físicas o al hacerlo con tasas meramente simbólicas, se han convertido en centros de atracción de inversiones, cuyo único propósito es evitar el pago del impuesto sobre la renta.

Con base en lo anterior, diversas empresas multinacionales manipulan los precios de las operaciones realizadas con sus subsidiarias ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, situando en ellos la mayor parte de utilidad que

legítimamente corresponde a nuestro país, evitando el pago del gravamen.

Por lo anterior, es necesario establecer de manera clara el tratamiento fiscal de los ingresos obtenidos por inversiones realizadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, así como de las obligaciones que deben cumplir las empresas multinacionales en materia de precios de transferencia.

Las anteriores razones han motivado al Ejecutivo Federal a mi cargo para proponer a esa Soberanía, una Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyas principales características se detallan a continuación:

## **A) Impuesto sobre la renta empresarial**

### *Reducción de la tasa máxima del impuesto sobre la renta empresarial*

La Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente vigente establece una tasa del impuesto sobre la renta empresarial del 35%. Esta tasa se encuentra en el nivel promedio de un amplio grupo de países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y ligeramente superior al promedio en América Latina y en los países asiáticos.

El impuesto sobre la renta de las personas morales representa, en realidad, sólo un adelanto respecto del impuesto que deberá pagar finalmente el accionista, esto es, la tasa del impuesto que se impone a las empresas determina el porcentaje del impuesto que se puede diferir, lo que lleva a que un país con una tasa corporativa elevada pierda, en el margen, atractivo como destino de la inversión nacional y extranjera.

Considerando que la inversión productiva nacional y extranjera es un elemento valioso y deseado para el crecimiento de nuestra economía, se propone a esa Soberanía, el que la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta contenga una tasa máxima empresarial del 32%.

Esta medida, también se propone como complemento del esquema que en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas se pone a consideración de esa Soberanía, en el sentido de establecer la tasa máxima de dichas personas al 32%.

De aprobarse esta medida, se fortalecerá la inversión productiva en nuestro país, al tiempo que se permitirá la aplicación óptima del esquema integrado del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las personas morales.

### *Deducción de inversiones*

Actualmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las inversiones que realicen las personas morales se deducen anualmente en un por ciento que resulta de considerar la vida útil y el tiempo de obsolescencia de cada tipo de bien que se

deduce. Este sistema si bien es neutral al conjuntar la deducción de una inversión con los ingresos que la misma produce a lo largo del tiempo, también lo es que no introduce en el sistema un incentivo inmediato para la inversión en activos productivos ni para el fortalecimiento de la infraestructura privada.

Esta mecánica de deducción no incentiva, como es requerido, la inversión en activos productivos, lo que se traduce en una falta de crecimiento de la infraestructura instalada y de la generación de empleos.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía establecer en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, dos mecánicas para deducir las inversiones en activos fijos, aplicables a elección del contribuyente:

- **Deducción lineal en el por ciento que para cada tipo de bien resulte considerando la vida útil o la obsolescencia del mismo, en términos de la nueva Ley.**
- Deducción inmediata en un sólo ejercicio del valor presente del monto total de la inversión realizada, mediante la aplicación del por ciento que para cada tipo de bien se establezca en la nueva Ley.

Así, la propuesta permitirá que las empresas que inviertan en activos productivos en nuestro país puedan deducir, en un sólo ejercicio, el valor presente del monto total de la inversión, generando así un incentivo directo al crecimiento económico y a la generación de nuevos empleos.

Para hacer acorde esta disposición con las políticas de crecimiento regional y local, para lograr una mejor redistribución de la inversión y del empleo en la geografía económica de nuestro país y llevar con ello mayores oportunidades de desarrollo en áreas de menor crecimiento, se propone que la deducción inmediata aplique únicamente fuera de las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.

De aprobarse esta propuesta, se elevarían las oportunidades para el crecimiento y desarrollo de diversas áreas del país que históricamente han tenido una dinámica de crecimiento menor que el de las áreas metropolitanas antes citadas, lo que sin duda contribuirá al crecimiento de las mismas y al beneficio directo de poblaciones que requieren mayores apoyos.

En congruencia con esta medida, con la tasa máxima del impuesto sobre la renta empresarial que se sugiere y con el propósito fundamental de simplificar la estructura del impuesto, se propone derogar el diferimiento del impuesto sobre la utilidad sujeta a reinversión. Cabe destacar que esta medida no genera costo alguno a las empresas dado que el objetivo de promover la reinversión de utilidades encuentra mejor aplicación en la deducción inmediata que en el diferimiento de una pequeña porción del impuesto.

### *Componente inflacionario*

La introducción en el sistema del impuesto sobre la renta empresarial de los efectos de la inflación, si bien ha generado una gran neutralidad tributaria en razón de esta externalidad económica, también lo es que ha elevado la complejidad del esquema tributario y ha impuesto costos de administración.

La complejidad administrativa resultó necesaria en la década pasada dados los altos niveles de inflación que se verificaban en nuestra economía. Sin embargo, la fortaleza que actualmente registra nuestro país y, lo más importante, las expectativas futuras de crecimiento económico sostenido con estabilidad de precios, permiten establecer un sistema altamente simplificado en el reconocimiento de los efectos de la inflación.

La propuesta que se somete a la consideración de ese H. Congreso de la Unión, consiste en sustituir en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, el cálculo mensual del componente inflacionario para determinar el interés deducible o acumulable o la ganancia o pérdida inflacionaria de los créditos o deudas, por un esquema que permita la deducción o acumulación en términos nominales de los intereses devengados en contra o a favor en cada uno de los meses del ejercicio, y el cálculo una sola vez al final del ejercicio del ajuste anual por inflación acumulable o deducible.

Con este esquema, los contribuyentes no requerirán ningún ajuste mensual para determinar la deducción por intereses, pues ésta resultará de la simple suma de los intereses que se hubiesen devengado en el mes. El mismo procedimiento se seguiría tratándose de intereses acumulables, de manera que el reconocimiento en el mes sea el resultado neto entre intereses pagados y cobrados.

Igualmente, en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, se propone un cálculo del ajuste por inflación que las empresas podrán deducir o, en su caso acumular, con motivo del incremento o disminución real de sus deudas y de sus créditos por el transcurso del tiempo y la inflación, sumamente simplificado y a realizarse una sola vez en el ejercicio.

Con la mecánica propuesta se valorarían al cierre del ejercicio los saldos mensuales de los créditos y de las deudas, aplicando al resultado neto de los mismos el factor resultante de la inflación anualizada; la operación anterior dará como resultado la deducción que por inflación podrán realizar los contribuyentes o, en su caso, el ingreso que deberán reconocer los mismos.

### *Deducción de la participación de los trabajadores en las empresas*

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, establece limitantes a las empresas para que éstas deduzcan las erogaciones efectuadas en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Las restricciones de esta



deducción derivan de que diversos conceptos de previsión social se encuentran exentos del pago de este gravamen por lo que, se podrían generar efectos de deducibilidad duplicada.

No obstante, la restricción en la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas genera un incremento directo en la tasa efectiva del impuesto sobre la renta empresarial.

Por lo anterior y para lograr el objetivo planteado de que la tasa máxima empresarial sea del 32%, se propone establecer en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta la deducibilidad de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, por el monto efectivamente erogado por este concepto en el ejercicio fiscal de que se trate.

La medida anterior aunado a la modificación de la base gravable del impuesto sobre la renta de las personas físicas que se propone y que más adelante se explica, permitirá la neutralidad fiscal de esta deducción, eliminando la duplicidad que pudiera generarse en el esquema actual.

#### *Deducción de prestaciones de seguridad social*

Como se ha señalado, en la Iniciativa que se somete a consideración de esa Soberanía, se propone ampliar la base del impuesto sobre la renta de las personas físicas, eliminando diversas exenciones que no encuentran justificación técnica o jurídica y que en realidad incrementan los ingresos de los contribuyentes.

En este sentido, al eliminarse como un ingreso exento para los trabajadores las cuotas de seguridad social pagadas por los patrones, se establece la posibilidad de que los patrones puedan deducir las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso de aquéllas que sean a cargo de sus trabajadores, lo que permitirá la neutralidad fiscal de la eliminación de la exención.

Asimismo, con esta medida se elimina la inconstitucionalidad declarada por nuestro Máximo Tribunal, en cuanto a la limitación que la actual Ley del Impuesto sobre la Renta establece para deducir dichas cuotas de seguridad social, cuando éstas corresponden a trabajadores cuyos ingresos exceden el salario mínimo.

#### *Pagos provisionales y ajuste semestral*

La Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que se somete a la consideración de esa Soberanía, establece a cargo de los contribuyentes personas morales la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio. El pago provisional se determina aplicando al ingreso obtenido del periodo que corresponda al pago provisional, el coeficiente de utilidad que corresponda al contribuyente, a la utilidad así determinada se le restará la parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores que proporcionalmente corresponda al

periodo del pago.

En relación con lo anterior, cabe destacar que el establecer la disminución de la pérdida en la parte proporcional que corresponde al periodo por el que se efectuó el pago provisional, introduce una mayor equidad al sistema al hacer realmente acorde dicho pago provisional con el impuesto que resultará a cargo del contribuyente al cierre del ejercicio.

A diferencia de la Ley anterior y como una importante medida de simplificación administrativa, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta no contiene la obligación para los contribuyentes de realizar el ajuste semestral a los pagos provisionales.

#### *Costo fiscal de acciones*

La Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente vigente, establece que para determinar la ganancia en la enajenación de acciones se disminuya del Ingreso obtenido por dicha enajenación, el costo promedio por acción. La propia Ley establece que para calcular el costo promedio por acción se le adicione o disminuya, según sea el caso, la diferencia entre los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta al momento de adquisición y al momento de enajenación.

Esta mecánica permite ajustar la erogación realizada para adquirir la acción que se enajena, con el efecto que sobre dicha erogación tienen las utilidades y las pérdidas que generaron movimientos en la cuenta de utilidad fiscal neta, así como de los dividendos percibidos y pagados que modificaron dichas cuentas.

Sin embargo, dicha mecánica genera un sesgo en beneficio de los contribuyentes y en perjuicio del fisco federal, dado que no reconoce en el costo fiscal de las acciones el efecto de las pérdidas pendientes de amortizar. Así, en los últimos años la recaudación del impuesto sobre la renta derivada de estos conceptos se ha vuelto prácticamente cero.

Por lo anterior y con el objeto de gravar la ganancia de capital que efectivamente percibe quien enajena acciones, se propone a esa Soberanía establecer en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta una mecánica para la determinación del costo fiscal de las acciones que se enajenan, que reconozca en su totalidad los efectos de las utilidades y las pérdidas, así como de los dividendos decretados o acordados, referidos al periodo de tenencia accionaria. En este sentido, se propone establecer que cuando el efecto de dichos conceptos lleve el costo a menos de cero, esa diferencia se disminuya del costo promedio por acción en enajenaciones de acciones posteriores.

Asimismo, para evitar planeaciones fiscales tendientes a dejar de pagar el impuesto que legítimamente le corresponde pagar a los contribuyentes, se propone establecer que los reembolsos efectuados a los accionistas por sus aportaciones al capital, se consideren para efectos de determinar el costo fiscal de

las acciones. Esta medida de neutralidad fiscal, evitará que los contribuyentes realicen reducciones de capital previamente a la enajenación de sus acciones, con el único objeto de obtener una menor ganancia y generar un menor pago del Impuesto sobre la renta.

### *Régimen de personas morales transparentes*

En nuestro país existen diversos contribuyentes que por disposición legal o por práctica mercantil se encuentran agrupados con la finalidad de conjuntar sus esfuerzos para la realización de actividades empresariales y mayor capacidad para competir con grandes empresas.

En este sentido, la reforma fiscal no debe afectar en modo alguno la formas organizativas de los contribuyentes, ya que ello podría impedir el desarrollo de la micro, pequeña y mediana industria, la cual se constituye como una importante generadora de empleos para el país.

Por ello, se propone en la Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, establecer un régimen que permita a este sector de contribuyentes continuar con sus formas organizativas de producción y al mismo tiempo cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

Así, se establece un régimen denominado de las personas morales transparentes, a través del cual la persona moral encargada de agrupar a los diversos contribuyentes que la integran, cumple por cuenta de cada uno de sus integrantes con sus obligaciones fiscales. Para ello, la persona moral deberá aplicar el régimen en base flujo establecido para las personas físicas con actividades empresariales, que más adelante se expondrá a esa Soberanía.

El impuesto sobre la renta del ejercicio lo calculará y enterará la persona moral transparente por cada uno de sus integrantes, aplicando la tarifa del impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas o la tasa tratándose de personas morales.

De este modo el régimen de personas morales transparentes que se propone, permitirá a los contribuyentes que tributen en el mismo, cumplir con sus obligaciones fiscales sin que ello les impida continuar con las formas de organización económica que actualmente tienen y sin que se genere una situación de desventaja en relación con contribuyentes de mayor capacidad administrativa.

### ***Impuesto en caso de cambio de residencia fiscal***

Se ha observado que en ocasiones las personas morales residentes en México, cambian su residencia para efectos fiscales con el objeto de evadir el pago del impuesto sobre la renta, ya que con esta maniobra transfieren la fuente de riqueza a otros países, lo que provoca que el Fisco Federal pierda recaudación que

legalmente le corresponde.

En este sentido y con el fin de evitar maniobras tendientes a evadir el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, se propone a esa Soberanía establecer que se considera que existe liquidación de la persona moral residente en México, cuando ésta deje de ser residente en el país para efectos fiscales.

Para ello, se propone en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, obligar a las personas morales que cambien su residencia a calcular el impuesto que corresponda derivado de considerar que existe una liquidación, debiendo incluir en la base los activos del establecimiento ubicado en el extranjero y considerar como valor de los mismos el de mercado a la fecha en que se efectúe el cambio de residencia o bien, el valor de avalúo cuando se desconozca el valor de mercado.

Con esta medida se evitará la transferencia de ingresos al extranjero que se generaron en fuente de riqueza en el país y cuyo gravamen legalmente le corresponde al Fisco Federal.

#### *Reestructuraciones corporativas*

En el marco de una economía globalizada las personas morales requieren efectuar una serie de reestructuraciones corporativas que tienen por objeto eficientar la organización comercial de un determinado grupo de empresas, que les permita competir adecuadamente en los mercados nacionales e internacionales. Dichas reestructuraciones sólo representan la reorganización de grupos de empresas, sin que exista realmente un incremento en el patrimonio de las sociedades involucradas.

En este sentido, en la Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se propone establecer la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan autorizar la enajenación a costo fiscal en el caso de reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumplan una serie de requisitos. Dichos requisitos tienen por objeto garantizar que a través de una reestructuración corporativa no se esté transfiriendo la propiedad o utilidades de empresas, sino que únicamente se efectúe un campo de acción por motivos de negocios.

### **B) Impuesto sobre la renta de las personas físicas**

#### *Régimen de sueldos y salarios*

Los sistemas tributarios modernos reconocen, en el impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas, diversas exenciones que permiten que los trabajadores contribuyan de manera proporcional y equitativa a su real capacidad económica, que generen e incrementen su ahorro personal, y que les garantice un nivel adecuado en el futuro. Asimismo, derivado de ser un impuesto al ingreso global de las personas, contiene diversas exenciones técnicas que impiden

establecer un gravamen en los casos en que no hay generación de riqueza.

En este sentido, en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que se somete a consideración de esa Soberanía, se establecen exenciones sobre prestaciones de carácter general otorgadas en especie o en servicios que elevan el nivel de vida de los trabajadores, que fomentan el ahorro y la inversión y las que garantizan un mejor porvenir para nuestros pensionados y jubilados, así como las exenciones técnicas sobre herencias y legados que se requieren para evitar gravar la transmisión del patrimonio que se hace por caso fortuito.

La reforma anterior se acompaña de una tarifa estructurada en siete tramos, que permite una puntual progresividad en el pago del gravamen, que reduce substancialmente la carga fiscal en todos y en cada uno de sus tramos y que establece una tasa del 0% para aquellos contribuyentes que en el ejercicio tengan ingresos inferiores a \$50,000.00.

En esta tarifa se establecería como tasa marginal máxima del impuesto sobre la renta de las personas físicas el 32%.

Asimismo, se establece un crédito al salario, en cantidad mayor a la actualmente vigente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero con una mecánica transparente que permite orientar el beneficio hacia trabajadores de menores ingresos y no hacia los patrones.

La combinación de la tasa del 0%, la disminución de las tasas intermedias de la tarifa y el aumento y reorientación del crédito al salario, permiten reducir al mínimo el impacto negativo del establecimiento de una base uniforme para el pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Es decir, el tramo de la tarifa que tiene tasa cero absorbe los incrementos de la base sin que los trabajadores de menos de 4 salarios mínimos anuales resientan el pago de impuesto alguno, sino por el contrario continúen percibiendo el subsidio federal a través del crédito al salario. Asimismo, los contribuyentes con ingresos superiores a los antes señalados, al tener una carga significativamente menor también podrán absorber los impactos de la uniformidad de la base.

Con esta nueva mecánica, el cálculo del impuesto sobre la renta de las personas físicas registra una enorme simplificación y una mayor equidad y progresividad.

#### *Régimen fiscal de las actividades empresariales y profesionales*

La Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que se pone a consideración de esa Soberanía, contiene un Capítulo específico que bajo una óptica de mayor simplificación, eficiencia y equidad, establece un régimen para las personas físicas que obtienen ingresos por la realización de actividades empresariales y servicios profesionales, cuyas características principales son:

## i. Ingresos

Los contribuyentes de este régimen acumularán los ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o servicios.

La mecánica anterior, al establecer que los ingresos se acumulan cuando se cobran y no conforme se devengan, permite eliminar en este régimen los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto.

## ii. Deducciones

En la Ley que se propone, se mantendría la posibilidad de que los contribuyentes efectúen las deducciones relativas a compras y gastos, en el momento en que las mismas sean efectivamente erogadas en efectivo, en bienes o en servicios.

Por lo que respecta a las inversiones, las personas físicas podrán optar por aplicar cualquiera de los siguientes supuestos:

**- Deducción lineal en el por ciento que para cada tipo de bien resulte considerando la vida útil o la obsolescencia del mismo, en términos de la nueva Ley.**

- Deducción inmediata en un sólo ejercicio del valor presente del monto total de la inversión realizada, mediante la aplicación del por ciento que para cada tipo de bien se establezca en la Nueva Ley.

Cabe señalar que este sector de contribuyentes deducirá las inversiones antes citadas en el ejercicio en que inicien su utilización o en el siguiente, aún cuando las mismas no hayan sido erogadas en su totalidad.

## iii. Efectos de la inflación

Dado que para estos contribuyentes se establece un régimen de flujo de efectivo, no resulta necesario introducir efecto inflacionario alguno para el cálculo de los ingresos o de las deducciones, salvo el caso de la deducción lineal de sus inversiones. Asimismo, estos contribuyentes no deberán efectuar el cálculo del ajuste anual por inflación acumulable o deducible, con lo cual se simplifica considerablemente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

## iv. Pagos Provisionales

Los contribuyentes de este régimen efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio. Dichos pagos provisionales se calcularán aplicando al total de los ingresos obtenidos en el periodo al que corresponda el pago, disminuidos de las deducciones correspondientes a dicho periodo, la tarifa

correspondiente a las personas físicas.

Este mecanismo de pagos provisionales, al ir reconociendo las deducciones mes con mes, hace innecesario cualquier ajuste posterior.

Asimismo, al aplicar la tarifa de las personas físicas para efectos del pago provisional, éste guarda una absoluta proporcionalidad con el impuesto que resultará a cargo de dicha persona en el ejercicio.

#### v. Cálculo del impuesto anual

Para determinar el impuesto del ejercicio, se calculará la base gravable que resulte de disminuir al total de los ingresos del ejercicio el total de las deducciones del mismo. El resultado así obtenido se adicionará a los demás ingresos obtenidos por otras actividades gravadas con el impuesto sobre la renta, para posteriormente efectuar las deducciones personales que procedan.

Cuando las deducciones en un ejercicio sean mayores que los ingresos del mismo, el resultado será una pérdida fiscal. Dicha pérdida únicamente podrá disminuirse de los ingresos que por actividades empresariales o servicios profesionales, obtengan las personas físicas en ejercicios posteriores.

#### *Del régimen intermedio*

Con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las personas físicas con actividades empresariales, cuya capacidad administrativa es reducida en virtud de los bajos ingresos que obtienen, se propone establecer un régimen fiscal intermedio para estos contribuyentes.

Este régimen intermedio será aplicable para quienes en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos por actividades empresariales inferiores a \$4'000,000.00.

Los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos para tributar en el régimen intermedio, en lugar de llevar la contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación, podrán llevar exclusivamente un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones.

Asimismo, no estarán obligados a proporcionar información sobre sus principales clientes y proveedores, ni de operaciones realizadas con partes relacionadas.

Además, con el objeto de fomentar el crecimiento económico de los contribuyentes afectos a este régimen, se propone que los mismos deduzcan las inversiones en la misma forma en que deducen las compras y los gastos, es decir, en el momento en que sean efectivamente erogados.

Resulta de gran importancia destacar que el régimen de contribuyentes intermedios que se propone en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, no se encuentra limitado a contribuyentes que realicen operaciones con el público en general. Es decir, estos contribuyentes podrán emitir comprobantes con los requisitos que para las deducciones y los acreditamientos establecen las disposiciones fiscales. De esta manera, el régimen intermedio podrá ser aplicado para que las personas físicas con actividades empresariales se incorporen en las cadenas de integración y comercialización de productos.

#### *Régimen de pequeños contribuyentes*

El régimen de pequeños contribuyentes establecido actualmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta ha sido objeto en los últimos años de diversas modificaciones, con el objeto de garantizar que tributen en el mismo únicamente los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general y que efectivamente sean de baja capacidad administrativa.

Por ello y considerando que en esta Iniciativa se establece un régimen al que pueden acceder aquellos contribuyentes de baja capacidad administrativa y cuyas operaciones no están limitadas al público en general, se estima conveniente que en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, permanezca el régimen de pequeños contribuyentes en los mismos términos y condiciones en que dicho régimen está regulado en la Ley vigente.

Cabe insistir que quienes teniendo baja capacidad contributiva no limiten sus actividades empresariales al público en general, podrán optar por incorporarse al régimen intermedio y continuar aplicando los beneficios establecidos en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta para los contribuyentes de baja capacidad administrativa.

#### ***Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles***

Con el objeto de otorgar mayor simplificación a los contribuyentes que obtienen ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, se propone mantener en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta el régimen de flujo que permite que estos contribuyentes acumulen los ingresos cuando éstos sean efectivamente percibidos.

Sin embargo, tratándose de las inversiones en construcciones, adiciones y mejoras de los bienes inmuebles y dada la naturaleza de estas inversiones, las mismas deberán deducirse únicamente en forma lineal y una vez que hayan sido erogadas en su totalidad.

Además, como medida de simplificación se establece que los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de



bienes inmuebles, inferiores a diez salarios mínimos generales mensuales, no efectuarán pagos provisionales del impuesto.

Quienes obtengan ingresos superiores a los señalados en el párrafo anterior por el arrendamiento de bienes destinados a casa habitación, podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto de manera trimestral.

#### *Ingresos por la obtención de premios*

Considerando que en la ley actual se gravan los juegos como apuestas a una tasa del 1% sobre el valor de todos los boletos que participan en el juego, situación que discrimina a favor de la preferencia de estos juegos respecto de los sorteos y rifas, se propone igualar el gravamen federal a éstos últimos respecto del gravamen que tienen los citados juegos con apuestas.

Por lo anterior, en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se propone establecer una tasa única del 1% para loterías, rifas, sorteos y concursos y para juegos con apuesta.

#### *Otros ingresos de las personas físicas*

La Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente vigente establece un gravamen a cargo de las personas físicas equivalente al 5% del monto de los dividendos percibidos, incrementados con el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral al generar la utilidad que se transforma en dividendo.

Dicho gravamen se incorporó en el año de 1999 con el objetivo fundamental de crear un mecanismo indirecto para fomentar la reinversión de utilidades al incrementar el costo fiscal del consumo de los dividendos.

Considerando que la reforma hacendaria brinda la posibilidad de obtener mayores ingresos sin imponer un grado de presión fiscal que desincentive los flujos de inversión en nuestro país, el Ejecutivo Federal a mi cargo ha estimado conveniente proponer a esa Soberanía que la Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta no contenga gravamen alguno sobre los dividendos.

De esta manera el impuesto pagado por las empresas a la tasa del 32% sobre las utilidades percibidas se constituye en pago definitivo del ingreso obtenido por la persona física, salvo que el nivel de ingresos totales de esta última implique que, al aplicar la tarifa correspondiente le corresponda un impuesto sobre la renta con una tasa efectiva menor, caso en el cual la persona física podrá acumular los dividendos a sus demás ingresos, acreditar el impuesto pagado por la empresa y obtener del Fisco Federal la devolución correspondiente.

#### *Cálculo del impuesto anual de las personas físicas*

Como medida de simplificación se establece una tarifa única para el cálculo del impuesto anual de las personas físicas. Esta tarifa, como ya se señaló anteriormente, contiene una tasa cero aplicable a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio no excedan de \$50,000.00 y una tasa marginal máxima del 32%.

Esta nueva tarifa con siete tramos, contiene una desgravación general en todos y cada uno de los mismos.

Contra el impuesto que resulte se establece un crédito fiscal equivalente al 20% de las erogaciones efectuadas por el contribuyente de que se trate, por concepto de colegiaturas en instituciones con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, a favor de sus descendientes en línea recta en primer grado; asimismo, se plantea permitir la deducción de primas de seguros de gastos médicos.

### **C) Impuesto sobre la renta de residentes en el extranjero**

#### *Eliminación del concepto de base fija*

Con la finalidad de adecuar la Ley del Impuesto sobre la Renta a los criterios internacionales en materia del tratamiento de los establecimientos permanentes se propone eliminar el concepto de "base fija", toda vez que no existe una diferencia en el tratamiento fiscal de los ingresos percibidos por la base fija y el establecimiento permanente.

#### Fondos de pensiones y jubilaciones

Considerando que los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero se encuentran exentos del impuesto sobre la renta en sus países de origen, la legislación fiscal mexicana contiene también dicha exención para lograr captar los recursos de estos fondos, particularmente cuando se dirigen al sector de arrendamiento inmobiliario.

Dentro de los ingresos exentos provenientes de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, se encuentran las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles, así como de la enajenación de bienes inmuebles que hayan sido otorgados en arrendamiento por un plazo mínimo de un año; sin embargo, en la actualidad no se establece para el caso de enajenación de estas acciones, el mismo requisito que se señala para la enajenación directa de bienes inmuebles, por lo que se propone agregar el mismo requisito y, como consecuencia de esto, otorgar un trato equitativo a las enajenaciones que lleven a cabo los fondos mencionados.

## Representante Legal

Actualmente el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la posibilidad de tributar sobre una base neta siempre que los residentes en el extranjero designen a un representante legal en territorio nacional, sin que se exijan mayores requisitos que el de ser residente en el país o en el extranjero con establecimiento permanente en México y conservar durante cinco años la documentación que ampare el pago del impuesto.

Como consecuencia de lo anterior y con la finalidad de otorgar mayores herramientas para la fiscalización de los ingresos que obtienen los residentes en el extranjero se propone establecer que el representante legal de los mismos se limite a las instituciones fiduciarias, emisores de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes y a las contrapartes contractuales.

### *Homologación de tasas para residentes en el extranjero*

Actualmente el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla nueve tasas de retención, lo que hace que la aplicación de las disposiciones contenidas en el mismo sea compleja y se generen problemas de elusión fiscal, ya que al existir tasas más bajas que otras, el contribuyente puede eludir la aplicación de la tasa más alta y manipular los conceptos de ingreso para tributar conforme a la más baja.

De lo anterior se concluye que al existir una diversidad de tasas, incluso cuando se trate de ingresos de la misma naturaleza, los flujos de inversión adoptan la forma del concepto al que se le aplica la tasa más baja.

Ahora bien, en la práctica internacional y sobre todo en los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico existe una tendencia a la homologación en las tasas de retención que se aplican a los ingresos obtenidos por extranjeros sin establecimiento permanente, con la finalidad de otorgar un tratamiento uniforme a dichos ingresos, logrando con ello facilitar el régimen aplicable a los mismos y evitar la elusión fiscal.

En este orden de ideas y con el objeto de facilitar la aplicación de las tasas de retención que actualmente prevé el Título V, así como evitar la elusión fiscal mediante la recharacterización de los conceptos de ingreso, se propone a esa Soberanía, establecer una tasa de retención del 25% a los ingresos obtenidos por concepto de servicios personales dependientes e independientes, arrendamiento y enajenación de algunos bienes muebles e inmuebles, premios y rifas, entre otros.

### Territorios con régimen fiscal preferente

En este ámbito se plantea incorporar las disposiciones aplicables a las jurisdicciones de baja imposición fiscal en un Título específico denominado "De los

Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y Empresas Multinacionales”, con la finalidad de facilitar la aplicación de las disposiciones relativas a los ingresos provenientes de dichos territorios.

Actualmente existen prácticas de evasión fiscal mediante inversiones en territorios que, a pesar de no estar contemplados en la lista de jurisdicciones de baja imposición fiscal, otorgan beneficios fiscales similares a los previstos por éstas.

Por lo que, con la finalidad de desalentar dichas operaciones por parte de los contribuyentes y así evitar la erosión de la base gravable, se propone que esa Soberanía establezca como medida antiabuso, el considerar como inversiones en regímenes fiscales preferentes aquéllas que hayan sido sujetas a un impuesto sobre la renta efectivo que sea nulo o mínimo, es decir, inferior al 80% del impuesto que se hubiere pagado en México en términos del Título II.

### *Reestructuraciones Corporativas*

Actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que podrá autorizarse la reestructuración de sociedades pertenecientes a un mismo grupo por medio de transmisión de acciones a un valor distinto del que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, siempre que éste no sea inferior al costo fiscal, es decir, la transmisión de acciones a través de esta figura se encuentra exenta.

Sin embargo, se han efectuado operaciones por medio de las cuales se enajenan acciones mexicanas en forma indirecta, logrando con ello evitar el pago del impuesto en virtud de que no existe fuente de riqueza en el país, por lo que se somete a consideración de esa Soberanía el modificar el esquema actual de exención, estableciendo que en caso de reestructuraciones corporativas se diferirá el pago del impuesto desde el momento en que se llevó a cabo dicho acto corporativo, hasta aquel en el que los bienes transmitidos salgan del grupo.

La Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, establece a cargo de extranjeros sin establecimiento permanente en el país una tasa general de retención del 25%, en sustitución de la dispersión de tasas actualmente vigentes en la Ley.

Esta tasa general no se aplica tratándose de algunos ingresos que por su propia naturaleza deben encontrar una retención substancialmente menor. Tal es el caso de los intereses a bancos y de los intereses en colocaciones realizadas en nuestro país, en los que se establece una tasa de retención del 4.9% o del 10%, según se trate de países con los que se tiene tratado para evitar la doble imposición fiscal o con los que no se tiene celebrado dicho tratado. Lo anterior, en virtud de que si se estableciera la tasa general para dichos ingresos, el costo fiscal eliminaría en absoluto las inversiones en México y las colocaciones que las empresas nacionales hacen en el extranjero.

Igualmente se establece una tasa de retención del 15% para los intereses pagados a reaseguradoras, 5% en regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril y 1% para los ingresos de loterías, rifas y sorteos.”<sup>24</sup>

PROPUESTA	ANTERIOR	REFORMA
“...se propone a esa Soberanía, el que la Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta contenga una tasa máxima empresarial del 32%...”	Tasa del Impuesto Sobre la Renta empresarial del 30%	Sujeta a disposiciones transitorias. Tasa máxima del 35%, para 2002, aunque irá disminuyendo en los años siguientes: 34% en 2003, 33% en 2004, y 32% en 2005
“... se propone ampliar la base del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, eliminando diversas exenciones que no encuentran justificación técnica o jurídica y que en realidad incrementan los ingresos de los contribuyentes...”	NO EXISTE TAL DEDUCCION	Se autoriza la deducción de las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.
“En esta tarifa se establecería como tasa marginal máxima del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas el 32%”	Se acompaña de una tarifa estructurada en siete tramos, que permite una progresividad en el pago del gravamen y que establece una tasa del 0%, para aquellos que en el ejercicio tengan ingresos inferiores a \$50,000.00. La tarifa máxima a aplicar sobre el límite inferior es de 30%.	Se modifica la tarifa del impuesto, disminuyendo en forma paulatina la tasa máxima del 40% hasta la del 32%, en el 2004. Para el 2002, la tarifa máxima a aplicar sobre el límite inferior es de 35%.
“...se pone a consideración de esa Soberanía, contiene un Capítulo específico que bajo una óptica de mayor simplificación, eficiencia y equidad, establece un régimen para las personas físicas que obtiene ingresos por la realización de actividades empresariales y servicios profesionales.”	Existía el régimen simplificado de las personas físicas.	Se separa a las personas físicas con actividades empresariales del tratamiento fiscal de las personas morales y se elimina el régimen simplificado de las personas físicas.
“... como medida de simplificación se establece que los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, inferiores a diez salarios mínimos generales mensuales, no efectuarán pagos provisionales del impuesto”	Solo estaban eximidos de la obligación de presentar pagos provisionales, aquellos cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido el doble del salario mínimo elevado al año	Únicamente los que obtengan ingresos, cuyo monto mensual no exceda de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, no estarán obligados a efectuar pagos provisionales.

<sup>24</sup> PRACTICA FISCAL, LABORAL Y LEGAL – EMPRESARIAL, Revista número 251, año XI, 2<sup>a</sup> Decena, abril 2001.

PROPUESTA	ANTERIOR	REFORMA
"...se propone eliminar el concepto de "base fija", toda vez que no existe una diferencia en el tratamiento fiscal de los ingresos percibidos por la base fija y el establecimiento permanente."	En el artículo 144.- "... cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éstos..."	En el artículo 179.- "...cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a este..."
Para la homologación de tasas para residentes en el extranjero "...se propone a esa Sobraría, establecer una tasa de retención del 25% a los ingresos obtenidos por concepto de servicios personales dependientes e independientes, arrendamiento y enajenación de algunos bienes muebles e inmuebles, premios y rifas, entre otros."	El Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla nueve tasas de retención.	Se generaliza casi en su totalidad la tasa de retención al 25%, quienes no están sujetos a esta, son los que perciben sueldos, honorarios, intereses, arrendamiento de carros de ferrocarril y premios. Las regalías tienen como tasa de retención la del 5%, 15% y 35%.
"...se debe establecer una reorientación del crédito al salario que permita que el beneficio se otorgue a quien realmente lo necesita y que no sea aprovechado por los patrones para pagar menos sueldos y salarios."	Existe el crédito al salario que el gobierno suministra a los trabajadores de bajos ingresos, como una compensación salarial.	Se establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario, con la finalidad de gravar los pagos de salarios al 3%, no obstante se puede optar por no pararse, siempre que no se disminuya el crédito al salario pagado de los impuestos que se tengan que cubrir.

#### **1.4 EXPOSICION DE MOTIVOS DEL ARTICULO 80-A LEY DEL ISR**

En 1991 se adiciona el artículo 80-A y en su exposición de motivos, justificó el subsidio de la siguiente manera:

"En los últimos años, la tarifa en el impuesto sobre la renta a las personas físicas ha sido objeto de cambios que solo han logrado reconocer en forma parcial los efectos de la inflación. La reestructuración de la misma, así como la reducción experimentada en la tasa marginal máxima, ha representado un beneficio superior para los contribuyentes con niveles de ingreso mas elevados, mientras que los estratos de ingresos más bajos han experimentado beneficios poco significativos. El esfuerzo que ha realizado el Gobierno Federal para reducir las tasas del

impuesto de las personas físicas no ha sido suficiente para distribuir de manera más justa la carga fiscal; más aún, esto se refuerza si se considera el abuso que existe actualmente al otorgarse **ingresos** libres de impuestos a los trabajadores.

Frente a esta problemática, en la reforma fiscal para 1991 se plantea el otorgar un subsidio en el impuesto sobre la renta, que beneficiara a todas las personas físicas que sean contribuyentes de este impuesto, pero de manera decreciente en la medida que se obtengan niveles de ingreso más altos. Por otro lado, para lograr una mejor distribución de la carga fiscal se establece que el monto del subsidio se reducirá en la proporción que representen las **prestaciones** exentas en el ingreso percibido. Con esto, se beneficiará a todos los trabajadores aunque en mayor medida a los que no reciben ese tipo de remuneraciones.

Es conveniente resaltar la importancia de la anterior propuesta, ya que beneficia en forma especial a los trabajadores que perciben hasta 4 salarios mínimos, nivel en que se encuentra la gran mayoría de estos contribuyentes"<sup>25</sup>

**La Reforma de 1992 al artículo 80-A en su exposición de motivos**, Justificó la reforma de la siguiente manera:

"En relación al subsidio de las personas físicas, al ser esta una figura caracterizada por representar un beneficio hacia los sectores con niveles de ingresos más bajos, se estima conveniente someter a consideración de esta Soberanía algunas modificaciones con el objeto de poder determinar con mayor precisión el cálculo del subsidio acreditable, así como para conceder un subsidio hasta del 50 % para aquellos contribuyentes que no reciben **percepciones adicionales no gravables**."<sup>26</sup>

Tomando como base lo anterior, podemos señalar que definitivamente el subsidio nació como un beneficio para el trabajador que percibe

<sup>25</sup> <http://www.canaco.net/legal.Pag.Web.Cit.>

<sup>26</sup> <http://www.canaco.net/legal.Pag.Web.Cit./>

menos ingresos, como ayuda a la clase trabajadora, lo cual es y debe ser la intención de cualquier legislación y si es en el aspecto de contribuciones mejor, por lo que este subsidio es de gran importancia para esta clase y si de alguna forma se ve disminuido afecta de forma considerable al trabajador con bajo salario.

### **1.5 ANTECEDENTES DE LAS JURISPRUDENCIAS DICTADAS EN RELACION CON EL ARTICULO 80-A DE LA LEY DEL ISR.**

Al respecto, existen antecedentes de lo que las autoridades han hecho sobre el subsidio acreditable de los trabajadores, en donde la Secretaría de Hacienda emitió varias reglas en las que manifestó que no deberían incluirse estas cuotas para el cálculo del subsidio acreditable, la misma Secretaría en año posterior en otra regla cambia su criterio e indica que sí deben incluirse estas cuotas para el cálculo del subsidio acreditable, lo cual provoca una controversia que es ventilada ante el Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), quien emite varias tesis entre las cuales señalaremos la siguiente:

**"APORTACIONES PAGADAS AL IMSS Y AL INFONAVIT.- DEBEN INCLUIRSE PARA DETERMINAR EL SUBSIDIO ACREDITABLE DE CONFORMIDAD CON EL ARTICULO 80-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-** Las cuotas que se paguen al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores deben considerarse para el cálculo del subsidio acreditable que regula el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, independientemente de que tengan la calidad de ingresos o bien de prestaciones a favor del trabajador, pues basta que deriven de una relación laboral para que queden incluidas en el renglón de erogaciones del empleador derivadas de la prestación de servicios personales subordinados, en los términos del precepto de referencia.

Tercera Época. Instancia: Segunda Sección R.T.F.F.: Año XI. No. 122. Febrero 1998.  
Tesis: III-PS-II-176 Página: 201

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-1032/96/1508/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de junio de 1997, por mayoría de 4 votos a favor y 1 con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Gustavo Villegas Parra.



(Tesis aprobada en sesión de 23 de septiembre de 1997)

EN EL MISMO SENTIDO:

III-PS-II-171

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-585/96/1238/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 26 de mayo de 1997, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez.

III-PS-II-173

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-792/96/1332/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 3 de junio de 1997, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. César Octavio Irigoyen Urdapilleta.

Asimismo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resuelve no incluir las cuotas en el cálculo del subsidio. Tiempo después este Tribunal emite jurisprudencia en el sentido de no incluir estas cuotas para el cálculo del subsidio, la cual es:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LAS CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES NO DEBEN SER TOMADAS EN CONSIDERACIÓN PARA DETERMINAR LA PROPORCIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.- El otorgamiento del subsidio acreditable tiene por objeto, primero, beneficiar de manera decreciente a los trabajadores en la medida en que se obtengan niveles de ingresos más altos y, segundo, simultáneamente otorgar mayor porcentaje al subsidio entre más alto sea el ingreso gravado, lo cual se consigue a través de la reducción de ese porcentaje en la proporción en que aumenten las prestaciones exentas en el ingreso percibido, por lo que las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores no deben ser tomadas en consideración para determinar la proporción del subsidio acreditable, en términos del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues ello implicaría reducir el mencionado subsidio, no obstante que dichas aportaciones de manera alguna implican un nivel de ingreso más alto para los trabajadores, ni pueden reputarse como erogaciones por concepto de previsión social, al no traducirse, de manera directa, en una prestación de beneficio de los trabajadores, de sus familiares, dependientes o beneficiarios, tendientes a su superación física, social, económica, cultural e integral que le signifique un ingreso superior, sino que dichas aportaciones se cubren en cumplimiento de una obligación tributaria a cargo del patrón, cuyo beneficio para el trabajador es el mismo sin importar el nivel de sus ingresos.

Tercera Época. Instancia: Primera Sección R.T.F.F.: Año XI. No. 126. Junio 1998. Tesis: III-PS-I-115 Página: 34

Más adelante un Tribunal Colegiado en materia administrativa resuelve que si deben incluirse las cuotas para este cálculo, la cual es:

"CUOTAS OBRERO-PATRONALES Y APORTACIONES AL INFONAVIT. SÍ SON SUSCEPTIBLES DE DEDUCIRSE. De conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el subsidio para pagos provisionales se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 80 de la ley en comento, los conceptos erogados como cuotas obrero-patronales y aportaciones al Instituto del Fondo Nacional

para la Vivienda de los Trabajadores, han sido considerados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como contribuciones de carácter fiscal para efecto de su obligatoriedad, pero susceptibles de deducirse para efectos del pago del impuesto sobre la renta, por virtud del hecho que tenga la obligación de aportar cuotas de seguridad social a favor de los trabajadores que perciban salario mínimo general y en su caso retener las aportaciones que correspondan a salarios superiores al anterior, ello no implica que las empresas estén obligadas a pagar el impuesto sobre la renta de tales cuotas, pues ello provocaría que se les impusiera la obligación de tributar sobre una base gravable ajena, o mejor dicho de utilidad inexistente, por lo que ante tal circunstancia nuestro Máximo Tribunal determinó que tales aportaciones sí son susceptibles de deducirse."

Novena Epoca Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VII, Junio de 1998 Tesis: I.4o.A.274 A Página: 633

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2754/97. Kpmg Cárdenas Dosa, S.C. 20 de agosto de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Raúl García Ramos.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, tesis 434, página 317, de rubro: "CUOTAS OBRERO-PATRONALES. LAS PAGADAS POR LAS EMPRESAS CORRESPONDIENTES A LOS TRABAJADORES SON DEDUCIBLES DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEY VIGENTE EN 1965)."

Posteriormente un Tribunal Colegiado en materia administrativa resuelve que no deben incluirse las cuotas para este cálculo, la cual es:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CALCULO PARA DETERMINAR EL SUBSIDIO ACREDITABLE EN MATERIA DE. NO LO CONSTITUYEN LAS CONTRIBUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. De una adecuada interpretación de lo dispuesto por el artículo 80-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que rige el cálculo del subsidio acreditable, se obtiene que las cuotas aportadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, no deben considerarse como erogaciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados, que incidan en el cálculo de la proporción del subsidio acreditable; ciertamente dichas aportaciones tienen por objeto beneficiar a los trabajadores en la medida en que se obtengan niveles de ingresos más altos y por ende, otorgar mayor porcentaje al subsidio, mientras más elevado sea el ingreso gravado, lo que se obtiene a través de la reducción de ese porcentaje, en la medida que aumenten las prestaciones exentas del ingreso percibido, en relación a las cuotas aportadas a los institutos de seguridad social de referencia, las cuales de acuerdo al artículo segundo, del Código Fiscal de la Federación, no son ingresos sino contribuciones; de ahí que, de acuerdo al artículo 77, fracción VII y XI, de la ley en consulta, se establece que no pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos, entre otros, la entrega de los depósitos al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, o a los demás institutos de seguridad social, así como la cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Novena Epoca Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XI, MARZO DE 2000 Tesis: XV.2º.J/9 Página: 878

Y el Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa en Toluca, emite tesis en sentido contrario, en la cual sostuvo lo siguiente:

"SEXTO.- Resulta esencialmente fundado lo expuesto por la autoridad en su único agravio, en el que básicamente aduce: Que la Sala Fiscal realizó una indebida interpretación del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al señalar que los pagos efectuados al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (sic) no deben considerarse para el cálculo del subsidio acreditable, porque no constituyen ingresos directos de los trabajadores, circunstancia esta que no exige dicho precepto, ni el anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para mil novecientos noventa y ocho: que la litis consistía en determinar si los pagos efectuados a los referidos institutos debían tomarse en cuenta para el cálculo del subsidio y no si tales pagos constituían o no ingresos directos de los trabajadores: que la Sala del conocimiento efectuó una incorrecta interpretación del precepto antes invocado, y de la exposición de motivos del decreto que reformó diversas disposiciones fiscales vigentes a partir del primer día de enero de mil novecientos noventa y uno, ya que deja entrever que el precitado artículo materializó el contenido de la exposición de motivos, para concluir que las cuotas enteradas a los mencionados institutos no deben ser consideradas para establecer el monto del subsidio acreditable, toda vez que el contenido de la norma legal creada por el legislador no necesariamente debe corresponder a lo señalado en la exposición de motivos, pues incluso puede contraponerse a las razones indicadas en la iniciativa, por lo tanto, la ley debe analizarse a la luz de su propia naturaleza y contenido: que de una adecuada interpretación del quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que para determinar el subsidio acreditable contra el impuesto sobre la renta que derive de los ingresos, deben considerarse en este rubro las cuotas enteradas a los institutos de seguridad social, ya que se trata de erogaciones realizadas por el patrón con motivo de la prestación de servicios personales subordinados, máxime que dicho precepto dispone que en las erogaciones se incluyen los gastos relacionados con la previsión social; que la responsable realizó una incorrecta interpretación del párrafo quinto del precepto en cita, al limitar las erogaciones para el cálculo de la proporción del subsidio a aquellas que representan un ingreso para el trabajador, sin que tal disposición la contenga el invocado, sino que solamente se refiere a que todas las erogaciones deban representar un ingreso para el trabajador, y que se generen por la prestación de cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados: que la expresión "aunque no sean deducibles para el patrón ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas", debe entenderse en el sentido de que no todas las erogaciones necesariamente representan un ingreso para el trabajador; que si el legislador no incluyó de manera expresa las aportaciones a los institutos de referencia, fue porque de manera genérica se refirió a todas las erogaciones derivadas de la prestación de un trabajo personal subordinado y gastos efectuados en relación a la previsión social, además de insertar la frase "entre otras".- Antes de examinar los motivos de inconformidad antes resumidos, conviene efectuar las siguientes precisiones: Para los efectos que aquí interesan, cabe reproducir lo que dispone el párrafo quinto del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.- Artículo 80-A. ... Para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla, disminuido en el momento que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que existe entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por dichos conceptos. La proporción mencionada se calculará para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto en los términos de este capítulo, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo. Cuando la proporción determinada sea inferior al 50% no se tendrá derecho al subsidio".- De la anterior transcripción, se advierte que dicho precepto de manera específica señala que para determinar el subsidio acreditable contra el impuesto sobre la renta, que se derive de los

Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, debe seguirse el procedimiento a que se refiere el propio numeral, que consiste en obtener la proporción del subsidio, dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio anterior que sirvieron de base para determinar el impuesto en términos del capítulo de que se trata, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo ejercicio por cualquier concepto relacionado con la prestación de los servicios subordinados.- Por tanto, si el dispositivo legal en comento incluye dentro de las erogaciones que han de ser tomadas en cuenta para obtener la proporción del subsidio acreditable contra el impuesto sobre la renta, las efectuadas por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, es evidente que las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (sic) constituyen erogaciones patronales con motivo precisamente de la prestación de ese tipo de servicios, de tal manera que deben ser tomadas en cuenta para obtener la proporción del aludido subsidio, máxime que el propio precepto determina que entre las citadas erogaciones se incluyen los gastos efectuados en relación con la previsión social.- Pues bien, como se dijo, resultan fundados los argumentos de la recurrente.- En efecto, asiste razón a la autoridad inconforme, al señalar que la Sala Regional realizó una interpretación incorrecta del párrafo quinto del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al concluir que las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (sic) no deben ser consideradas para la obtención del monto del subsidio acreditable. Esto es así, en atención a que dicho dispositivo no restringe las erogaciones que deben tomarse en cuenta para tal fin, a aquellas que representan un ingreso para el trabajador, sino que expresamente se refiere a las: "... erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas...", de la cual se deduce que no todas las erogaciones en cuestión deben representar necesariamente un ingreso inmediato o directo para el trabajador, pues simplemente alude a todas las erogaciones que se generan por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, amén de que en forma específica incluye a las inversiones y gastos efectuados en relación a la previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, debiendo entenderse que la aclaración consistente en "aunque no sean deducibles para el patrón ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas", es en relación a algunas de las erogaciones, no a todas; de ahí que no pueda considerarse que las erogaciones inexorablemente deban traducirse en un ingreso para el trabajador.- No pasa inadvertido para este tribunal, que si bien en un momento dado pudiera estimarse que las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (sic) constituyen contribuciones, lo cierto es que, además de que en términos del ordinal 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deben catalogarse como erogaciones derivadas de la prestación de un trabajo personal subordinado, no debe perderse de vista que se trata de gastos de previsión social, que contrario a lo estimado por la Sala Fiscal, sí repercuten en un mejor nivel de vida, tanto en el aspecto económico, social y cultural de los trabajadores o sus dependientes, como se explica a continuación.- En el Diccionario Jurídico Mexicano, en relación a la previsión social, se dice: "Previsión social. I. El conjunto de acciones públicas o privadas destinadas a la protección de la población en general y de los trabajadores y sus familias en particular, contra las contingencias o desastres que provengan de situaciones imprevisibles. Métodos dirigidos a satisfacer necesidades futuras a consecuencia de circunstancias que no puedan advertirse o evitarse. Apoyo económico otorgado a obreros y empleados, así como a sus familiares, de sobrevenir la falta de medios para subsistir por motivos naturales o involuntarios, derivados de accidentes, enfermedades, paros forzados, invalidez, ancianidad o fallecimiento. Para el doctor Mario de la Cueva la previsión social se contrae a las formas a través de las cuales, mediante el empleo de recursos presentes, se garantiza un interés futuro". Y en tanto el Diccionario de la Academia de la Lengua Española define la palabra previsión como "la acción de disponer lo conveniente para atender las contingencias o

necesidades previsibles: lo que puede ser previsto", el atributo de "social" lo adquiere en cuenta una colectividad o una comunidad de intereses busca resolver problemas particulares de un número indeterminado de personas que convergen en un objetivo común: la adopción de medidas que tiendan a cubrir riesgos profesionales, la desocupación, los requerimientos de la vejez a través de sistemas económicos de seguridad que se pongan en práctica.- "... III. La previsión social no se ha concretado por ello a la idea exclusiva de conservar para el hombre su energía de trabajo por mayor número de años, sino que su dirección se orienta hacia otros objetivos que podemos sintetizar en la siguiente forma: a) la búsqueda de un ingreso que permita al trabajador una existencia decorosa y a su familia el disfrute de un status aceptable dentro de la sociedad en que vive; b) la ampliación de un régimen de seguros que abarquen el mayor número de contingencias posibles, esto es, que cubran no únicamente los riesgos profesionales (accidentes o enfermedades provenientes de la actividad productiva), sino riesgos ordinarios propios o de los miembros de su familia, que con regularidad se presentan en el contacto permanente con la naturaleza y con las cosas, c) el otorgamiento de recursos económicos cuando sobreviene la desocupación, ya sea por desempleo debido a descensos en la producción, por incapacidad temporal o por ancianidad; d) a la concesión de satisfactores no económicos, sino de índole personal o familiar, como son las actividades culturales, recreativas, deportivas o de "ocio activo" como hoy se les denomina, que lo mismo abarcan las proliamente educacionales que las de transportación, las de comunicación o los viajes; y e) a la garantía de una vejez digna, de ser posible independiente, en la que no se carezca de los recursos básicos para sobrelevarla hasta el último destino: la muerte. ---IV. La previsión social en nuestro país ha alcanzado un notable desarrollo no obstante los factores negativos que en ocasiones se han presentado para dificultar su implantación y su desenvolvimiento. Desde principios de siglo la preocupación por asegurar la vida de los trabajadores dio origen a las primeras reglamentaciones laborales. Históricamente, antes de surgir el derecho del trabajo entre nosotros, surgieron leyes que impulsaron el mutualismo, la seguridad social incipiente y los primeros derechos sociales. Esto se afirmaron en la c. de 1997 con la inclusión, dentro de sus normas, de aa. Tan importante como el 27, el 28 y el 123, asombro de legisladores de otros países y otras latitudes.- Es en el texto de estas disposiciones constitucionales donde está la base de la previsión social mexicana, su redacción y contenido representan el mayor elogio al trabajo humano. El reconocimiento más completo de las condiciones necesarias para su desenvolvimiento y la eficaz protección para la eventualidad de riesgos profesionales. Pero están, asimismo, contempladas múltiples soluciones a cuestiones de interés colectivo, como son: el problema de la educación de los trabajadores: el servicio público de empleo y el reparto de utilidades que apenas recientemente constituyen una realidad en nuestro medio; la protección de mujeres y menores; la seguridad e higiene del trabajo; las normas de bienestar del obrero y el establecimiento de seguros populares (cajas de ahorro y de préstamos), antecedentes de nuestros seguros sociales. Todo ello en una espléndida recopilación que permitió conforme el tiempo y los recursos sociales fueron avanzando, el marco apropiado de una espléndida realidad social.- De lo antes reproducido, se colige que el concepto de previsión social se refiere, en uno de sus aspectos, a la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades del orden económico del trabajador y su familia, ante la eventual imposibilidad material del obrero para hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo. Lo anterior sin desconocer que la previsión social no sólo debe entrañar la ayuda al trabajador y su familia, ante la actualización de siniestros u otras circunstancias que impliquen al primero continuar en el desarrollo de su labor, sino que su significado debe entenderse en el sentido de que la clase social trabajadora pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través del otorgamiento de otros satisfactores de índole económico, cultural, social y recreativo, con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida, tales como los vales de despensa, restaurante, gasolina y ropa, gastos en equipo para deportes y de mantenimiento de instalaciones deportivas, becas para trabajadores o sus dependientes, etc, que también deben estimarse como gastos de previsión social.- Así, desde un enfoque eminentemente individualista, el esquema básico de previsión social consistirá en el ahorro personal, a través del cual cada sujeto guardará parte de los recursos provenientes de su trabajo para atender

necesidades futuras, sean o no de carácter contingente.- Ante la dificultad de que cada trabajador pueda destinar una parte importante de su salario al ahorro individual, se crean figuras de previsión social con origen en normas constitucionales y legales, así como en los contratos de trabajo, en cuya operatividad práctica participan de modo activo tanto el Estado como los patrones, para que los obreros puedan acceder a un nivel de vida que tienda a garantizarles un bienestar presente y futuro, al que de otro modo no podrían acceder.- Por tanto, los esquemas de seguridad social previstos en la legislación respectiva, así como en los contratos individuales y colectivos de trabajo, contemplan prestaciones a favor de los trabajadores, tendientes no sólo a satisfacer sus eventuales necesidades futuras sino, primordialmente, a procurarles un bienestar integral que incida en el mejoramiento de su calidad de vida.- Bajo esta perspectiva, cabe destacar que el carácter mediato o inmediato, presente o futuro, del goce de las prestaciones derivadas de la previsión social resulta intrascendente, además de impreciso, porque algunos de los beneficios a que tiene derecho el trabajador podría actualizarse en un futuro próximo o bien, nunca presentarse. Ciertamente, si se pone el ejemplo del beneficio del otorgamiento de un subsidio por incapacidad del trabajador, la causa generadora de ésta puede presentarse el día de hoy, dentro de uno o varios meses o años, o nunca ocurrir, porque la posibilidad de actualización de un siniestro o accidente de trabajo que produzca el estado de incapacidad se encuentra latente mientras dure la relación laboral.- lo mismo podría decirse de otros beneficios de la previsión, como es el caso de guarderías infantiles, pues puede darse el caso de que un trabajador recién contratado tenga hijos cuya edad permita la utilización de dicho servicio de inmediato, con lo que dicha prestación social tendría el carácter de presente, mientras que para otros trabajadores que no tengan hijos o éstos no tengan la edad requerida para hacer uso de la guardería, consistirá en un beneficio social a futuro; situaciones que evidencian que resultaría inadecuado partir de una distinción de carácter temporal para diferenciar los gastos de previsión social de aquellos que no lo son, con base en la concepción que se examina.- En ese orden de ideas, es innegable que las cuotas aportadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, se traducen en erogaciones vinculadas con las prestaciones de servicios personales subordinados, que indefectiblemente inciden en el cálculo de la proporción del subsidio acreditable, al constituir erogaciones que indiscutiblemente contribuyen a mejorar el nivel de vida de los trabajadores, dependientes o beneficiarios, bien de manera inmediata o mediata.- Finalmente, es pertinente resaltar que si el legislador no incluyó de manera expresa en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las aportaciones a los institutos referidos, ello es intrascendente, pues se refirió de manera genérica a todas las erogaciones por cualquier concepto relacionado con la prestación del servicio personal subordinado y gastos efectuados en relación a previsión, aun cuando de manera enunciativa aludió a algunas, también es que en la expresión "entre otras", tienen cabida dichas aportaciones.- Similar criterio ha sustentado este tribunal en el Juicio de amparo directo número 359/97, promovido por Osrám de México, S.A. de C.V. y en la revisión fiscal 273/99, interpuesta por el administrador local de Auditoría Fiscal de Naucalpan, resueltos en sesiones de diecinueve de febrero de mil novecientos noventa y ocho y diecinueve de octubre de dos mil. Por las anteriores razones, este tribunal no comparte el criterio sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, tomo XI, marzo de 2000, que dice:(transcribe la tesis)."

Finalmente en mayo del 2001 la Suprema Corte de Justicia de la Nación la cual resolvió la contradicción de tesis 97/2000-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Segundo del Décimo Quinto Circuito, indicando que para el cálculo del subsidio a los trabajadores se deben considerar las cuotas al IMSS e INFONAVIT, jurisprudencia siguiente:

"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. PARA OBTENER LA PROPORCIÓN APLICABLE PARA CALCULAR EL MONTO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE CONTRA ESE TRIBUTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 80-A DE LA LEY RELATIVA, DEBEN INCLUIRSE LAS CUOTAS PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES DENTRO DE LAS EROGACIONES RELACIONADAS CON LOS SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS. Si se toma en consideración, por un lado, que conforme a lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla prevista en el propio artículo, disminuido en el monto que se obtenga de multiplicarlo por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por los conceptos señalados, proporción que se calculará para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo ejercicio por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo y, por otro, que la intención del legislador al establecer el citado subsidio, no fue la de beneficiar por igual o en la misma proporción a todos los trabajadores, sino que pretendió que el beneficio fuera proporcionalmente mayor para los trabajadores con menos ingresos y proporcionalmente menor para los que perciban ingresos mayores, así como que el beneficio aumente proporcionalmente en la medida en que el contribuyente reciba menos prestaciones exentas y disminuya proporcionalmente, según se perciban más prestaciones exentas, resulta inconcuso que para obtener la proporción aplicable a fin de determinar el monto del mencionado subsidio, deben incluirse las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores dentro del total de las erogaciones efectuadas por los empleadores relacionadas con la prestación de los servicios personales subordinados. Ello es así, porque si bien es cierto que tales cuotas tienen el carácter de contribuciones, específicamente de aportaciones de seguridad social, en términos de lo previsto por el artículo 2o., fracción II, del Código Fiscal de la Federación, también lo es que constituyen gastos de previsión social a cargo de los empleadores, que representan para los trabajadores percepciones a través del depósito en sus cuentas individuales dentro de los sistemas de ahorro para el retiro, de las cuotas relativas al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y de las aportaciones de vivienda, así como prestaciones que les permiten quedar asegurados contra eventualidades protegidas por los seguros de riesgo de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales. Además, de no incluirse dichas cuotas dentro de las erogaciones referidas, se provocaría que algunas de las prestaciones de seguridad social que perciben los trabajadores con motivo de los gastos que en ese renglón realiza el patrón, no se considerarían para determinar la proporción aplicable para calcular el monto del subsidio acreditable, aun cuando estuvieran exentas del pago del impuesto, con lo cual no se alcanzaría el señalado propósito del legislador, porque al percibir los trabajadores las prestaciones en efectivo o en especie por parte de los Institutos de seguridad social al darse los supuestos legales previstos para ello, y al constituir dichas prestaciones ingresos exentos total o parcialmente del pago del impuesto, en términos de lo previsto en el artículo 77 de la ley que regula este impuesto, no se incluirían ya dentro de las erogaciones patronales por concepto de previsión social a pesar de derivar del pago de las cuotas patronales, junto con las que corresponden a los obreros y de la correspondiente aportación estatal.

Contradicción de tesis 97/2000-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Segundo del Décimo Quinto Circuito. 11 de mayo de

2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.  
Tesis de Jurisprudencia 19/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de mayo de dos mil uno  
Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Junio de 2001, Tesis: 2a./J. 19/2001, Página: 253.<sup>27</sup>

De la lectura de las jurisprudencias referidas podemos concluir que se basan en el hecho de que a mayor sueldo, menor subsidio, pero a la vez mayores prestaciones del IMSS e INFONAVIT, mismas que están exentas de impuesto sobre la renta; es decir, en opinión de los magistrados, por el solo hecho de percibir un sueldo mayor, automáticamente el subsidio ya esta siendo castigado, y no deben disminuir el subsidio otros elementos ajenos, tales como las cuotas patronales al IMSS e INFONAVIT, toda vez que no son ingresos del trabajador, sino contribuciones, asimismo, lo que se señala la jurisprudencia por contradicción de tesis es que las cuotas al IMSS e INFONAVIT deben disminuir el subsidio tomando en cuenta que una vez que dichos institutos otorguen las prestaciones en efectivo o en especie, ya no se incluirán en la proporción, siendo que son ingresos que no pagan ISR.

En cuanto a la inconstitucionalidad del 80-A párrafo quinto, señalaremos las siguientes tesis aisladas:

RENTA. EL ARTÍCULO 80-A, PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL CONSIDERAR A LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, PARA EFECTOS DE REDUCIR EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, INCREMENTAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA A CARGO DE LOS TRABAJADORES. Conforme a lo dispuesto en el citado precepto legal al aplicar el mecanismo de reducción del subsidio acreditable del impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, deben contemplarse en su carácter de gastos de previsión social realizados por el patrón relacionados con la prestación de servicios personales subordinados, a las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, dando lugar a que estos conceptos integren materialmente la base gravable del impuesto en comento y, por ende, sean tomados en cuenta para incrementar el monto de la obligación tributaria a cargo de los trabajadores. En tal virtud, si las referidas aportaciones, en términos de lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX, de la Constitución General de la República, tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tiende a velar por la sociedad en su conjunto y no representan un beneficio específico e

<sup>27</sup> *Jurisprudencia publicada en el SJF y su Gaceta del mes de junio de 2001, Novena Epoca, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo XIII, Jurisprudencia 19/2001, Página 253.*



individualizado a favor de los trabajadores ya que, por una parte, las cuotas pagadas al Seguro Social en la gran mayoría de sus ramos no son indicativas del beneficio que en lo individual puede generar a los trabajadores ese instrumento de seguridad social, aunado a que dicho beneficio depende, incluso, de que la contingencia asegurada acontezca y, por otra parte, las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores tienen por objeto constituir un patrimonio general de éstos unificado a un fin de solidaridad que les permita obtener crédito barato y suficiente para adquirir en propiedad habitaciones, debe concluirse que el artículo 80-A, párrafo quinto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de proporcionalidad al regular un mecanismo conforme al cual la obligación tributaria a cargo de los trabajadores se incrementa como consecuencia del pago de conceptos que no son reveladores de su capacidad contributiva.

Clave: P., Núm.: XXII/2001

Amparo directo en revisión 949/2001. Exportadora de Sal, S.A. de C.V. 23 de octubre de 2001. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina. El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy veintitrés de octubre en curso, aprobó, con el número XXII/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintitrés de octubre de dos mil uno.

**RENTA. LAS APORTACIONES PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES NO REVELAN CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS TRABAJADORES.** Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional implica que las cargas impositivas establecidas por el legislador deben atender a la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que el sistema que rige la determinación de un impuesto debe dar lugar a gravar en mayor cuantía a quienes revelen en mayor medida dicha capacidad; en ese tenor, tratándose del impuesto sobre la renta que grava los ingresos de las personas físicas que prestan un trabajo personal subordinado, debe estimarse que las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores no pueden considerarse como reveladoras de la capacidad contributiva de los trabajadores en relación con los cuales son pagadas, dado que conforme a lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX, de la Constitución General de la República y al sistema legal correspondiente, tales erogaciones tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tienda a velar por la sociedad en su conjunto y no representan un beneficio específico e individualizado a favor de los trabajadores ya que las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por una parte, se determinan atendiendo no sólo al salario de los trabajadores sino también a las necesidades señaladas de sostener el sistema de seguridad social general y del referido fondo y, por otra parte, en la gran mayoría de sus ramos no son indicativas del beneficio que en lo individual puede generar a los trabajadores ese instrumento de seguridad social, aunado a que dicho beneficio depende, incluso, de que la contingencia asegurada acontezca, así como que las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores tienen por objeto constituir un patrimonio general de éstos unificado a un fin de solidaridad que les permita obtener crédito barato y suficiente para adquirir en propiedad habitaciones.

Clave: P., Núm.: XXI/2001

Amparo directo en revisión 949/2001. Exportadora de Sal, S.A. de C.V. 23 de octubre de 2001. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy veintitrés de octubre en curso, aprobó, con el número XXI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintitrés de octubre de dos mil uno

Para una mayor esquematización de las Jurisprudencias antes señaladas, las sintetizamos en el siguiente cuadro:

TESIS	FECHA	CONTENIDO	COMENTARIO
III-PS-II-176	Febrero 1998	Deben incluirse	En esta tesis no entran en el análisis del problema, ya que lo importante es solamente que sean erogaciones derivadas de una relación laboral, por lo que solo lo ven desde un punto de vista.
III-PS-I-115	Junio 1998	No deben ser tomadas en consideración	En esta tesis si contemplan la situación del trabajador y el beneficio del subsidio, lo cual nos muestra un análisis mucho mas completo.
I.4º.A.274 A	Junio 1998	Si son susceptibles de deducirse	En esta tesis ya vemos que se consideran contribuciones de carácter fiscal para efecto de su obligatoriedad, pero susceptibles de deducirse para efectos del pago del Impuesto Sobre la Renta, por virtud del hecho que tenga la obligación de aportar cuotas de seguridad social a favor del trabajador, lo cual nos muestra el inicio de la confusión de los conceptos.

TESIS	FECHA	CONTENIDO	COMENTARIO
XV.2°.J/9	Marzo 2000	No las constituyen	En esta tesis tenemos el análisis completo de lo que implica y como debe comprenderse la cuotas, puntualizando que o son ingresos sino contribuciones, al mismo tiempo señalando el verdadero fin del subsidio, lo cual es muy acertado y por lo tanto es la tesis mas y mejor fundamentada y motivada.
2ª.J. 19/2001	Junio 2001	Deben incluirse	Esta es una resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual resuelve la contradicción de tesis y en la cual estimamos que, con todo respeto nuestra Suprema Corte confundió y hizo creer que confundió los conceptos de gastos de previsión social y aportaciones de seguridad social, cuestión bastante grave tanto para los patrones como para los trabajadores quienes a ultimas cuentas son los mas afectados.

De lo anterior concluimos que es evidente la inseguridad jurídica que en determinadas situaciones se encuentra el contribuyente, pues aunque pareciera que la ultima palabra la tiene el máximo órgano de justicia de la Nación, este en ocasiones no es del todo correcto, lo cual es muy delicado porque genera inseguridad jurídica al contribuyente.

## CAPITULO II

### CONCEPTOS GENERALES.

#### **2.1.- DEFINICIONES Y EXPLICACIONES DE LOS CONCEPTOS MAS IMPORTANTES.**

##### **2.1.1. IMPUESTO**

"El impuesto resulta ser la principal figura tributaria, económica y doctrinalmente, por su medio, el estado obtiene la mayor parte de ingresos y es mediante la cual que el particular hace la más importante contribución de una parte de su patrimonio para los gastos de la comunidad."<sup>28</sup>

El maestro Raúl Rodríguez Lobato considera que "el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato."<sup>29</sup>

A.D. Giannini indica que el impuesto es la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público, tiene el derecho de exigir en virtud

<sup>28</sup> BIBLIOTECA DICCIONARIOS JURIDICOS TEMATICOS, Volumen 3, RAFAEL I. MARTÍNEZ MORALES, Derecho Administrativo, Ed. Harla, México 1999. Pag. 131

<sup>29</sup> RODRIGUES LOBATO RAUL, Derecho Fiscal, 2º ed, Harla, México 1986. Pag. 61

de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.<sup>30</sup>

De la misma forma Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos.

Sergio Francisco de la Garza sostiene que "el impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."<sup>31</sup>

En este orden de ideas, debemos establecer que son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto a saber:

1. El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (Teoría de la equivalencia).
2. El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. (Teoría del seguro.)
3. El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

---

<sup>30</sup> GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957.

<sup>31</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA, *Derecho Financiero Mexicano*, 15ª ed, México 1988, Pag. 364

4. El impuesto es un sacrificio. (\*)<sup>32</sup> Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio, es decir, que debe significar el menor sacrificio posible para el gobernado.<sup>33</sup>

Al respecto nuestro Código Fiscal de la Federación establece: que los "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."<sup>34</sup>

Por lo que podemos afirmar que solo se dan algunas características del impuesto pero no se define.

Asimismo, como elementos del impuesto, algunos autores estudian los siguientes: sujeto, objeto, fuente y cuota, para otros agregan: tarifa, base, exenciones, momento de exigibilidad, fundamento, motivo, procedimiento, etc.

1. **SUJETOS.** En el impuesto existen sujetos activos y sujetos pasivos; los primeros son los que lo establecen, liquidan y recaudan. De esta manera, el sujeto activo siempre será el Estado, es decir la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios. Los sujetos pasivos son las

---

<sup>32</sup> (La teoría del sacrificio de J. Stuart Mill consiste en que toda carga tributaria impuesta por las autoridades fiscales de un gobierno significa un sacrificio para el gobernado, sacrificio que es necesario para beneficio de la colectividad, siempre y cuando haya una debida aplicación de ese impuesto) MILL, J. S., *Principios de economía política*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985.

<sup>33</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*, 24º ed. Porrúa, México 1982, Pag. 47

<sup>34</sup> CODIGO FISCAL FEDERAL, artículo 2, fracción I, Fisco Agenda, ISEF, México 2002.

personas físicas o morales que se ubican en el supuesto señalado por la ley a partir de su actuar, es decir del hecho generador de donde se desprende la obligación de hacer, no hacer, tolerar o permitir.

Así tenemos que Raúl Rodríguez Lobato señala que en el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el hecho generador del crédito fiscal, existen un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el estado. En cuanto al sujeto pasivo, ...” es la persona física o moral, mexicana o extranjera que está obligada al pago de una prestación determinada al fisco.<sup>35</sup>

Ernesto Flores Zavala, señala que los sujetos activos de la relación tributaria, tienen ese carácter porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados y el Municipio sólo tienen la facultad de recaudarlos.<sup>36</sup>

**2. OBJETO.** El objeto del impuesto consiste en las circunstancias de hecho que motivan el que una persona (sujeto pasivo), sea obligada a pagar. En sí, el objeto es el hecho generador del crédito fiscal, señalado por la ley, por ejemplo en el impuesto predial de un inmueble, el objeto es la propiedad de ese bien.

---

<sup>35</sup> Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. *Ob.Cit.* 1983. Pag. 63

<sup>36</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Ob.Cit.* Pags. 53 a 124.

**3. FUENTE.** Consiste en la actividad económica gravada por el legislador (Raúl Rodríguez Lobato), de donde se obtendrán las cantidades necesarias para cubrir el impuesto. Una misma fuente puede implicar la presencia de diversos objetos tributarios y de varios sujetos activos.

**4. CUOTA.** Es la cantidad líquida que el sujeto pasivo tendrá que aportar una vez que se haya colocado en el supuesto señalado por la ley. También puede considerarse otra acepción de cuota: el importe fijo por pagar, establecido por la ley. Este elemento difiere de los porcentajes variables que la ley pudiera fijar como parte de la obligación tributaria.<sup>37</sup>

De lo anterior podemos concluir que el impuesto en nuestra legislación contempla los elementos anteriores, específicamente en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, asimismo la teoría a la que se inclina es la de *Satuat Mill*, al señalar que es una "carga a los particulares", cabe señalar que nuestro Código Fiscal de la Federación contempla un elemento más en el artículo 6°, el cual es la época de pago, elemento que implica la autodeterminación, por lo que como quinto elemento agregaríamos a la época de pago.

Precisamente el artículo 5° del referido Código, recoge el principio de legalidad al señalar que las normas que establezcan cargas a los particulares, serán de interpretación estricta en la medida en que se trate de la tasa, objeto, sujeto y base del impuesto.

---

<sup>37</sup> *Cfr. BIBLIOTECA DICCIONARIOS JURIDICOS TEMATICOS. Volumen 3, RAFAEL I. MARTÍNEZ MORALES, Ob.Cit. Pags. 131-132*



## **2.1.2. INGRESO**

Enrique Calvo Nicolau sostiene que "toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona constituye un ingreso".<sup>38</sup>

En este sentido respecto al concepto de renta, encontramos que es la esencia del ingreso, se discute si la palabra "renta" o "rédito" (en francés, *revenue*) derivada del latín de "reditus", proviene del verbo "redere"(rendir) o del verbo "redire"(retornar, volver a darse). En cambio, la palabra inglesa "income" (come in) denota lo que entra; en alemán, la expresión "einkommen" significa, en forma amplia, "ingreso o entrada" y "ertrag" se refiere al producto periódico que se repite.

Asimismo, se dice que la fuente normal de los impuestos debe ser la renta, la cual está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión.

Al respecto distintas doctrinas han tratado de explicar, dentro de las teorías económicas el concepto de renta, así tenemos que bajo una óptica económica se establece que:

1. Es susceptible de renovarse, porque proviene de una fuente normalmente productora, como el capital o la actividad personal, aun cuando hay casos en los que no tiene periodicidad.

---

<sup>38</sup> CALVO NICOLAU, ENRIQUE, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo 1, Themis, México 1996. Pag. 399*

2. Se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario, que puede disponer libremente de ella.<sup>39</sup>
3. La renta es siempre una riqueza nueva, material o inmaterial, sea consumida o ahorrada o invertida, ya se la considere desde el punto de vista objetivo o subjetivo.
4. Para Smith y Ricardo, la renta consiste únicamente en bienes materiales, excluyendo los usos y servicios de goce del capital. Say, en cambio, entiende que tanto el capital como la renta pueden estar representados por cosas materiales o por bienes inmateriales (comprende en este último concepto los servicios personales de goce, de recreo, etc.). Marshall introduce en el concepto de renta los servicios que una persona obtiene de la propiedad de cualquier objeto, aunque la aplique en su propio uso. Fisher sostiene que la renta es el servicio o utilidad que resulta del capital, calificándola como "uso abstracto de la riqueza".
5. Debe derivar de una fuente productiva, que implica la habilitación o explotación de la fuente, de modo que la voluntad del hombre convierte el capital en productivo, cuando decide explotar la tierra o invertir en préstamo el capital que tenía ocioso, emplear su actividad laboral en la producción de bienes y servicios.
6. No es necesario que la riqueza sea realizada y separada del capital.
7. En la mayoría de los casos la periodicidad está implícita, aunque no es indispensable.
8. La renta consiste siempre en la renta neta que resulta de detracer de la renta bruta una serie de deducciones.

---

<sup>39</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Ob. Cit.* Pag. 125

9. La renta puede ser monetaria, en especie o real. Como dice Smith, la renta real es el poder de comprar y consumir, y está representada por los bienes que pueden sucesivamente ser adquiridos en la conversión de la renta monetaria o en especie; a la renta real se la mide en función del poder adquisitivo de las otras dos rentas.
10. Se ha controvertido entre los economistas la necesidad de que la renta sea consumible para que pueda calificársele de tal.<sup>40</sup>

Luego de analizar las **doctrinas económicas**, García Belsunce se permite insinuar un concepto genérico para agrupar todas las tesis en lo que tienen de común y concluye en que rédito o renta es la riqueza nueva, material o Inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata.<sup>41</sup>

Bajo una óptica tributaria García Belsunce, con el fin de hallar un concepto de renta válido para considerarlo como hecho imponible, agrupó las doctrinas de la siguiente manera:

- A) Teoría de la renta-producto. Es sostenida por los financistas seguidores de las doctrinas económicas. El pensamiento de los autores que se enrolan en la teoría que nos ocupa, con sus distintas variantes, permite que García Belsunce ensaye este concepto genérico de "rédito" o renta para agruparlas: es la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios.

---

<sup>40</sup> Cfr. GARCÍA BELSUNCE, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1966. Pag. 67

<sup>41</sup> Cfr. GARCÍA BELSUNCE, *Ob. Cit.* Pag. 68

Al poner de relieve el origen de la renta, esta teoría es preponderantemente objetiva, en razón de que entiende como renta al conjunto de productos o frutos obtenidos.

B) Teoría de la renta-incremento patrimonial o renta-ingreso o del balance.

Se ha considerado a autor alemán Schanz como el creador de esta teoría.

Para esta concepción, que persigue un objetivo puramente fiscal, la noción de renta es muy amplia, ya que comprende los ingresos periódicos y ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, herencias, ganancias del juego, etc. Observemos que para obtener la renta-producto son sumados los frutos o utilidades del capital, en tanto que para la teoría que aquí consideramos corresponde efectuar un balance estableciendo la diferencia entre dos estados patrimoniales tomados en períodos distintos, constituyendo renta aquello en que aumentado determinado patrimonio en el tiempo, a lo cual se agrega el valor de los bienes consumidos.

Al respecto García Belsunce resume las distintas posiciones sobre la renta, que conforman esta teoría, de la siguiente manera: "Es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valuables en dinero, periódico, transitorio o accidental, carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un periodo determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido consumido y que exprese en términos monetarios". No sólo debe comprender a los individuos, sino también a los entes colectivos (empresas).

Tal tesis tiene en cuenta el resultado, por lo cual es primordialmente subjetiva, puesto que pretende calcular cuánto ha aumentado la riqueza del contribuyente en el período.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Cfr. GARCÍA BELSUNCE. *Ob. Cit.* Pág. 69

El maestro Ernesto Flores Zavala establece las siguientes clases de renta:

- a) **La renta bruta**, la cual es aquella que se considera sin deducción alguna.
- b) **La renta neta**, es aquella en la que se deducen los gastos que requiere la producción de esa renta, como los gastos de producción; cuotas de mantenimiento y consumo físico de las máquinas y de todos los capitales, colocados de un modo fijo y permanente en la producción, teniendo en cuenta el tiempo necesario para la renovación física de estos capitales; cuota para depreciación y amortización de valores, por modificaciones de la moda, por nuevos inventos o por cualquier otra causa que pueda anular el valor de los capitales colocados, antes de que se llegue el momento de su completa deterioración material y cuota de seguros contra todos los riesgos (incendios, hurto, granizo, accidentes del trabajo, etc.)

A las rentas brutas deben hacerse las deducciones anteriores, para determinar la renta neta.

- c) **La renta libre**, es la que queda al individuo después de deducir, no sólo los gastos de obtención de la renta, sino también las cargas de todas clases que pueden pasar sobre ella. En esta forma, la renta queda reducida a cero o casi a cero, pero Jéze sostiene que puede tomarse en cuenta, siempre que el legislador indique cuáles son las cargas que pueden deducirse.
- d) **La renta legal**, es aquella que se obtiene de deducir de los ingresos totales únicamente los gastos que autoriza la ley.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Ob. Cit.* Pags. 125-127.

En cuanto a la naturaleza del impuesto sobre la renta, tenemos que es real o personal, el primero es una imposición de las cosas o ingresos aislables, puesto que son varios impuestos, este impuesto real se caracteriza porque grava los ingresos de las personas atendiendo a la actividad o fuente que los producen y así tenemos que separa los ingresos del comercio, de los de la industria, de los de la agricultura o ganadería, de los de los asalariados, de los profesionales, etc. Por lo que hace al impuesto sobre la renta personal es una imposición sobre la suma total de las rentas o ingresos de cada personal y se caracteriza por que el individuo debe acumular la totalidad de sus utilidades, provengan de las fuentes que sean, para que se les aplique una sola tarifa.<sup>44</sup>

De lo anterior consideramos que no siempre las disposiciones fiscales son claras y en especial la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que existen "zonas grises", las cuales en ocasiones producen inseguridad jurídica para el contribuyente, puesto que por falta de claridad en alguna disposición no está seguro de haber cumplido fielmente con lo que dispone la ley. A este respecto, es conveniente señalar que tanto el contribuyente como el asesor fiscal deben pugnar por conocer la opinión de las autoridades, estudiar las sentencias de los tribunales, pero siempre guiarse por los principios tributarios establecidos en el artículo 31 fracción IV, de nuestra Constitución Política, para estar en condiciones de obtener el mayor soporte posible en la decisión que se tome, ya que tenemos un impuesto sobre el ingreso distinto en cada caso y no podemos autoderminarnos de la misma forma que todos los demás contribuyentes.

En cuanto a la forma del impuesto sobre la renta, este puede ser cédular, global o cédular con un impuesto complementario global; el que existía en México, como ya se comentó en el capítulo anterior de la presente investigación, era cédular, comprendiendo nueve cédulas, con una tasa sobre ingresos acumulados, ahora es global.

---

<sup>44</sup> Cfr. MARGAIN MANATUO, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed. Porrúa, México 1997. Pag. 90

### **2.1.3. PREVISION SOCIAL**

Sobre previsión social el Diccionario jurídico sobre seguridad social, señala que "Previsión" deriva de "ver", del latín videre; adaptación del latín praevidere, previsto, previsión, previsor. "Social" deriva de "socio", tomado del latín socius, compañero. Social, del latín socialis, sociable, social, aliado, tomado por conducto del francés social, popularizado en este idioma por el Contrato social de Rousseau (1761).

Conforme al Diccionario de la Real Academia Española, la palabra "previsión" es la acción de disponer lo conveniente para atender a contingencias o necesidades previsibles, mientras que la palabra "social" es un adjetivo, y significa perteneciente o relativo a la sociedad o a las contiendas entre unas y otras clases.

La "previsión" es el juicio o conocimiento que se forma sobre los riesgos que pueden perjudicar al hombre en el porvenir y el esfuerzo a realizar, esto es, los medios que han de emplearse para prepararse en defensa contra ellos.<sup>45</sup>

La doctrina señala diversos sistemas de previsión, que se pueden dividir en tres clases: 1. Sistema Individual (el ahorro); 2. Sistemas colectivos (la mutualidad y el seguro privado); 3. Un sistema social doble (la contratación colectiva entre trabajadores y empresarios, y la previsión social, en sentido estricto).

La previsión social es el apoyo económico que se otorga a obreros y empleados, así como a sus familiares, en el caso de sobrevenir la falta

---

<sup>45</sup> Cfr. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma De México, México 1994, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie E: Varios autores, número 62. Pag. 342-345

de medios para subsistir por motivos naturales o involuntarios, derivados de accidentes, enfermedades, paros forzosos, invalidez, ancianidad o fallecimiento.

Andrade considera que la expresión "previsión social" designa todos los beneficios de carácter social otorgados a los trabajadores, que corresponden al seguro social propiamente dicho (cobertura de los riesgos en caso de desempleo por motivo de invalidez o muerte) en cuanto a los beneficios del trabajador y por lo que se refiere a la asistencia social, comprende la asistencia médica social, la asistencia alimenticia y la asistencia complementaria a la familia.<sup>46</sup>

Por su parte el autor Mario Alberto González Méndez, señala que la Previsión Social es un sistema de prestaciones o beneficios adicionales para el trabajador y sus beneficiarios, que elevan su nivel de vida en lo Económico, Social, Cultural e Integral:

- Que son adicionales, porque el patrón las otorga voluntariamente (no esta a ello por Ley)
- Que son aparte de los salarios y prestaciones ordinarias, que contempla la Ley Federal y los contratos de trabajo.
- Que son beneficios al trabajador, su esposa, hijos y padres.
- Que mejoran su nivel socioeconómico.

El salario y prestaciones ordinarias, las recibe el trabajador a cambio de su labor ordinaria, es decir, son Contraprestaciones por el servicio prestado, las recibe en su calidad de trabajador sujeto a relación de trabajo. En cambio la previsión social no es una contraprestación por el servicio ordinario

---

<sup>46</sup> Cfr. *DICCIONARIO JURÍDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*. Universidad Nacional Autónoma De México. Ob.Cit. 342-345.



prestado, sino beneficios en su calidad de ser humano, para mejorar su nivel socioeconómico.<sup>47</sup>

Actualmente, las dos fuentes de la previsión social en el derecho mexicano son: la establecida por una norma constitucional o legal y la que tiene su origen en los contratos colectivos. Ambas fuentes buscan la seguridad futura del trabajo.

Para Mario de la Cueva, el derecho del trabajo y la previsión social (luego será la seguridad social) forman una unidad, por lo que los compara con las dos caras de una misma medalla. La cara que corresponde al derecho del trabajo tendría la figura de un obrero con el hacha de trabajo, mientras que en el otro lado de la medalla estaría representada la previsión social por un hada bienhechora, que se preocupa por el bienestar de los hombres y de las familias, tanto en la adversidad como en la vejez.<sup>48</sup>

La previsión social es un derecho imperativo, es decir, tanto la ley como los contratos colectivos determinan quiénes y en qué cantidad contribuirán al sostenimiento de la institución y a la prestación de los servicios, pensiones y asistencia médica, entre otros. Los empresarios son contribuyentes. En caso de incumplimiento, la institución seguirá el procedimiento coactivo establecido en la ley o en el contrato colectivo. Esta contribución de los empresarios para previsión social tiene su justificación en que es "aquella parte de la retribución del trabajo que se destina a asegurar el futuro de los hombres."

La previsión social es, además, un derecho del trabajador. Esto significa que no depende de la voluntad de los trabajadores, porque se puede dar

---

<sup>47</sup> Cfr. <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Murio-Sueldos%20y%20salarios.htm>

<sup>48</sup> Cfr. CUEVA, MARIO DE LA, *Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*. Tomo II, Porrúa, México 1980, Pag. 310.

el caso de que el trabajador se negase a recibir los servicios médicos y a cobrar sus pensiones, pero puede cambiar de opinión y solicitarlos.

El derecho del trabajo y la previsión social nacieron de y para la clase trabajadora, y mantiene su característica de derecho de clase; mientras que la seguridad social, con su doble sentido de universalidad y eternidad, dejó de contemplar a las clases sociales y mira únicamente al hombre a fin de resolver el problema de su necesidad. Algunas de las diferencias entre la previsión social y la seguridad social son: a) la previsión social dirige su acción al individuo más que a la familia y a la comunidad, mientras que la seguridad social toma al individuo como componente de la colectividad y dirige su acción a la colectividad en su conjunto; b) la previsión social tenía como finalidad acumular dinero para cubrir oportunamente los riesgos de las personas afiliadas; en cambio, a la seguridad social le interesa tener esas sumas, pero para invertir las en bienes que fortalecen la economía colaborando en el desarrollo nacional; c) la previsión social ha creado las prestaciones sin un plan, mientras que la seguridad social sólo actúa planificando su acción.<sup>49</sup>

El título sexto de la Constitución Mexicana se denomina "Del trabajo y la previsión social" y contiene al artículo 123. Dentro del apartado A de este artículo se pueden distinguir las fracciones que se refieren al derecho del trabajo de aquellas relativas a la previsión social.

Como elementos que componen la previsión social, con forme a lo anterior, en seguida se indicaran los más relevantes:

1. Tienden a cuidar los beneficios que establece el Seguro Social
2. Abarca todos los beneficios que establece el Seguro Social
3. Procura la asistencia alimentaria y la educación del trabajador y su familia.

---

<sup>49</sup> Cfr. *DICCIONARIO JURÍDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma De México. Ob. Cit. Pags. 342-345

4. Eleva el nivel de vida del trabajador, sus familiares, así como de sus dependientes.

5. Se otorga en forma general a los trabajadores.

Por lo que se llega a la conclusión de que el término de Previsión Social se compone de dos partes:

**PREVISIÓN:** Que significa acción o efecto de prever o también acción de disponer lo conveniente para atender a necesidades previsibles. Y prever es ver, conocer con anticipación lo que ha de pasar.

**SOCIAL:** Es un término relativo a la sociedad y en otra acepción es relativo al mejoramiento de la condición de los que trabajan.

En consecuencia, la Previsión Social significa prever y tomar acciones para atender las necesidades que coadyuvan al mejoramiento de la condición social, económica y humana de los trabajadores.<sup>50</sup>

Por lo que respecta a La Ley Federal del Trabajo, en su artículo 2, establece que las normas de trabajo tienden a conseguir el equilibrio y la justicia social entre patrones y trabajadores.

En la última parte de esta explicación, la justicia social busca el mejoramiento económico de los trabajadores, tutela la dignidad humana del trabajador y la reivindicación de sus derechos.

Al estar la disposición antes señalada en el Título Primero, denominado principios generales que comprende de los artículos 1 al 19 de esa Ley, la finalidad prevista por el artículo 2 de la Ley Federal del Trabajo es aplicable a la conceptualización de la Previsión Social que es una figura eminentemente

---

<sup>50</sup> Cfr. [http://www.offitfiscal.com.mx/variados/definicion\\_de\\_prevision\\_social.htm](http://www.offitfiscal.com.mx/variados/definicion_de_prevision_social.htm).

laboral;<sup>51</sup> de esta manera, esta ley, la del Seguro Social y demás ordenamientos aplicables reconocen la figura de la previsión social aceptando como tal a las prestaciones entregadas a los trabajadores para hacer frente a acontecimientos imprevistos como son:

- Fallecimientos,
- Incapacidades,
- Enfermedades,
- Jubilaciones
- y el Desempleo.

Las prestaciones que se otorgan para prever estas contingencias se dan en función del criterio tradicional de que son circunstancias que pueden acontecer a futuro.

Pero la Previsión Social ha avanzado en función de la interrelación obrero patronal, las condiciones de trabajo, aspectos sociales, económicos e incluso por la propia legislación.

En este sentido, la previsión social no sólo abarca situaciones o circunstancias a futuro como son los fallecimientos, incapacidades, enfermedades, etc., sino también aspectos inmediatos como son: educación para el trabajador y sus hijos, actividades culturales y deportivas, guarderías infantiles, los fondos de ahorro, etc., en cuyo caso las prestaciones preventivas que se otorgan a los trabajadores ya no son prestaciones a futuro o inciertas como se consideran en el criterio tradicional de previsión social, sino que son prestaciones para prever a mediano y corto plazo las contingencias que puedan afectar a los trabajadores y a sus dependientes económicos e incluso llegan a regular situaciones del presente.

---

<sup>51</sup> *Crf. LEY FEDERAL DEL TRABAJO, Ediciones Barocio, México 2002.*

De tal forma que las prestaciones se otorgan conjuntamente con el salario del trabajador en forma semanal o quincenal, tal es el caso de las guarderías infantiles, los fondos de ahorro, las becas educacionales para los trabajadores o sus hijos y las actividades culturales y deportivas.

Esto es, que la Previsión Social en la actualidad ha avanzado no sólo para prever las contingencias a futuro e inciertas, sino que también ahora sirve para prever las contingencias a corto y mediano plazo e incluso las contingencias para afrontar el presente.<sup>52</sup>

Asimismo, por lo que hace a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esta reconoce las contingencias a corto y mediano plazo, así como las necesidades que suceden en el presente.

De esta manera, esta última ley reconoce el derecho de los trabajadores a gozar de la previsión social, aceptando que corresponden a este rubro: a) Jubilaciones, b) Fallecimientos, c) Invalidez, d) Servicios médicos y hospitalarios, e) Subsidios por incapacidad, f) Becas educacionales para el trabajador y sus hijos, g) Fondos de ahorro, h) Guarderías infantiles, i) Actividades culturales, j) Actividades deportivas y k) Otras de naturaleza análoga.<sup>53</sup>

Los gastos anteriores tendrán las siguientes limitaciones, de acuerdo a lo establecido en los Artículos 19 al 23 del Reglamento del I.S.R., como es que se establezcan planes conforme a plazos y requisitos, determinándose:

- Constitución del plan
- Objeto y duración del plan
- Sector aplicable

---

<sup>52</sup> Cfr. <http://www.offixfiscal.com>. *Pag.Web.Ctd.*

<sup>53</sup> Cfr. *LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Fisco Agenda, Isef, México 2002.*

- Requisitos de exigibilidad
- Beneficiarios
- Procedimientos para determinar el monto de las prestaciones
- Basadas en disposiciones de carácter general.
- Publicidad.
- Los otorgados a empleados de confianza no serán superiores a los otorgados a trabajadores, considerados conjuntamente con los que proporcionen las instituciones Públicas de Seguridad Social.
- Participación mínima del 75% de los elegibles si existe aportación por parte del personal.
- Los beneficios sólo podrán recibirlos el trabajador o sus familiares que dependan económicamente de él.
- Las pensiones o jubilaciones serán deducibles como rentas vitalicias adicionales a las del I.M.S.S., cumpliendo con ciertos requisitos adicionales.
- Las aportaciones al fondo de ahorro no excederán del 13% de los salarios, retirándose cada año o al término del contrato y se destinarán para préstamos al personal y el remanente invertido en certificados y pagarés de la Tesorería de la Federación y en valores autorizados.
- Y las erogaciones por seguros de Técnicos o dirigentes, deberán ajustarse con ciertos requisitos.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> Cfr. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Fisco Agenda, Isef, México 2002.

El legislador reconoció, por otra parte, que hay otras prestaciones que se entregan al trabajador por concepto de previsión social al señalar en el anterior artículo 24 fracción XII de la pasada ley del Impuesto Sobre la Renta "**... y otras de naturaleza análoga**", por lo que resulta de suma importancia especificar dichas prestaciones análogas, así que se analizara de la forma siguiente:

**ANALOGÍA.-** Según el Diccionario enciclopédico visual, es: Relación de semejanza que existe entre cosas distintas.

**ANALOGÍA JURÍDICA.-** Según el diccionario jurídico Mexicano.- Analogía, viene del griego Analogía: "proporción", "semejanza".

Con la expresión "**analogía jurídica**" se entiende una semejanza entre hechos o situaciones que se encuentran en la base de la Interpretación analógica, extensión analógica o razonamiento analógico, por lo que el legislador al referirse a otras prestaciones análogas, se deja la puerta abierta para que patrón y trabajadores puedan pactar otras prestaciones de previsión social, con la única condición de que se cumplan los requisitos de **generalidad** y que se otorguen a los propios **trabajadores, familiares o beneficiarios** y con el propósito de **mejorar su nivel de vida** en lo **económico, social, cultural o integral**, por lo que al cumplirse estos requisitos se tipifica la analogía a que se refiere dicho anterior numeral 24 fracción XII de la pasada Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, en ese orden de ideas, dichos conceptos que enriquecen a la previsión social, se considera que ésta es enunciativa, al señalar "**... otras de naturaleza análoga**" y de ninguna manera es restrictiva como en algunos casos han pretendido considerar las autoridades fiscales al señalar que, por ejemplo al no estar indicados los vales de despensa en dicho artículo 24 fracción XII, no deben ser considerados como previsión social.

Por lo que podemos considerar como gastos de previsión social análogos, entre otros los siguientes:

- Vales de despensa
- Ayuda para renta de casa
- Premios por puntualidad
- Servicios de comedor ó comida

Con esto cabe subrayar que el razonamiento analógico puede explicar el peso y fuerza de un argumento, pero no garantiza su validez jurídica, ya que una aplicación "analógica" del derecho sólo es válida si es realizada por un órgano autorizado por el derecho a tal efecto.<sup>55</sup> Y aplicando el artículo 5º, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que señala que "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."<sup>56</sup>

Por lo que podemos concluir que la previsión social es un derecho del trabajador, consistente en la prevención y toma de acciones para atender sus necesidades y así colaborar al mejoramiento de su condición social, económica y humana, atendiendo no sólo contingencias a futuro e inciertas, sino que también previniendo las contingencias a corto y mediano plazo e incluso las contingencias para afrontar el presente. Sin olvidar que se entiende dentro de este rubro todo tipo de aspectos contemplados y no contemplados en ley, siempre y cuando sea para mejorar la condición de vida del trabajador.

---

<sup>55</sup> Cfr. [http://www.offixfiscal.com.mx/variados/definicion\\_de\\_prevision\\_social.htm](http://www.offixfiscal.com.mx/variados/definicion_de_prevision_social.htm)

<sup>56</sup> CODIGO FISCAL FEDERAL, Fisco Agenda, ISEF, México 2002.



### **2.1.3.1. APORTACIONES**

Por lo que toca a las aportaciones, el Diccionario Jurídico sobre Seguridad Social señala que la palabra "aportación" proviene del latín *apportatio*, -onis, y quiere decir acción y efecto de aportar, y ésta a su vez de *apportare*, que significa en su segunda acepción, contribuir, añadir, dar o participar.<sup>57</sup>

De la misma forma, indica que en el ordenamiento jurídico nacional tiene varias acepciones, la primera se refiere al concepto jurídico de "aportaciones de seguridad social", como:

- a) Aportaciones de patrones y abonos retenidos por éstos para el Fondo de la Vivienda. La expresión "aportaciones" se emplea en el artículo 123, apartado A, fracción XII, y B, fracción XI, inciso F, de nuestra Constitución Mexicana, para designar a las prestaciones económicas que las empresas y que el Estado, respectivamente, deberán hacer al citado Fondo, para los fines de la vivienda obrera. Consiste en el 5% del salario que las empresas pagan a sus trabajadores, el cual se integra por la cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se les entregue por sus servicios. (artículos 136 y 143 de la Ley Federal del Trabajo).<sup>58</sup>
- b) Cuotas para el Seguro Social, a cargo de trabajadores y patrones. Esta clasificación se refiere a las cuotas que aportan dichos particulares para el financiamiento de los seguros sobre riesgos profesionales; enfermedad y maternidad; invalidez, vejez, cesantía por edad avanzada y muerte; y guarderías para hijos se aseguradas.

---

<sup>57</sup> Cfr. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma de México Ob. Cit. Pags. 43-47.

<sup>58</sup> Cfr. *LEY FEDERAL DEL TRABAJO*, Ediciones Barocio, México 2002.

- c) Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro, a cargo de los patrones. Las reformas a la Ley del Seguro Social y a la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1992, establecieron el Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR), formado por las aportaciones empresariales en las cuentas bancarias individuales que deben constituir a nombre de cada uno de sus trabajadores, para los fines del seguro de retiro y del Fondo Nacional de la Vivienda.
- d) Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, a cargo de los citados trabajadores. Los trabajadores que prestan sus servicios a las dependencias y entidades de la administración pública federal, a los poderes de la Unión y a los estados y municipios que por acuerdo o convenio se encuentren incorporados al régimen establecido por la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, están obligados a cubrir al citado Instituto una cuota fija del 8% del sueldo básico de cotización, mediante el descuento correspondiente, en los términos de lo dispuesto por los artículos 15, 16 y 20 de la citada Ley, para los seguros de medicina preventiva, enfermedades, maternidad y rehabilitación física y mental, así como de jubilaciones, pensiones e indemnizaciones globales; para los servicios de bienestar y desarrollo infantil, integrales a jubilados y pensionistas, turísticos, técnicos, deportivos, de recreación y funerarios, y para prestaciones por préstamos a mediano y corto plazo.<sup>59</sup>
- e) Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, a cargo de los militares;

Otro tipo de aportación lo encontramos en la prestación pecuniaria que el Estado hace para el sostenimiento de algunos seguros y

---

<sup>59</sup> Cfr. LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO. *Agenda de Seguridad Social*. ISEF. México 2002.

prestaciones sociales. Toda vez que el legislador mexicano emplea con frecuencia indistintamente, el término "aportación" y el de "contribución".<sup>60</sup>

En ese orden de ideas y contemplando el concepto más completo, en el sentido que nos interesa, de aportaciones de seguridad social, lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1º de enero de 1983, que estableció la clasificación legal de éstas y determinó la existencia de una especie a la que denomina de esa manera. (artículo 2, fracción II).

Se define legalmente como "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 proporcionada por el mismo Estado".

Aclara además, que cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social (penúltimo párrafo del citado artículo 2º). Además la propia Ley del Seguro Social establece que las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos, tienen el carácter de fiscal (artículo 267) y que el Instituto Mexicano del Seguro Social es un organismo fiscal autónomo con facultades de determinar créditos y bases para su liquidación, así como para fijar en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, en los términos de la citada Ley y sus disposiciones reglamentarias (artículo 268). Disposiciones equivalentes se encuentran establecidas en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, con el fin de atribuir a este último organismo

---

<sup>60</sup> *Cf. DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob. Cit. Pags. 43-47*

el carácter de autoridad fiscal y a las aportaciones y descuentos para la vivienda como créditos fiscales. (artículo 30).<sup>61</sup>

Por lo anterior, desde el ángulo del legislador, son contribuciones las aportaciones de seguridad social constituidas como prestaciones en dinero a cargo de personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado o por sus organismos paraestatales. Lo anterior encuentra sustento en el artículo 31, fracción IV, de nuestra ley suprema.

Siguiendo con dichas aportaciones, Rafael Martínez Morales señala que el Código Fiscal de la Federación vigente, incluye las aportaciones de seguridad social como una categoría especial perteneciente a los ingresos públicos y que desde luego incluye en este rubro las cuotas enteradas al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

En este mismo orden de ideas, se pueden identificar algunas diferencias en relación con otras figuras tributarias tales como:

- a) **Con el impuesto.** Este sirve para sufragar los gastos públicos en general, en tanto que las cuotas entregadas a instituciones de seguridad social van destinadas específicamente a cubrir las necesidades pecuniarias de las mismas.

---

<sup>61</sup> Cfr. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob. Cit. Pags. 43-51

b) **Con los derechos.** Estos constituyen una contraprestación hecha al Estado por un servicio o bien que éste proporciona de una manera particularizada y a solicitud del gobernado; mientras que en las llamadas cuotas obreropatronales, se paga por un servicio que el asegurado no ha solicitado y el cual quizá nunca utilice, requiera, ni le interese.<sup>62</sup>

Para el jurista Ernesto Flores Zavala, son consideradas cuotas con carácter de impuestos afectos a un fin especial, otros las han calificado con la calidad de derechos, en tanto que algunos más como el maestro Jorge I. Aguilar, consideran que las cuotas tienen la naturaleza de la contribución especial; opinión que cierta corriente doctrinal hace extensiva inclusive a los capitales constitutivos, está última doctrina se fundamenta en el hecho de que la seguridad social constituye un conjunto de servicios que presta el Estado y que benefician directamente a algunos particulares, por lo que es apropiado que aporten para su financiamiento los recursos necesarios.<sup>63</sup>

Por lo que podemos concluir que, aun y con la aplicación del término de aportaciones indistintamente del de contribuciones, las aportaciones de seguridad social son prestaciones en dinero a cargo de personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado o por sus organismos paraestatales, sin dejar de lado que dichas aportaciones son hechas tanto por el mismo Estado como por patrones y trabajadores.

Asimismo, podemos señalar que las aportaciones son participaciones que si bien, por su naturaleza deben ser voluntarias, en nuestros días son obligatorias, de ahí la confusión en la aplicación.

---

<sup>62</sup> Cfr. MARTINEZ MORALES, RAFAEL I., *Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 3, Derecho Administrativo*, Harla, México 1999. Pag. 11

<sup>63</sup> Cfr. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob. Cit. Pags. 340-342

### **2.1.3.2. PRESTACIONES**

Por lo que respecta al concepto de prestaciones, desde luego en relación con el de previsión social, el Diccionario Jurídico sobre Seguridad Social, de la UNAM, señala que son remuneraciones en dinero o en especie que se entregan al trabajador por la prestación de sus servicios en adición al salario convenido. La Ley Federal del Trabajo las estima en función de su propósito social formando parte del salario e incluye en ellas a la habitación, cuando ésta se proporciona al obrero; toda clase de percepciones; las "primas" por descansos, vacaciones, antigüedad, y cualquiera otra cantidad que se entregue en dinero o en especie por el trabajo desarrollado. La doctrina las ha estimado una situación jurídica objetiva derivada del principio de que cualquiera retribución recibida por el trabajador a cambio del servicio que presta a un patrón, independientemente de la fuente de donde proceda, debe considerarse un reconocimiento a la dignidad de la persona humana, destinado en relación con el trabajador y su familia, a asegurarle una existencia decorosa.

Las prestaciones sociales forman parte del principio de salario justo, que según el doctor De la Cueva "es el que satisface las exigencias de la vida auténticamente humana, las de orden material, moral, social e intelectual; el que posibilita al hombre vivir intensamente, educar a sus hijos y contribuir a la grandeza espiritual de su pueblo y de la humanidad y al progreso general de los hombres". Otros autores las consideran una forma de protección al salario, en cuanto que la percepción ordinaria que recibe el trabajador, con mucha frecuencia no se distribuye de modo conveniente, y a veces se deja en desamparo a la familia por atender otras exigencias personales. En cambio, si en lugar de —de mejorar su ingreso con aumentos o incentivos se le otorgara seguridad social, vivienda,

alimentos, educación para él y sus hijos, descansos útiles y protegidos con algún pago en particular, un sano entretenimiento, todo en conjunto le beneficia en mayor grado que si se le otorgara otro tipo de mejoría salarial.<sup>64</sup>

El Constituyente mexicano de 1917, por ejemplo incluyó en el artículo 123 constitucional la posibilidad de reglamentar en un periodo no muy lejano, tanto el régimen de seguridad social como el reparto de utilidades de las empresas a los trabajadores, apare de haber estimado desde entonces la necesidad de proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas con pago de una renta razonable, que con el tiempo se convirtió en una prestación contractual denominada "ayuda para el pago de renta de casa". La forma de contribución remunerativa no les hace perder su calidad de prestación social al formar parte de las condiciones de trabajo convenidas.

Los autores han clasificado las prestaciones sociales en generales o especiales, permanente o temporales, las cuales a continuación se enumeran:

1. Prestaciones generales. Las que se otorgan sin distinción a todos los trabajadores, cualquiera que sea la naturaleza de los servicios que prestan. Desde luego, las ya apuntadas y que entre nosotros han quedado reguladas en leyes especiales: a) los seguros sociales clasificados y reglamentados en la Ley del Seguro Social y en la Ley Orgánica del Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y la

---

<sup>64</sup> Cfr. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob. Cit. Pags 340-342

Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas; b) la vivienda, cuya reglamentación se encuentra en la Ley Federal del Trabajo y en la Ley del INFONAVIT; c) el reparto de utilidades de las empresas a los trabajadores, reglamentado asimismo en la Ley Federal del Trabajo y en fecha reciente, d) el sistema de Ahorro para el Retiro de los Trabajadores.

En México podrían incluirse en este rubro las prestaciones que integran el salario, cuales con, como ya se dijo, las gratificaciones, percepciones, "primas", prestaciones en especie (la llamada canasta básica, o sea la proporción mensual de algunos alimentos, créditos para la adquisición de ropa o artículos indispensables para el hogar o cualquiera otra entrega en especie).<sup>65</sup>

2. Prestaciones especiales. Las asignadas a sólo algunos trabajadores o grupos de trabajadores. Puede incluirse la ayuda para el pago de renta de casa, ya que son reducidas las convenciones colectivas en donde se ha aceptado el pago de esta prestación. También la ayuda para el pago de un automóvil. Los anticipos al salario con objeto de atender necesidades momentáneas. En varios países se incluyen en este sector los incentivos otorgados a los trabajadores por su especial dedicación, por laborar fuera del horario normal de trabajo. Podrían considerarse con este carácter los aumentos salariales por concepto de productividad recientemente adoptados en nuestro país como resultado de los pactos sociales suscritos por iniciativa oficial.

---

<sup>65</sup> *Cfr. DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob. Cit. Pags. 340-342*



3. Prestaciones permanentes. En ocasiones los gastos de traslado del trabajador, los transportes, cierto tipo de alimentación, la pernoctación (pasar la noche fuera de su domicilio o lugar distinto a su domicilio) en un determinado lugar, que en general para nosotros constituyen los llamados "viáticos", son considerados prestaciones permanentes, tanto por formar parte de las condiciones de trabajo incluidas en las cláusulas de los contratos individuales o colectivos, como por la índole de l trabajo a desempeñar, como ocurre en el caso de ciertos visitantes, de algunos inspectores, de trabajos especiales (en buques, aeronaves, ferrocarriles, deportistas, artista, hoteles, restaurantes, etc.)
  
4. Prestaciones temporales. Aquellas que sólo se otorgan durante la prestación de determinados servicio sujetos a periodos de ejecución o a la realización de una obra determinada. En nuestro medio labora, "los viáticos" pueden estimarse prestaciones temporales ya que se otorgan al trabajador durante la realización de una actividad determinada y por un periodo preciso.<sup>66</sup>

Por lo que podemos concluir que las prestaciones de alguna forma integran el llamado salario justo del trabajador, reflejadas en dinero o en especie que se le entregan por la prestación de un servicio en adición al salario convenido, lo cual nos remonta a la intención del legislador, es decir a la procuración de una vida digna para los trabajadores.

Es importante destacar que dichas prestaciones, en su gran mayoría son discrecionales para el que las otorga, lo cual es en función a lo pactado en la relación de trabajo.

---

<sup>66</sup> Cf. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob. Cit. Pags. 340-342

Asimismo, a manera de resumen, esquematizaremos los anteriores conceptos en el cuadro siguiente:

<b>PREVISION SOCIAL</b>	<b>APORTACIONES</b>	<b>PRESTACIONES</b>	<b>COMENTARIO</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Distinto a seguridad social</li> <li>• Beneficios adicionales para el trabajador y sus beneficiarios</li> <li>• Beneficios para el trabajador, por su calidad de ser humano, no como contraprestación por el servicio ordinario prestado</li> <li>• Prevenir las necesidades que lleven al mejoramiento de la condición social, económica y humana de los trabajadores.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aportaciones de seguridad social obligatorio.</li> <li>• Aportaciones de patrones, trabajadores y Estado para Instituto Mexicano del Seguro Social, ISSSTE, INFONAVIT, ISFAM y SAR.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Remuneración en dinero o en especie que se entregan al trabajador como prestación de un servicio.</li> <li>• Como adición al salario convenido.</li> <li>• Forma parte del salario justo.</li> <li>• Mejoría salarial, además de su salario.</li> </ul>	<p>Los tres conceptos son figuras eminentemente laborales, aunque con finalidades y enfoques específicamente distintos, por lo que podemos concluir que su aplicación y obligatoriedad es lo que nos da la diferencia exacta.</p>

#### **2.1.4. SALARIO MINIMO**

Por lo que hace al concepto de salario mínimo, es conveniente en primer termino señalar lo que entendemos por salario, para llegar a una comprensión mas completa del concepto al que se pretende llegar, por lo que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra "salario" proviene del latín *salarium*, de *sal*, *sal*. Su etimología se explica porque en la antigüedad el salario se solía pagar con una cantidad fija de sal, puesto que se le consideraba como una mercancía valiosa.<sup>67</sup>

Desde tiempos inmemoriales el ser humano ha recibido un pago por su trabajo. En la antigüedad, la gran mayoría de las culturas o civilizaciones, no contaban con un sistema monetario, por lo que el pago por el trabajo realizado era liquidado en una especie de trueque; es decir, si el trabajador tenía la necesidad de consumir alguno de los productos que él mismo producía, el dueño o patrón le pagaba con ese producto, o bien le ofrecía alimento, vestido o artículos de primera necesidad para él y su familia.

Cabe recordar que en nuestro país, durante la época del Porfiriato, existieron las tiendas de raya, en las cuales, por medio de un vale que entregaba el patrón al trabajador, le eran surtidos los artículos que requería. Desde luego que en la actualidad dicha situación está penada por la Ley Federal del Trabajo.

Bajo este contexto, abordaremos las siguientes definiciones:

---

<sup>67</sup> *Crf. DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob.Cit. 378-380*

**Salario:** Es el pago que percibe una persona que realiza un trabajo haciendo uso mayor de sus facultades físicas que de sus facultades intelectuales.

**Sueldo:** Es el pago que percibe una persona que realiza un trabajo haciendo uso mayor de sus facultades intelectuales que de sus facultades físicas.<sup>68</sup>

Nuestra legislación al respecto establece:

**Salario Integrado, (Art. 84 Ley Federal del Trabajo):**

Éste se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

**Salario, (Art. 27 Ley del IMSS):** Es el pago en efectivo que recibe por cuota diaria el trabajador.

**Salario Integrado, (Art. 27 Ley del IMSS):** Para los efectos de esta Ley, el salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios. Sobre este punto, la Ley señala que los siguientes conceptos quedan excluidos como integrantes del salario base de cotización dada su naturaleza:

- a) Los instrumentos de trabajo tales como herramientas, ropa y otros similares.

---

<sup>68</sup> <http://www.sueldos.com.mx/siete/contabilidad.html>

- b)** El fondo de ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; si se constituye en forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, se deberá integrar al salario.
- c)** Las aportaciones que el patrón convenga otorgar por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
- d)** Las aportaciones al INFONAVIT y el PTU.
- e)** La alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa a trabajadores.
- f)** Las despensas en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el cuarenta por ciento del salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal.
- g)** Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que el importe de cada uno de estos conceptos, no rebase el diez por ciento del salario base de cotización.
- h)** Las cantidades aportadas para fines sociales.

En este orden de ideas la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece:

**Salario, (Art. 110 Ley del ISR):** Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

**Salario Integrado, (En la Ley de ISR):** No existe este concepto.

Así, la Ley Federal del Trabajo establece en su artículo 82, que el salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.<sup>69</sup>

Al respecto es importante distinguir entre el salario real y el salario nominal:

1. Salario real. Es aquel que está en función de los bienes y servicios que el trabajador puede adquirir con su retribución, y
2. Salario nominal. Es la retribución que el trabajador percibe por su trabajo.

La diferencia que existe entre salario real y formal ha llevado a realizar conceptos en torno al salario que integren las nociones de salario real y

---

<sup>69</sup> LEY FEDERAL DEL TRABAJO, Ediciones Barocio, México 2002.

formal. En tal sentido, la legislación laboral mexicana, al hacer referencia al mínimo que se puede pagar como salario, indica que éste deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades materiales, sociales y culturales de un jefe de familia y para proporcionar la educación obligatoria a sus hijos.

La importancia del salario radica en que suele ser la fuente única o por lo menos la principal de vida del trabajador, por el que satisface sus necesidades y las de su familia de carácter elemental, por tal motivo en la mayoría de las legislaciones se ha desarrollado el concepto de salario mínimo.

En la legislación laboral mexicana el salario mínimo es la cantidad mínima que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo, dicho salario deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural y para proveer a la educación obligatoria de los hijos. Además existen dos tipos de salarios mínimos:

1. Generales. De aplicación para una o varias áreas geográficas.
1. Profesionales. De aplicación para una rama determinada de la actividad económica o para profesiones, oficios o trabajos especiales.

A nivel Internacional, el salario mínimo ha sido una preocupación de la OIT desde su creación, ya que en el preámbulo de su constitución se señala que es preciso garantizar un salario vital adecuado, y en la Declaración de Filadelfia, adoptada en 1944, la Conferencia Internacional del Trabajo reconoció la obligación de garantizar un salario mínimo vital para todos los que tengan empleo. Por su parte, en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 se señaló el derecho de las personas que trabajan a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le augure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana. Respecto de convenios o recomendaciones de la OIT, el Convenio número 131, y la Recomendación número

135, son las normas más recientes sobre la fijación de salario mínimos, que cubren todos los sectores de actividades laborales, y que, aunque están destinados para aplicarse en todo el mundo, tienen una especial atención a las necesidades de los países en desarrollo.<sup>70</sup>

En México el salario, no sólo está integrado por el pago que recibe del empleador, también se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo. A pesar de que se habla de cualquier otra prestación o cantidad que se entregue al trabajador, se excluye el reparto de los beneficios de la empresa, figura que se conoce en México como la participación de utilidades.

En este mismo orden de ideas y con el afán de llegar al concepto de salario mínimo recordaremos, sólo las clasificaciones de salarios que tienen que ver con el tema que nos ocupa, tales como:

- a) **Salario base.** Jesús Carmona Martínez señala que es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo; y se integra con los pagos hechos por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisión, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo, del cual el objeto constitutivo de la retribución puede ser en efectivo o en especie, en el primer caso, la retribución consiste en una cantidad determinado de monedas de curso legal y la retribución en especie consiste en todos los bienes y servicios, distintos del dinero, que se le otorgan al trabajador por su trabajo. (artículos 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo)
- b) **Salario fijo,** el cual desde el punto de vista, del maestro Roberto Muñoz Ramón, se puede clasificar en: unidad de tiempo o unidad de obra.

---

<sup>70</sup> Cf. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob. Cit. Pags. 380-381



Nuestra ley utiliza fundamentalmente dos medidas para calcular el salario: en primer lugar toma como medida el lapso de tiempo en que se presta el servicio y en segundo lugar, el resultado obtenido por su desarrollo, y con base en estos dos sistemas el artículo 83 consigna que el salario puede fijarse por unidad de tiempo, por unidad de obra.<sup>71</sup>

- c) **Y el Salario mínimo**, que es el que nos interesa para efectos de la presente investigación, al respecto uno de los antecedentes mexicanos en torno a la fijación del salario mínimo, fue la Ley de Cándido Aguilar, del 19 de octubre de 1914, la cual fijó por primera vez el salario mínimo para el estado de Veracruz. Posteriormente se consagró en la Constitución mexicana de 1917 y en la Ley Federal del Trabajo de 1979.

De la misma forma tenemos que el salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo, según dispone el artículo 90 de la Ley Federal del Trabajo, el cual señala, además de forma textual los siguiente: "... El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultura y para proveer a la educación obligatoria de los hijos. Se considera de utilidad social el establecimiento de Instituciones y medidas que protejan la capacidad adquisitiva del salario y faciliten el acceso de los trabajadores a la obtención de satisfactores."<sup>72</sup>

La exposición de motivos de la iniciativa de reforma de 1962 estableció que los salarios mínimos constituyen una de las instituciones fundamentales para la realización de la justicia social.

---

<sup>71</sup> *Crf. DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL, Universidad Nacional Autónoma de México, Ob. Cit. Pag. 388*

<sup>72</sup> *LEY FEDERAL DEL TRABAJO, Ediciones Barocio, México 2002.*

Por lo antes señalado, las características que debe tener el salario mínimo son: que debe ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural y para proveer a la educación obligatoria de los hijos; sin embargo, la finalidad y características del salario mínimo alcanza máxima expresión al establecer el artículo 562 las obligaciones a cargo de la Dirección Técnica de la Comisión Nacional de Salarios Mínimos, precisando al efecto en la fracción II, a, que dicha Dirección deberá realizar periódicamente las investigaciones y estudios necesarios para determinar el presupuesto indispensable para la satisfacción de las siguientes necesidades de cada familia, entre otras: las de orden material, tales como la habitación, menaje de casa, alimentación, vestido y transporte; las de carácter social y cultural, tales como concurrencia a espectáculos, práctica de deportes, asistencia a escuelas de capacitación, bibliotecas y otros centros de cultura y las relacionadas con la educación de los hijos.

La clasificación legal del salario mínimo la inferimos del artículo constitucional 123 A, fracción VI; los salarios mínimos que deberán disfrutar los trabajadores serán generales o profesionales.

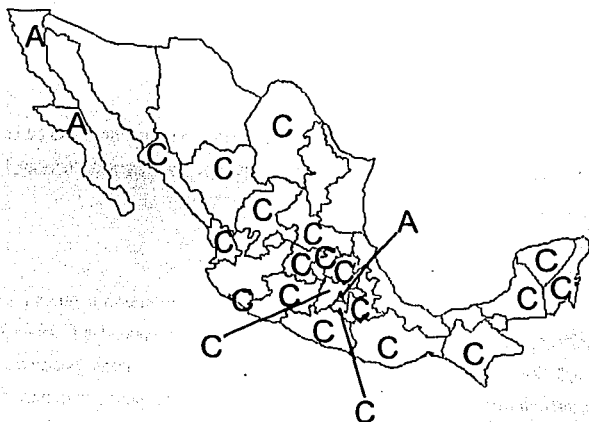
Los salarios mínimos generales regirán en una o varias áreas geográficas, las cuales pueden extenderse a una o varias entidades federativas, con aplicación para todos los trabajadores del área o áreas geográficas, independientemente de las ramas de la actividad económica, profesional, oficios o trabajos especiales.<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup> Cfr. <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

SALARIOS MÍNIMOS GENERALES POR AREAS GEOGRAFICAS 2002			
Pesos diarios			
Año	Area Geográfica		
	A	B	C
A partir del 1o. De enero de 2002	42.15	40.10	38.30

El siguiente mapa nos esquematiza las zonas geográficas de la República Mexicana, así como el salario mínimo vigente que se aplica a cada región, contemplando en el mapa solo los Estados que tienen un tipo de salario, por lo que hace a los demás Estados, se encuentran en tablas que a continuación se detallan, ya que en estos se aplican criterios de diferentes áreas geográficas.



74

<sup>74</sup> Cfr. [www.stps.gob.mx](http://www.stps.gob.mx)

**Chihuahua.**

Área Geográfica	Municipios	Total
Área Geográfica "A".	Guadalupe, Juárez, Praxedis G. Guerrero.	3
Área Geográfica "C".	Todos los municipios restantes.	64

**Guerrero.**

Área Geográfica	Municipios	Total
Área Geográfica "A".	Acapulco de Juárez.	1
Área Geográfica "C".	Todos los municipios restantes.	75

**Jalisco.**

Área Geográfica	Municipios	Total
Área Geográfica "B".	Guadalajara, El Salto, Tlajomulco de Zúñiga, Tlaquepaque, Tonalá, Zapopan.	6
Área Geográfica "C".	Resto de los municipios no comprendidos en el Área Geográfica "B".	118

**México**

Área Geográfica	Municipios	Total
Área Geográfica "A".	Atizapán de Zaragoza, Coacalco de Comuizábal, Cuautitlán, Cuautitlán Izcalli, Ecatepec, Naucalpan de Juárez, Tlalnepanitla de Baz, Tullitlán.	8
Área Geográfica "C".	Resto de los municipios no comprendidos en el Área Geográfica "A".	114

**Nuevo León.**

Área Geográfica	Municipios	Total
Área Geográfica "B".	Apodaca, San Pedro Garza García, General Escobedo, Guadalupe, Monterrey, San Nicolás de los Garza, Santa Catarina.	7
Área Geográfica "C".	Resto de los municipios no comprendidos en el Área Geográfica "B".	44

**Sonora.**

Área Geográfica	Municipios	Total
Área Geográfica "A".	Agua Prieta, Cananea, General Plutarco Elías Calles, Naco, Nogales, Puerto Peñasco, San Luis Río Colorado, Santa Cruz.	8
Área Geográfica "B".	Altar, Ahim, Bácum, Benito Juárez, Benjamín Hill, Caborca, Cajeme, Carbó, La Colorada, Cucurpe, Empalme, Etchojoa, Guaymas, Hermosillo, Huatabampo, Imuris, Magdalena, Navojoa, Opodepe, Oquitoa, Pitiquito, San Ignacio Río Muerto, San Miguel de Horcasillas, Santa Ana, Sánc, Suaqui Grande, Trincheras, Tubutama.	28
Área Geográfica "C".	Resto de los municipios no comprendidos en las Áreas Geográficas "A" y "B".	36

**Tamaulipas.**

Área Geográfica	Municipios	Total
Área Geográfica "A".	Camargo, Guerrero, Gustavo Díaz Ordaz, Matamoros, Mier, Miguel Alemán, Nuevo Laredo, Reynosa, Río Bravo, San Fernando, Valle Hermoso.	11
Área Geográfica "B".	Aldama, Altamira, Antigua Morelos, Ciudad Madero, El Mante, Gómez Farías, González, Nuevo Morelos, Ocampo, Tampico, Xicoténcatl.	11
Área Geográfica "C".	Resto de los municipios no comprendidos en las Áreas Geográficas "A" y "B".	21

**Veracruz.**

Área Geográfica	Municipios	Total
Área Geográfica "A".	Agua Dulce, Coatzacoalcos, Cosoleacaque, Las Choapas, Xhuatlán del Sureste, Minatitlán, Moloacán, Nanchital de Lázaro Cárdenas del Río.	8
Área Geográfica "B".	Coatzacoalcos, Poza Rica de Hidalgo, Tuxpam.	3
Área Geográfica "C".	Resto de los municipios no comprendidos en las Áreas Geográficas "A" y "B".	199

75

<sup>3</sup> Cfr. [www.sps.gob.mx](http://www.sps.gob.mx)

Los salarios mínimos profesionales podrán ser para una rama determinada de la actividad económica o para profesiones, oficio so trabajos especiales dentro de una o varias áreas geográficas.

Los salarios mínimos, tanto generales como profesionales, son fijados por la Comisión Nacional, integrada por representantes de los trabajadores, de los patrones y del gobierno, la cual a partir de las reformas de 1974, lo hace anualmente y puede auxiliarse, para el mejor desempeño de sus funciones, de las comisiones especiales de carácter consultivo que considere indispensables.

Para hacer un poco mas esquemática la evolución del salario mínimo en nuestra legislación, tenemos el siguiente cuadro:

AÑO	PRINCIPALES CARACTERISTICAS DE LA REFORMA
1914	Antecedente mexicano fue la Ley de Cándido Aguilar
1917	Se consagró en la Constitución Mexicana
1931	Se estableció que la fijación del salario mínimo quedaba a cargo de comisiones especiales que se formaban en cada municipio, subordinadas a las Juntas Centrales de Conciliación y Arbitraje formadas en los Estados.

AÑO	PRINCIPALES CARACTERISTICAS DE LA REFORMA
De 1934 a 1959	Los salarios mínimos aparecían clasificados de la siguiente manera: Agrícola y ganadero (del campo), pequeña industria y grande industria.
1962	a) La introducción de los salarios mínimos profesionales, b) la modificación del sistema de determinación de los salarios mínimos por municipios o zonas económicas. En cuanto a los organismos encargados de fijar los salarios mínimos, se estableció que sería a través de comisiones regionales, de integración tripartita y sometidos a su aprobación a una Comisión Nacional, también tripartita.
De 1964 a 1980	Los salarios mínimos se calificaban en salario mínimo del campo y salarios mínimos profesionales.
1970	Se implanto el salario mínimo en la Ley Federal del Trabajo
1974	Se estableció la fijación de los salarios mínimos en forma anual y no bianual.
1981	Se igualaron ambos salarios generales y del campo y simplemente se hablo de salario mínimo general, además de salario mínimo profesional. Se dividió el país en 8 zonas económicas.

AÑO	PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA REFORMA
1982	Quedan reducidas a 5 las zonas económicas.
1983 a 1985	Quedan reducidas a 4 áreas geográficas económicas.
1986	Quedaron reducidas a tres áreas geográficas denominadas A, B y C. <sup>76</sup>

Es de suma importancia señalar que el salario mínimo general no es objeto de descuentos (artículo 97 fracción I, de la Ley Federal del Trabajo), por tanto, el trabajador de salario mínimo general no paga impuesto sobre la renta, como lo señala el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta "...No se efectuará retención a las personas que en le mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente", o dicho de otra manera El salario mínimo general no es sujeto de impuesto.

<sup>76</sup> Cfr. <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

### **2.1.5. SUBSIDIO**

Según el Diccionario Jurídico sobre Seguridad Social, la palabra subsidio proviene del vocablo latino subsidium (ayuda, socorro), que quiere decir subsidio. Auxilio extraordinario que deriva a su vez de subsistir.

Es un término utilizado por las leyes del Instituto Mexicano del Seguro Social (artículo 65, fracción I; 104, 105, 109 y 110 de la ley) y del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (artículo 23 fracción II, primero y segundo párrafos); sin embargo, no encontramos una definición legal.<sup>77</sup>

Asimismo encontramos que debido al deterioro sufrido por el poder de compra de los trabajadores, en 1991 se creó un subsidio acreditable contra el Impuesto Sobre la Renta, con ello se disminuyó el impuesto de los trabajadores, al otorgárseles un subsidio fiscal por los pagos que hacían sus patrones al IMSS y al INFONAVIT. Pero surgieron diversas controversias entre el sector hacendario y el patrón en la forma de aplicarlo. El primero sostenía que las cuotas al IMSS y al INFONAVIT debían incluirse en el denominador para la obtención de la proporción del subsidio acreditable, y el segundo que no se debían incluir, lo cual es materia del presente trabajo, por lo que lo abordaremos con mas profundidad mas adelante.<sup>78</sup>

En el marco de la Ley del Impuesto Sobre la Renta identificamos los antecedentes de la figura denominada subsidio en el artículo 80-A LISR (vigente durante el año de 1991), este artículo estableció un impuesto negativo, mismo que se permite restar para determinar el impuesto neto a cargo de los trabajadores.<sup>79</sup>

<sup>77</sup> Cf. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma de México. Ob. Cit. Pags. 449-450

<sup>78</sup> Cf. [www.ameri.com.mx/Apartados/Barra%20de%20Consultoria/D.../ISRANTECED.Ht](http://www.ameri.com.mx/Apartados/Barra%20de%20Consultoria/D.../ISRANTECED.Ht)

<sup>79</sup> Cf. [www.elcontribuyente.com.mx/Editorial/Editorial.ASP?ANO=1&NUMERO=3](http://www.elcontribuyente.com.mx/Editorial/Editorial.ASP?ANO=1&NUMERO=3)



Cabe aclarar que en 1991, la proporción de subsidio se calculaba de acuerdo al periodo de calculo de impuestos, debiendo recalcular la proporción con cada nomina, situación que se trato de corregir en la regla 99 de la resolución miscelánea 1991, cuyo texto era el siguiente:

La regla 99 de la Resolución Miscelánea - 1991-1992 (DOF 15 MARZO 1991) "Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas que hagan los pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley citada podrán calcular la proporción señalada en el quinto párrafo de dicho artículo considerando los pagos y erogaciones efectuados en el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración, en lugar de los realizados en el periodo que sirva de base para determinar el impuesto a que se refiere el mencionado Capítulo."<sup>80</sup>

LA REGLA 100 RESOLUCION MISCELANEA - 1991-1992 (VIGENTE HASTA EL 24 DE ENERO DE 1992) "Para los efectos de lo dispuesto por el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **no se consideran erogaciones** efectuadas por la prestación de servicios personales subordinados, **los pagos de contribuciones que originalmente correspondan al propio empleador**. Se consideran erogaciones efectuadas por la prestación de servicios personales subordinados, entre otras, las inversiones y gastos efectuados en relación con servicios de comedor, comida y transporte proporcionado a los trabajadores. Tratándose de inversiones, la proporción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley antes citada se podrá calcular considerando como erogación efectuada en el ejercicio, el monto de la deducción de dichas inversiones que en ese mismo ejercicio se realice en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título II de la citada Ley. Esta opción se deberá ejercer por la totalidad de las inversiones y no podrá variarse en

---

<sup>80</sup> DIARIO OFICIAL FEDERAL. México, 15 de Marzo de 1991.

ejercicios posteriores. La opción a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable en el caso de inversiones que no sean deducibles en el impuesto sobre la renta<sup>81</sup>

Debido a esta regla, durante 1991, se excluyeron del cálculo de la proporción del subsidio las cuotas del IMSS, SAR e INFONAVIT.

La referencia a la depreciación fiscal de inversiones como erogación, fue incluida en la Ley en 1992, adicionando en este año el supuesto referente a inversiones no deducibles, mismas que se considerará como erogación la depreciación contable de dichos bienes, como podemos ver en la siguiente transcripción:

LA REGLA 100-B RESOLUCION MISCELANEA - 1991-1992 (DOF 24 ENERO 1992) "También se consideran como erogaciones los pagos de contribuciones que originalmente corresponden al propio empleador como son: las cuotas del IMSS, INFONAVIT y el impuesto del 1 % sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado"<sup>82</sup>

Por otra parte, se incluyó por primera vez la lista de 35 conceptos que se consideraban erogaciones (entre otras) para el cálculo de la proporción del subsidio:

1. Sueldos y salarios
2. Rayas y jornales
3. Gratificaciones y aguinaldo
4. Indemnizaciones
5. Prima de vacaciones

<sup>81</sup> DIARIO OFICIAL FEDERAL, México, 15 de Marzo de 1991.

<sup>82</sup> DIARIO OFICIAL FEDERAL, México, 24 de enero de 1992.

6. Prima de antigüedad
7. Premios por puntualidad o asistencia
8. Participación de los trabajadores en las utilidades
9. Seguro de vida
10. Medicinas y honorarios médicos
11. Gastos en equipo para deportes y de mantenimiento de instalaciones deportivas
12. Gastos de comedor
13. Previsión social
14. Capacitación de personal
15. Seguro de gastos médicos mayores
16. Fondo de ahorro
17. Capacitación externa
18. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa
19. Programas de salud ocupacional
20. Depreciación de equipo de comedor
21. Depreciación de equipo de transporte para el personal
22. Depreciación de instalaciones deportivas
23. Gastos de transporte de personal
24. Cuotas sindicales pagadas por el patrón
25. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón
26. Prima de antigüedad (aportaciones)
27. Gastos por fiesta de fin de año y otros
28. Subsidios por incapacidad
29. Becas para trabajadores
30. Depreciación y gastos de guarderías infantiles
31. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos
32. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral

33. Intereses subsidiados en créditos al personal

35. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro

34. Horas extra

Asimismo, se incluían en la redacción del listado, como partidas que debían incluirse en el denominador de la proporción del subsidio, las siguientes:

- Los impuestos locales sobre nóminas.
- El impuesto del 1 % sobre remuneraciones (derogado a partir del 1 de agosto de 1993).
- Tratándose de inversiones, se considerará como erogación la depreciación fiscal del ejercicio.
- Tratándose de inversiones no deducibles, se considerará como erogación la depreciación contable.
- No se consideraban erogaciones, los viáticos por los cuales no se está obligado al pago del Impuesto sobre la Renta (aquellos debidamente comprobados)<sup>83</sup>

Es importante resaltar que esta lista de conceptos sigue vigente en la actualidad en la Resolución Miscelánea fiscal 2000 y prorrogada para 2001 (2 marzo 2001), en su anexo 8, con excepción de:

---

<sup>83</sup> Cfr. [www.elcontribuyente.com.mx/Editorial/Editorial.ASP?ANO=1&NUMERO=3](http://www.elcontribuyente.com.mx/Editorial/Editorial.ASP?ANO=1&NUMERO=3)

- Concepto 14 - Capacitación de personal
- Concepto 17 - Capacitación externa
- Impuesto del 1 % s/ remuneraciones (derogado desde agosto 1993)
- Impuestos locales sobre nóminas<sup>84</sup>

Es conveniente aclarar que las reglas misceláneas no pueden obligar a los particulares, a menos que exista referencia expresa de la Ley y además que dichas reglas no excedan el alcance de la propia Ley, por lo que en nuestro caso, este anexo nos daba una idea del criterio del fisco en cuanto a la determinación de la proporción del subsidio, más de ninguna manera quiere decir que esta regla nos impone obligaciones mayores a las de Ley, por lo que se hace necesario interpretar el alcance de la Ley para su aplicación.<sup>85</sup>

#### ARTICULO 80-A LISR (REFORMADO DESDE EL AÑO DE 1992)

Posteriormente, en el siguiente año se reformo el articulo del subsidio a personas físicas, cambiando totalmente su mecánica, a la vez que se incremento de manera importante (En 1991 las personas con ingresos de hasta 5 salarios mínimos tenían derecho a un subsidio de un 27 %; en 1992 se incremento hasta el 50 % del impuesto), incorporando diversos conceptos que se habían publicado en miscelánea de 1991, al texto de Ley.<sup>86</sup>

El subsidio, como lo señala el autor Mario Alberto González Méndez, es una ayuda económica que desgrava (disminuye) el impuesto, dicho apoyo lo otorga el Gobierno Federal a través de tarifa del Art. 114 de la LISR (antes 80-A LISR) es decir, el resultado de la misma se llama subsidio, y es en este

<sup>84</sup> Cfr. [http://www.canaco.net/legal/tips\\_legales/lisr/](http://www.canaco.net/legal/tips_legales/lisr/)

<sup>85</sup> Cfr. <http://www.canaco.net/Pag.Web.Cit>

<sup>86</sup> Cfr. [http://www.canaco.net/legal/tips\\_legales/lisr/](http://www.canaco.net/legal/tips_legales/lisr/)

mismo artículo donde se presenta la forma de obtenerlo, así como la determinación del Subsidio Acreditable para salarios.

Como limitaciones del subsidio tenemos que son buenas, pero para que un derecho se concrete debe pasar por las disposiciones reguladoras propias de la burocracia, a través del cual se le restringe, limita y hasta a veces se le elimina, por que casi nadie puede cumplir los requisitos para acceder a dichos derechos. El Subsidio no podía ser la excepción, así que la SHCP para evitar que se disminuyera al 100% del impuesto obtenido, lo restringió para que el subsidio a aplicar (disminuir), resultara de multiplicar el subsidio del Art. 114 de la LISR (antes 80-A LISR) por un porcentaje llamado proporción. Es decir, siempre no se aplicaría al 100%, sino disminuido, castigado, restringido, limitado, con el objeto de aumentar la recaudación del ISPT (Impuesto Sobre Producto del Trabajo), siendo importante desatacar que el Subsidio Fiscal se divide en acreditable y no acreditable, dada la proporción que se aplique.<sup>87</sup>

Por otra parte, dentro del concepto de subsidio, con el fin de enriquecer dicho concepto, señalaremos el de Subsidiariedad, del término latino *subsidiolum*, que significa ayuda, remedio, reserva. El principio de subsidiariedad aplicado a la sociedad significa que las organizaciones sociales mayores, especialmente el Estado, ha de intervenir, en forma auxiliar y complementaria, para favorecer el desarrollo de las organizaciones sociales menores y de los individuos. En su encíclica *Quadragesimo Anno*, Pío XI proporciona una clara definición de este principio: "Así como es ilícito quitar a los particulares lo que con su propia iniciativa y propia industria pueden realizar para encomendarla a una comunidad, así también es injusto y al mismo tiempo de grave perjuicio y

<sup>87</sup> Cfr. <http://www.universidadabierto.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

perturbación del resto del orden social abocar a una sociedad mayor y más elevada lo que pueden hacer y procurar comunidades menores o inferiores. Toda actividad social debe, por su naturaleza, prestar auxilio a los miembros del cuerpo social, nunca absorberlos ni destruirlos".<sup>88</sup>

El fundamento del principio de subsidiariedad es la dignidad de la persona humana. Si ésta, por tener un fin trascendental, tiene derechos anteriores al Estado y a cualquier otra sociedad, es necesario que no sea absorbida totalmente por la vida colectiva, sino que la vida social le facilite su pleno desarrollo. Del mismo modo, las asociaciones en que viven las personas para la consecución de determinados bienes útiles y convenientes para el desarrollo de sí mismas, como la familia, la asociación profesional, la comunidad local, etc, han de tener libertad para desarrollarse.

El principio de subsidiariedad protege, por una parte, el ser y la vida propios de las pequeñas comunidades, ante los abusos de estructuras sociales más amplias; en este sentido significa una aceptación real de la autonomía. Por otra parte, el principio postula la ayuda de las entidades mayores a las menores. La aplicación de una política inspirada en este principio es, por consiguiente, la mejor defensa contra un régimen absolutista.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> Cfr. <http://www.universidadabierto.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

<sup>89</sup> Cfr. *DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL*, Universidad Nacional Autónoma de México, Ob. Cit. Pags. 449-450

## **2.1.6. CREDITO GENERAL AL SALARIO**

Sobre el crédito al salario tenemos que, de acuerdo al Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, se acordó establecer una reducción del impuesto de los trabajadores, este beneficio abarca a salarios que no excedan de cuatro salarios mínimos y será mayor el beneficio para trabajadores que reciban menos ingresos, este beneficio deberá otorgarse a partir de octubre de 1993, la diferencia que resulte a favor del trabajador los patrones deberán devolverlo al trabajador en efectivo.

Dicho Crédito al Salario, quedo contenido en el Art. 80-B y 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ahora 115 y 116), según publicación en el Diario Oficial de la Federación del día 03 de Diciembre de 1993, siendo importante destacar que dichos artículos a la fecha, en cuanto a su contenido han sufrido modificación, además de la actualización de las tablas para su calculo.

En principio todos los trabajadores tienen derecho al Crédito al salario, siempre y cuando éste sea mayor que el impuesto al salario; a mayores ingresos menos Crédito al salario y a menores ingresos más Crédito al salario.

El Crédito al salario no es un crédito fiscal a favor de los trabajadores, porque tal tratamiento daría lugar a que si no lo paga el patrón oportunamente, ocasionaría actualización y recargos moratorios, es por esta razón por la que se ha dado en llamar como la bonificación salarial.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> Cfr. <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>



El Crédito al salario es una modalidad tan especial que:

- No se suma para el cálculo de la proporción de la empresa.
- No es un ingreso acumulable, causa Impuesto a su vez.
- No integra el salario para IMSS, SAR e INFONAVIT.

El Crédito al salario pagado a los trabajadores, el patrón lo disminuye de sus impuestos federales (Art. 115 y 116 (antes 80-B inciso b, 2do. párrafo y 81 8vo. Párrafo de la ley del ISR).<sup>91</sup>

Asimismo, respecto a los beneficiados del Crédito al Salario, tenemos que solo es aplicable a:

- Trabajadores de la Iniciativa privada.
- Burócratas federales, Estatales y municipales.
- Militares: Soldados, Aviadores y Marinos.

Por lo que en el artículo 80-B primer párrafo (hoy 115) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se pretendió que el Crédito al salario solo lo recibieran los trabajadores y no aquellos que, sin ser trabajadores, reciben pagos a los que se les da un tratamiento asimilable a salario.

---

<sup>91</sup> Cfr. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Fisco Agenda, ISEF, México 2002.

Además si el trabajador tiene dos patrones al mismo tiempo, solo uno de ellos le hará la aplicación del Crédito al salario ( 117 y 118 (antes Art. 82 IV y 83 IV LISR).

Respecto al Crédito al Salario y el Salario Mínimo Fiscal, al publicar el Crédito al Salario en el Diario Oficial de la federación, se dio a conocer la tarifa anual de Crédito al salario para 1993, lo cual significaba que para el cálculo del Impuesto Anual del Salario, en lugar del Salario Mínimo Fiscal (SMG por 365 por 10%), se aplicaría dicha nueva tarifa. (Art. IV transitorio 4to. Párrafo, diario oficial de la federación diciembre 03 de 1993. Con lo anterior se confirmaba la sustitución del Salario Mínimo Fiscal por el Crédito al Salario.<sup>92</sup>

Por otra parte, quienes hagan los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario, solo podrán entregar las diferencias que resulten a su favor por este concepto, siempre que cumplan con los siguientes requisitos (118 (antes Art. 83-A LISR):

- Que lleven registros de pago.
- Que conserven los comprobantes, para el caso los recibos de salarios.
- Que se cumpla con la retención, cálculo anual, presentar declaración anual, inscribir al trabajador en el RFC.
- Que se cumpla con las obligaciones de seguridad social y SAR.

Con esta disposición el crédito al salario del trabajador va a depender de sí el patrón esta al corriente o no en el pago de sus contribuciones al

---

<sup>92</sup> Cfr. <http://www.universidadabierto.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

salario, lo cual lo cual es imparcial, dado que no esta dentro del control de los trabajadores el obligar a sus patrones el cumplimiento oportuno de los requisitos antes descritos.<sup>93</sup>

Por lo que respecta a la disminución del Crédito al Salario pagado a los trabajadores por su patrón, podrá disminuirse de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros; lo cual significa que el crédito al salario realmente no es pagado por el patrón, sino más bien lo absorbe el propio Estado, ya que le permite al contribuyente retenedor que el pago de dicho crédito se pueda acreditar contra impuestos federales, como los que podrían ser los siguientes:

- Del ISR a su cargo.
- Del ISR retenido a terceros.
- Del impuesto al Activo.
- Del impuesto al valor agregado.
- Del impuesto especial sobre producción y servicios.
- Otros impuestos federales a su cargo.

Además establece que el patrón podrá compensar en la siguiente declaración o solicitar la devolución de las cantidades que resulten como saldo a favor.

Así tenemos que a partir del 1 de enero de éste año, el H. Congreso de la Unión crea el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, están obligadas al pago de éste impuesto (ISCAS), las personas físicas y morales que

---

<sup>93</sup> Cfr. <http://www.universidadabierto.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado (sin contar conceptos asimilables a salarios), en territorio nacional a la tasa del 3% sobre el monto de dichas erogaciones, calculado en términos de ejercicio fiscal pero con anticipos o pagos provisionales mensuales.

Las entregas al trabajador se hacían por conducto de su patrón, por lo que éste podía disminuir de sus impuestos propios aquellas entregas que, por cuenta del gobierno, entregaba a sus trabajadores. Para el año de 2002 se decidió compartir la carga de éste apoyo a los trabajadores con sus patrones, a través de la creación de un nuevo tributo que más bien resulta un castigo para los empleadores que encuentren difícil cumplir con los requisitos necesarios para entregar a sus trabajadores el dinero que el erario les otorga por su conducto.

#### Mecánica de Cálculo

Erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado  
X 3%  
= Impuesto Sustitutivo del CAS

Las erogaciones antes citadas son: los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Señala la Ley que los contribuyentes podrán optar por no pagar el ISCAS siempre que no efectúen la disminución del CAS pagado a sus trabajadores, es decir, si el contribuyente decide absorber el pago del CAS a sus trabajadores, no se tendrá la obligación del pago del ISCAS.

Quienes opten por no efectuar el pago del ISCAS podrán deducir como gasto para la determinación del ISR del ejercicio, el monto del crédito al salario que no disminuyeron contra el ISR con motivo del ejercicio de la opción citada, siempre que dicho crédito al salario no exceda del monto del

impuesto sustitutivo del crédito al salario causado en el mismo ejercicio, aunque el excedente del CAS respecto del ISCAS se podrá disminuir del propio impuesto sobre la renta del contribuyente o del retenido a terceros

Lo anterior significa que cuando el contribuyente no desee pagar el ISCAS, podrá considerar como deducción autorizada el equivalente al CAS pagado a sus trabajadores. La única condición es que el ISCAS sea superior al CAS pagado a los trabajadores.

Suponiendo que el CAS fuera superior al ISCAS que no se desea pagar, el excedente del CAS sobre el ISCAS podrá ser disminuido directamente del ISR del contribuyente propio o retenido, inclusive en los pagos provisionales.<sup>94</sup>

Es decir, este nuevo gravamen compensatorio de referencia, consiste en aplicar un impuesto del 3% sobre las nóminas que paguen los contribuyentes; incluyendo, los ingresos de las personas físicas que se consideran asimilables a salarios (por medio de la regla 15.1. publicada en la Vigésima primera Resolución Miscelánea, del 14 de enero del 2001, se excluye de este impuesto del 3% a los ingresos asimilables) Los patrones, tendrán la opción de no pagar este nuevo impuesto a las nóminas del 3%, cuando decidan absorber el importe del Crédito al Salario pagado a los trabajadores por cuenta del Gobierno Federal, y se abstengan de reclamarlo, o bien, de disminuirlo del impuesto sobre la renta a su cargo y del retenido a terceros, lo que significa que los patrones llevarán la pesada carga del Crédito al Salario, que desde 1993, el Gobierno decidió regalar (de los impuestos de que pagamos los contribuyentes) a los trabajadores de bajos ingresos, como una verdadera compensación salarial.

A efecto de determinar una de las diferencias entre subsidio y Crédito General al Salario y Subsidio, tenemos que el primero sí existe una

---

<sup>94</sup> Cfr. [http://www.offixfiscal.com.mx/reforma\\_2002/fiscas\\_2002.htm](http://www.offixfiscal.com.mx/reforma_2002/fiscas_2002.htm)

diferencia a favor el trabajador, esta no se le paga, y en el segundo, en dicho caso si se le hace efectivo dicha cantidad que resulte a favor del trabajador.

### **2.1.7. JURISPRUDENCIA**

Sobre la palabra jurisprudencia, el maestro Eduardo García Maynez, señala que posee dos acepciones distintas. En una de ellas equivale a ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo. En la otra sirve para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales.<sup>95</sup>

En nuestro país, la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, para el maestro Raúl Rodríguez Lobato, sostiene que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos; pero debemos tener presente, para comprender con exactitud la importancia de esta fuente de Derecho, que la jurisprudencia, por sí misma, no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y en su caso el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello.

En otras palabras, que la jurisprudencia en realidad, no viene a ser fuente formal, sino fuente real, de las leyes fiscales. Por ello, el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explica el por qué de las reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando a la ley tributaria. De la Garza sostiene que

---

<sup>95</sup> GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO, *Introducción al Estudio del Derecho*, 48ª ed. Porrúa; México 1996. Págs. 124-129.

la jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sino que ello implique desconocer la importancia que tiene su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos, y aunque no sea fuente de derecho, no dice, orienta y en muchos casos motiva la reforma de las leyes censuradas en las ejecutorias que la crean.<sup>96</sup>

Por lo que respecta a la obligatoriedad, el artículo 192 de la Ley de Amparo señala que "la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales."

Asimismo, por lo que hace al proceso de formación, en el mismo artículo 192 de la misma Ley nos indica que "las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho ministros, si se trata de jurisprudencia del Pleno, o por cuatro ministros en los casos de jurisprudencia de las Salas.

También constituyen jurisprudencia las resoluciones que dilucidan las contradicciones de tesis de Salas y de Tribunales Colegiados.<sup>97</sup>

Del mismo modo, en México, de acuerdo con los artículos 193 y 193 Bis de la Ley de Amparo, la jurisprudencia es creada por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas y es obligatoria para los Tribunales Colegiados, Unitarios de Circuito, Juzgados de distrito, Tribunales Judiciales del fuero común de las entidades federativas, Tribunales Administrativos Federales y locales (como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y tribunales

<sup>96</sup> Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal, Harla, México 1983*. Pags. 27-28

<sup>97</sup> LEY DE AMPARO, *Micro Themis Procesal, Themis, México 2002*.

fiscales de los Estados) y Tribunales del Trabajo. También es creada por los Tribunales Colegiados de Circuito "en materia de su competencia exclusiva" y ésta es obligatoria para los mismos tribunales, así como para los Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común y Tribunales Administrativos y del Trabajo "que funcionen dentro de su jurisdicción territorial".<sup>98</sup>

"JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA. ES OBLIGATORIA PARA EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. AUN TRATANDOSE DE TEMAS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. El artículo 192 de la Ley de Amparo en su primer párrafo dispone: "La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal y Tribunales Administrativos y del Trabajo, locales o federales". Siendo el Tribunal Fiscal de la Federación un tribunal administrativo, es claro que está obligado a acatar la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema, tal como expresamente lo ordena el precepto de referencia; y aun cuando los temas de inconstitucionalidad de leyes son de competencia exclusiva de los órganos del Poder Judicial Federal, la jurisprudencia que al respecto emita la Suprema Corte de Justicia, es obligatoria también para los tribunales administrativos, pues la ley no hace excepción alguna; sin que ello signifique que al aplicarla tales tribunales alteren y se excedan en su competencia, pues no están pronunciándose sobre inconstitucionalidad de leyes, sino únicamente resolviendo que un acto de autoridad se encuentra indebidamente fundado, al apoyarse en una ley o precepto declarado inconstitucional por el Más Alto Tribunal."

Octava Epoca, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: X, Julio de 1992, Página: 378

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es de gran importancia y en muchas ocasiones las decisiones rendidas han motivado que las leyes se reformen a fin de corregir los defectos de inconstitucionalidad que han sido expuestos en dichas resoluciones. Es muy necesario que no sólo los tribunales inferiores, sino también todas las autoridades y los particulares, conozcan la jurisprudencia y las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y sigan sus criterios.

Sergio Francisco De La Garza, señala que "la jurisprudencia no constituye legislación nueva ni diferente, sino sólo es la interpretación de la

---

<sup>98</sup> Informe del Presidente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1978, 2ª parte, tesis 13.



voluntad de la ley." Es decir, que "la jurisprudencia no crea una norma nueva, sino únicamente fija el contenido y alcance de una ya existente."<sup>99</sup>

Asimismo el mismo, indica que la jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sino que ello implique descontar la importancia que tiene su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos. Aunque no sea fuente de derecho orienta y en muchos casos motiva la reforma de las leyes censuradas en las ejecutorias que la crean.

Sobre la jurisprudencia, el Código Fiscal de la Federación señala, en su artículo 259 que "las tesis sustentadas en las sentencias o en las resoluciones de contradicción de sentencias, aprobadas en el Pleno, por lo menos por ocho magistrados de la Sala Superior constituirán precedente una vez publicados en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

También constituirán precedente las tesis sustentadas en las sentencias de las Secciones de la Sala Superior, siempre que sean aprobadas cuando menos por cuatro de los magistrados integrantes de la Sección de que se trate y sean publicados en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Las Salas podrán apartarse de los precedentes establecidos por el Pleno o las Secciones, siempre que en la sentencia expresen las razones por

---

<sup>99</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA, *Derecho Financiero Mexicano*, 13ª ed, México 1988, Pag. 42.

las que se apartan del mismo, debiendo enviar al Presidente del Tribunal copia de la sentencia.”

Por lo que hace a la formación de la jurisprudencia el mismo Código Fiscal de la Federación en su artículo 260 indica que “para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario.

También se fijara jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.”

Asimismo, respecto a la contradicción de tesis el mismo Código, en su artículo 261 señala que “En el caso de contradicción de sentencias, cualquiera de los magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, podrán denunciarla ante el Presidente del Tribunal para que éste la haga del conocimiento del Pleno, el cual decidirá cual tesis debe prevalecer constituyéndose en precedente.

La resolución que pronuncie el Pleno del Tribunal, en los casos a que este artículo se refiere, sólo tendrá efectos para fijar precedente y no afectará las resoluciones dictadas en los juicios correspondientes.”<sup>100</sup>

---

<sup>100</sup> CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *Fisco Agenda*, ISEF, México 2002.

A efecto de esquematizar la formación de la jurisprudencia, se señala el siguiente cuadro:

AUTORIDAD	FUNCIONANDO	JERARQUIAS
La Suprema Corte de Justicia de la Nación	Las resoluciones en Pleno o en Salas la constituirán, siempre que se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario.	Máxima autoridad, resuelve contradicción de tesis de Salas, de Tribunales Colegiados y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	Las resoluciones en Pleno la constituirán, siempre que se sustente en tres sentencias no interrumpidas por otra en contrario.	La Sala Superior es la que resuelve la contradicción de tesis de esta autoridad.
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	Las resoluciones en Salas la constituirán, siempre que se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario.	La contradicción de tesis de estas autoridades las resuelve la Sala Superior.
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	Las resoluciones en Salas constituyen tesis aisladas.	

### **2.1.8. RETROACTIVIDAD**

El Diccionario Jurídico Temático señala que la palabra retroactividad tiene la calidad de retroactivo, siendo esto lo que obra o tiene fuerza sobre el pasado<sup>101</sup>, lo cual aplicado al ámbito del derecho, resulta que es la aplicación de una norma jurídica a hechos producidos con anterioridad al momento en que dicha norma entra en vigor, es decir para que surta efectos en el pasado.

Sobre el particular Berliri dice que existe verdadera y propia retroactividad cuando el legislador regula, a partir de un momento anterior a la entrada en vigor de la ley, los efectos de un hecho ya realizado; por el contrario, se produce una simple forma de seudoretroactividad, cuando el legislador regula, a partir de un momento posterior a la entrada en vigor de la ley, las consecuencias de un hecho que ya se ha realizado.<sup>102</sup>

Al efecto el maestro García Máynez señala que puede hablarse de aplicación retroactiva de la ley procesal sólo cuando ésta destruye o restringe las consecuencias jurídicas de un hecho de naturaleza procesal ocurrido durante la vigencia de la anterior, que si una ley cambia la forma y requisitos de la demanda judicial, puede aplicarse aun cuando se trate de hechos de índole material ocurridos mientras se hallaba en vigor una ley procesal diversa. En cambio, no debe aplicarse a hechos procesales ocurridos antes de su entrada en vigor.<sup>103</sup>

La definición de retroactividad ha sido proporcionada por la Corte Suprema cuando dijo que "para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores (jurisprudencia número 162)", también a señalado que "la ley sólo es

<sup>101</sup> BIBLIOTECA DICCIONARIOS JURIDICOS TEMATICOS, Volumen 3, RAFAEL I. MARTÍNEZ MORALES, *Derecho Administrativo*, Ed. Harla, México 1999, pag. 131.

<sup>102</sup> Cfr. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA, *Op. Cit.* pag. 51

<sup>103</sup> Cfr. GARCIA MAYNEZ, EDUARDO, *Ob. Cit.* Pags. 401, 402.

retroactiva cuando vuelve al pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado.”<sup>104</sup>

El artículo 14, primer párrafo, de nuestra Constitución Federal, dispone que “ a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, lo cual es el fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes. La prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo, para que no expida leyes retroactivas, sino también al Poder Ejecutivo para que no las aplique. Queda excluido de esa prohibición únicamente el Poder Constituyente.<sup>105</sup>

En cuanto concierne a la materia fiscal, esta garantía significa que en ningún caso puede castigarse la violación de una disposición administrativa o fiscal aplicando la sanción que establezca una ley expedida con posterioridad al hecho, o bien que no puede considerarse como infracción el hecho u omisión que no estaba tipificado como tal en la ley vigente en el momento en que se realizó, sino en un ordenamiento posterior. Esto coincide exactamente con la aplicación del principio de irretroactividad de la ley al campo penal, lo que se aplica en virtud de la naturaleza represiva de las sanciones administrativas.

Conviene agregar que la prohibición de aplicar retroactivamente la ley en el ámbito fiscal, es no sólo una garantía constitucional, sino también un principio relativo a la legalidad del acto administrativo y por tanto, puede ser reclamado tanto a través de juicio de amparo, como mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual se ha declarado incompetente para conocer de controversias o sobre constitucionalidad

<sup>104</sup> *SJF, Tomo LXXI. Ojeda Patiño, Sabás y coags., p. 980.*

<sup>105</sup> *Cfr. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA, Op. Cit. Pag. 297*

de leyes, pero no reglamentos y actos. (Resolución plenaria de 30 de octubre de 1939, publicada en la pág. 191 de la Compilación de tesis sustentadas durante los años de 1937 a 1948)<sup>106</sup>

Así tenemos que el concepto de retroactividad, en el ámbito jurídico, nos indica la aplicación de una norma expedida en el presente, la cual se pretende aplicar a un hecho realizado en el pasado, resultando esto inconstitucional, sin embargo hay salvedades, las cuales abordaremos a continuación:

### **2.1.9. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY**

Sobre la aplicación retroactiva de la ley García Maynez nos habla de los conflictos de leyes en el tiempo y en principio nos plantea el problema indicando que "las normas jurídicas rigen todos los hechos que, durante el lapso de su vigencia, ocurren en concordancia con sus supuestos. Si un supuesto se realiza mientras una ley está en vigor, las consecuencias jurídicas que la disposición señala deben imputarse al hecho condicionante. Realizado éste, se actualizan sus consecuencias normativas. Las facultades y deberes derivados de la realización de un supuesto poseen una existencia temporal más o menos larga. Algunas veces, la disposición normativa indica la duración de aquéllos: otras, tal duración es indefinida y la extinción de las consecuencias de derecho depende de la realización de ciertos supuestos. " Así el autor infiere la existencia de dos cuestiones capitales en materia de retroactividad, a saber: 1º Qué debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley y 2º En qué casos debe una ley aplicarse retroactivamente,<sup>107</sup> a lo que señala que con frecuencia estas dos cuestiones son mezcladas y para su explicación nos da varias teorías de las cuales tomaremos la que ha llegado a jurisprudencia, la cual es la siguiente:

<sup>106</sup> Cfr. LOMELI CERREZO, MARGARITA, *Derecho Fiscal Represivo, Porrúa, México 1979. Pags. 52-53*

<sup>107</sup> Cfr. GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO, *Ob.Cit. Pag. 389*

"RETROACTIVIDAD DE LA LEY (TEORIA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS) (LEGISLACIONES DEL DISTRITO FEDERAL Y DE YUCATAN). El Código Civil de Yucatán como los demás que rigen en los diversos Estados del país, calcados del Código del Distrito Federal de mil novecientos veintiocho, ha pretendido resolver el problema de la retroactividad de la ley, mediante la siguiente fórmula: "Las disposiciones de éste código regirán los efectos jurídicos de los actos anteriores a su vigencia, en cuanto con su aplicación no se violen derechos adquiridos" (artículo 2o. transitorio). El legislador acogió en este precepto, la teoría del llamado "derecho adquirido", respecto de la cual Nicolás Coviello, en su obra "Doctrina General del Derecho Civil" dice: que no sólo es vaga e incierta en sí misma y sin sólida base científica, sino también de aplicación difícil y a menudo imposible, para resolver los casos variadísimos que se presentan; que no hay acuerdo entre los varios autores de la teoría, sobre si la intangibilidad del derecho adquirido significa respecto de su existencia únicamente, o también de las consecuencias que constituyen sus varias manifestaciones, y que hay también desacuerdo sobre el concepto mismo de "derecho adquirido", locución ésta que es defectuosa, pues si no puede haber en concreto un derecho subjetivo, sin un hecho adquisitivo, del cual derive en favor de una persona determinada un poder para con otra, lo mismo vale "derecho" a secas, que "derecho adquirido". También Roberto Ruggiero, al referirse a la noción del "derecho adquirido", en sus "Instituciones de derecho civil", expresa que sus definiciones son tantas, cuantos son los escritores que las suscriben. Ante semejante desconcierto doctrinal, ha habido quien sostenga que dicha teoría debe desterrarse del campo de la ciencia jurídica, y algunos códigos modernos no la han acogido, apartándose de la antigua tradición. (Código Civil alemán). De cualquier modo, es necesario fijar la interpretación del artículo 2o. transitorio del Código Civil de Yucatán, antes transcrito, y para ello debe notarse que ese precepto excluye la aplicación de la nueva ley, respecto de los derechos que tuvieron lugar antes de su vigencia, ya que sólo habla de los efectos jurídicos de tales hechos, y excluye también los efectos realizados antes de la aparición de dicha ley, por la primordial razón que domina toda esta materia y que consiste en que "la ley no puede obligar antes de existir"; pero si la ley no puede gobernar las causas que produjeron aquellos efectos, ni los efectos mismos, porque unas y otros son anteriores a su aparición, no puede decirse lo propio con respecto a los efectos jurídicos realizados después de dicha aparición, por mas que resulten generados por hechos ocurridos antes; en otros términos, no cabe aplicar la nueva ley ni a los actos ni a los efectos de los mismos, que se hubieran realizado bajo el imperio de la ley anterior, sino tan solo a los efectos que se realizaren después. Esta interpretación encuentra apoyo en la concepción romana. La célebre ley 7, título XIV, libro I del código, se haya concebida en estos términos: "Es cosa cierta que las leyes y constituciones rigen y disciplinan negocios futuros, y no hechos pasados, salvo que expresamente hayan estatuido lo contrario, ya sea comprendiendo el tiempo pasado o bien los negocios que estén todavía pendientes". Esto quiere decir que si una explícita declaración en contrario, del legislador, los hechos jurídicos y todas sus consecuencias legales se rigen exclusivamente por la ley que se hallaba en vigor al tiempo en que aquéllos se produjeron. La ley romana, en el silencio del legislador, admite en toda su pureza el principio de la irretroactividad, según el cual, la ley sólo dispone para lo futuro, no para lo pasado, y en éste se comprende, según el pensamiento de Pascual Fiore, no sólo el hecho de que puede depender la adquisición de un derecho, sino también los efectos legales de ese hecho, ya nacido e individualmente adquirido, "que se deben considerar como derechos accesorios de aquel derecho principal, y por tanto, sujetos a la autoridad de la misma ley vigente en el momento en que nació el derecho principal de que emanan". (De la Irretroactividad e Interpretación de las Leyes), Coviello, en su obra citada, expone así su teoría: "La ley nueva no es aplicable a consecuencias de hechos pasados, aun efectuadas bajo su imperio, cuando su aplicación tenga como presupuesto necesario el hecho pasado, ya

porque no fue conforme a la nueva ley, o bien por constituir el elemento de hecho de que surgen consecuencias jurídicas que no habrían nacido para la antigua ley; en cambio la nueva es aplicable en la hipótesis contraria ...". Más adelante, el propio autor resume así su teoría: "La máxima ley no tiene fuerza retroactiva", significa que el Juez no puede aplicarla a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas, o quitando eficacia o atribuyendo una diversa a las consecuencias nuevas, sobre la base única de la apreciación del hecho pasado". Hecha esta exposición doctrinal, entremos al estudio del artículo 2o., transitorio, del Código Civil de Yucatán y observemos que este precepto impone una cortapisa a la aplicación de la nueva ley, en cuanto a los efectos jurídicos realizados después de la aparición de aquella, cortapisa que consiste en que con tal aplicación no se violen derechos adquiridos, esto es, derechos engendrados en virtud del acto que se consuma al amparo de la ley reguladora del mismo. La Suprema Corte de Justicia, desecha toda idea, toda invocación a la doctrina inexistente del "derecho adquirido", contrapuesta a la noción de mera expectativa, y reteniendo sólo la primera noción, por tal entiende el derecho a secas, esto es, "cualquier interés jurídicamente protegido". Conviene, antes de terminar este estudio, hacer referencia a la doctrina de Ferrara. "La teoría que nosotros proponemos (dice el tratadista), es la del respeto de los hechos realizados, pero rigurosamente formulada sin restricciones ni adiciones complementarias. Se trata de una regla única y precisa que puede formularse así: 'Tempus regit factum'. Todo hecho jurídico, ya sea un acontecimiento casual o un acto jurídico, se regula tanto en lo que mira a sus condiciones de forma como de sustancia, cuanto por lo que atañe a todos sus efectos -pasados, presentes o futuros-, por la ley del tiempo en que el hecho quedó jurídicamente realizado, salvo que la nueva ley quiera excluir en mayor o menor medida la eficacia del antiguo ordenamiento jurídico.'. Pero mientras esta cláusula de exclusión de la nueva ley, no resulta establecida expresa o tácitamente, rige el ordenamiento jurídico anterior que acompaña los hechos y relaciones que nacieron bajo su imperio, a través del nuevo régimen jurídico". (Tratado de Derecho Civil Italiano). La Suprema Corte de Justicia considera que la disposición transitoria del código de Yucatán, no se ajusta exactamente ni a las doctrinas ni a la norma romana antes invocadas, si bien éstas prestan seguro apoyo a la interpretación que se ha dado a ese precepto. En resumen, hay que distinguir dos categorías de efectos: los que se produjeron con anterioridad a la vigencia de la nueva ley, y los posteriores a la misma; los primeros caen bajo el régimen de la ley derogada; los segundos se gobiernan por la ley derogatoria. Lo más jurídico sería que también estos últimos se normaran por la de abolida; pero esta interpretación tan radical, no puede sostenerse frente a los términos de la disposición legal de que se trata.

Amparo civil directo 9379/42. Molina Castillo Mario. 4 de noviembre de 1943. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Emilio Pardo Aspe. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Quinta Epoca, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LXXVIII, Página: 2435.

Por lo que respecta al criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a continuación señalaremos las siguientes tesis de jurisprudencia:



**"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO OPERA EN BENEFICIO DE LOS CONTRIBUYENTES.-** De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan los supuestos previstos en las leyes vigentes, durante el lapso en que ocurran dichos supuestos; por tanto, este principio excluye la posibilidad de que una ley fiscal sea aplicada retroactivamente en beneficio de los contribuyentes, ya que, para determinar la causación de un impuesto debe atenderse a las leyes vigentes en la época en que ocurran los supuestos previstos por las leyes, aun cuando la ley posterior sea más benéfica."

Segunda Época., Instancia: Pleno, R.T.F.F.: Año VIII. No. 89. Mayo 1987.  
Tesis: II-TASS-9914, Página: 930

**"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO ES PERMITIDA AUN CUANDO BENEFICIE A LOS CONTRIBUYENTES.-** De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan los supuestos previstos en las leyes vigentes, durante el lapso en que ocurran dichos supuestos; por tanto, este principio excluye la posibilidad de que una ley fiscal sea aplicada retroactivamente en beneficio de los contribuyentes, ya que, para determinar la causación de un impuesto debe atenderse a las leyes vigentes en la época en que ocurran los supuestos previstos por las leyes, aun cuando la ley posterior sea más benéfica."

Segunda Época. Instancia: Pleno, R.T.F.F.: Año VII. No. 70. Octubre 1985.  
Tesis: II-TASS-7998, Página: 337

**"PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES, SU ACTUALIZACION NO CONSTITUYE RETROACTIVIDAD DE LA LEY.-** En virtud de que la actualización de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, contemplada en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, constituye una norma adjetiva, ya que indica el procedimiento a seguir para efectuar la actualización de las pérdidas, la retroactividad de la ley no actualiza respecto del procedimiento, toda vez que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, como sería el derecho del gobernado a disminuir pérdidas fiscales de ejercicios anteriores."

Tercera Época. Instancia: Primera Sección, R.T.F.F.: Año IX. No. 104. Agosto 1996.  
Tesis: III-PS-I-29, Página: 22

## **2.1.10. ¿RETROACTIVIDAD DE LA JURISPRUDENCIA?**

Si tomamos la referencia de los conceptos de retroactividad y de jurisprudencia, ya señalados, estaremos de acuerdo que no existe una retroactividad de la jurisprudencia, cuestión que es importante dejar bien claro y para lo cual señalaremos lo siguiente:

En ejecutoria pronunciada por la 2ª Sala de la Suprema Corte, en la que fue ponente el ministro Carlos del Río Rodríguez, al discutirse el problema de la retroactividad de la jurisprudencia, formada con posterioridad a la fecha del acto reclamado, pero interpretando la ley vigente, se viole en perjuicio de los quejosos el principio constitucional de retroactividad, como ya se había señalado en esta investigación, pues la jurisprudencia no constituye legislación nueva ni diferente, sino sólo es la interpretación de la voluntad de la ley. La jurisprudencia no crea una norma nueva, sino únicamente fija el contenido y alcance de una ya existente. En consecuencia, si la jurisprudencia sólo es la interpretación de la ley que la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectúa en determinado sentido y que resulta obligatoria por ordenarlo así disposiciones legales expresas, su aplicación no es sino la misma de la ley vigente en la época de realización de los hechos que constituyen el acto reclamado.<sup>108</sup>

A propósito, citamos las siguientes jurisprudencias:

**"JURISPRUDENCIA E IRRETROACTIVIDAD** Es inexacto que al aplicarse jurisprudencia formada con posterioridad a la fecha del acto reclamado, pero interpretando la ley que lo rige, se viole en perjuicio de los quejosos el principio constitucional de irretroactividad, pues la jurisprudencia no constituye legislación nueva ni diferente, sino sólo es la interpretación de la voluntad de la ley. La jurisprudencia no crea una norma nueva, sino únicamente fija el contenido y alcance de una ya existente. En consecuencia, si la jurisprudencia sólo es la interpretación de la ley que la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectúa en determinado sentido y que resulta obligatoria por ordenarlo así disposiciones legales expresas, su aplicación no es sino la misma de la ley vigente en la época de realización de los hechos que constituyen el acto reclamado."

Séptima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 67 Tercera parte. Página: 31

---

<sup>108</sup> *SJF, Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1970, 2ª Sala, p. 112, A. En R. 2671/69, María, Amelia y Ester Cuevas Mendoza. Ponente: Mtro. Carlos del Río Rodríguez.*

"JURISPRUDENCIA. TRATÁNDOSE DE SU APLICACION, NO EXISTE RETROACTIVIDAD. Resulta inexacto que al aplicarse una jurisprudencia formada con posterioridad a la fecha del acto reclamado, pero interpretando la ley vigente, se viole en perjuicio del quejoso garantía constitucional alguna, pues la jurisprudencia sólo es la interpretación de la ley, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectúa en determinado sentido y que resulta obligatoria por ordenarlo así disposiciones legales expresas, por lo que su aplicación no es sino la de la ley vigente, la cual no se modifica por el hecho de desentrañar su contenido con precisión y certeza."

Octava Época, Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLIGADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: V, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990, Página: 274

## 2.2. SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Como bien ya se menciona, cuando explicamos el concepto de impuesto, tenemos que de los sujetos activos y pasivos, estos últimos son los obligados al pago el Impuesto Sobre la Renta o contribuyentes, por lo que iniciaremos exponiendo los conceptos siguientes:

**"Persona física.-** Es todo individuo sujeto a un gravamen fiscal. Propiedad o aptitudes que caracterizan a la persona jurídica "capacidad". La capacidad se encuentra, así, inseparablemente vinculada a la noción de persona: sólo las personas tienen capacidad jurídica. En este sentido persona física es un ente considerado como investido de derechos y facultades o con la aptitud de adquirirlos."<sup>109</sup>

**Persona moral.-** Tomando un poco como base la definición anterior, podemos señalar que es todo individuo colectivo, sujeto a un gravamen fiscal. Con propiedad o aptitudes que caracterizan a la persona colectiva

<sup>109</sup> [http://www.cpware.com/leyes/ftscules/2001/09\\_liac-01/liac01art.6o..nosujetosdelimpuesto](http://www.cpware.com/leyes/ftscules/2001/09_liac-01/liac01art.6o..nosujetosdelimpuesto).

"capacidad". La capacidad se encuentra, así, inseparablemente vinculada a la noción de persona, ya sea física o moral: sólo las personas tienen capacidad jurídica. En este sentido persona moral es un ente considerado como investido de derechos y facultades o con la aptitud de adquirirlos. Al respecto de la persona moral el Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 25, sólo nos señala quienes son estas, nombrando a siete tipos.

Siguiendo el criterio de Savigny las personas morales "son seres creados artificialmente, capaces de tener un patrimonio"<sup>110</sup>

Por lo que respecta a nuestra legislación, el artículo 31 fracción IV, Constitucional nos obliga a los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residamos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Considerando lo anterior la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 1º señala que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, cuando sean residentes en México, cuando sean residentes en el extranjero con establecimiento permanente y cuando sean residentes en el extranjero.<sup>111</sup>

Es oportuno aclarar que se reformó, lo relativo a la base fija como establecimiento permanente, la cual desapareció y misma que se refería a los lugares en que se prestaban servicios personales independientes de carácter

---

<sup>110</sup> GARCIA MAYNEZ, EDUARDO, *Introducción al Estudio del Derecho*, 48ª ed, Porrúa, México 1996. Pag. 278

<sup>111</sup> LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, *Fisco Agenda*, ISEF, México 2002.

científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros y las profesiones independiente.

Así tenemos que los residentes en México, pagaran el impuesto, respecto de todos sus ingresos, sin importar la fuente de riqueza de donde procedan; por lo que hace a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente, estos lo pagaran respecto de los ingresos atribuibles a ese establecimiento permanente que tengan en el país; por último los residentes en el extranjero deberán pagar, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando estén fuera del caso anterior o estando dentro del anterior, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Por lo que hace al establecimiento permanente, se considera cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Estos pueden ser las sucursales, agencias, oficinas, fábricas talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales, con algunas excepciones que marca la misma ley.

De la anterior exposición se concluye que la condición para tener la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta es que la fuente de riqueza del ingresos que se perciba se encuentre en México, ya sea por los residentes en México, por los extranjeros que tengan un establecimiento permanente en México o por los residentes en el extranjero, asimismo solo se considera establecimiento permanente cuando, tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses, según lo señala los artículos 1º y 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## **2.2.1. PERSONAS FISICAS**

### **2.2.2.1.1 ASALARIADOS.**

Durante los siglos XV y XVII, los artesanos tenían talleres en sus casas y eran ayudados por sus hijos, oficiales y aprendices. Había herreros, zapateros, tejedores, sastres, etc., quienes tardaban mucho en elaborar un objeto ya que trabajaban casi a mano debido al uso de herramientas muy sencillas, ellos compraban sus materiales y vendían sus productos, después, comerciantes o burgueses los contrataban para elaborar mercancías, que vendían en otros lugares; los comerciantes o burgueses les proporcionaban materias primas y pagaban un salario, en esa época no existían fábricas ni centros comerciales, puesto que la población estaba más acostumbrada al intercambio de sus productos que a realizar operaciones de compra-venta.

Posteriormente, en la segunda mitad del siglo XVIII, la revolución industrial transformó radicalmente esas condiciones porque se inventaron máquinas, cuya fuerza sustituyó a la del ser humano, la de los animales, del viento y de los ríos, con las máquinas surgieron las fábricas donde el trabajo se hizo más especializado, por lo que el número de trabajadores asalariados aumentó. Asimismo, surgieron nuevos avances en la ciencia que llevaron a inventar máquinas que mejoraron la agricultura, aumentaron la producción, las exportaciones y las ganancias; así se obtuvieron más alimentos y aumentó la población trabajadora.

En México, la construcción de ferrocarriles se inició en la segunda mitad del siglo XIX. Así se inició la revolución industrial: la fuerza motriz que generaba el vapor se utilizó para mover máquinas, barcos y locomotoras, hasta que fue sustituido por petróleo y electricidad.<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> Cfr. <http://www.miexamen.com.mx/historia%20universal/Historia%20industrial.htm>

El desarrollo de la industria produjo muchos cambios en la sociedad, entre ellos la aparición de dos clases sociales: la obrera o proletariado y la burguesía industrial. La clase obrera o proletaria se constituyó por aquellos campesinos que vendieron sus tierras de cultivo para ser transformadas en pastizales, que servirían para la crianza de ovejas productoras de lana. Una vez perdida la fuente de sustento, en grandes masas emigraron del campo siguiendo las fuentes de trabajo que ofrecían las fábricas textiles concentradas en las ciudades. Cuando las fábricas trabajaban a toda su capacidad demandaban muchos trabajadores; pero cuando el mercado se saturaba y sus productos no encontraban salida, las fábricas eran cerradas y los trabajadores que no eran dueños de la fábrica, ni de los instrumentos de trabajo y sólo poseían su fuerza de trabajo quedaban desempleados. Éstos, además, subsistían en malas condiciones, con bajos salarios, trabajando 12 o 14 horas al día, con insalubridad en las fábricas; vivían hacinados y sin higiene, por lo que la mayor parte de la población moría a temprana edad. Mujeres, niños y ancianos sufrían las mismas condiciones laborales, a pesar de constituir una mano de obra de gran importancia. Ante esas condiciones, los obreros realizaron diversos movimientos de lucha, en los que llegaron a destruir algunas máquinas, ya que las culpaban de la falta de empleos. Con el tiempo, la clase obrera comprendió que las verdaderas causas de sus problemas radicaban en la explotación de que eran objeto por parte de la burguesía industrial, sector de la sociedad surgido como consecuencia del desarrollo acelerado de la industria, que era dueño de las fábricas, de la maquinaria y de los productos fabricados por los obreros; grupo que, además, vivía con comodidades y cuya esperanza de vida era el doble que la de los obreros.<sup>113</sup>

Hoy en día siguen siendo los trabajadores que se encuentran bajo la subordinación de un patrón en donde el sueldo remunera el trabajo personal subordinado y reciben prestaciones de seguridad social a través de

---

<sup>113</sup> Cfr. <http://www.miexamen.com.mx/historia%20universal/Historia%20industrial.htm>

Instituciones como el Instituto Mexicano del Seguro Social e INFONAVIT, entre otras.

Sobre los asalariados la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 110 (antes 78), señala que "se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral."<sup>114</sup>

### **2.2.1.2. ASIMILABLES A ASALARIADOS**

Por lo que respecta a las personas físicas que tienen una relación de trabajo asimilables a salario, la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el mismo artículo 110 (antes 78), indica que para los efectos de este impuesto, se asimilan a los ingresos asalariados: las remuneraciones a trabajadores del gobierno, los anticipos de sociedades cooperativas, SC y AC, honorarios a consejeros, honorarios por servicios preponderantes, honorarios que se asimilan opcionalmente a salarios y las actividades empresariales que se asimilan opcionalmente a salarios.<sup>115</sup>

Dentro de este régimen, las empresas en lugar de emplear personas, darlas de alta en el IMSS y aportar el gasto patronal, las contratan para que trabajen durante un tiempo determinado. Tienen un sueldo asignado y únicamente les retiene el ISR con subsidio. Esto significa que no reciben ninguna prestación, pero igualmente percibían un crédito general, el cual hoy en día tiene un tratamiento distinto. En esta modalidad no se permiten las deducciones, pero los contribuyentes no tienen la obligación de presentar declaraciones de IVA ni ISR

<sup>114</sup> LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. *Op.Cit.* pag. 170

<sup>115</sup> LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. *Legislación Fiscal, SHCP, Tomo I, México 2002.*



de manera provisional ni anual, no están obligados a imprimir recibos de honorarios ni cualquier otro comprobante fiscal, tampoco deben llevar registros contables ni control de sus ingresos y egresos. Toda la responsabilidad fiscal recae en la empresa con la que tienen el contrato. Las empresas que remuneran de esta manera no están sujetos al pago del impuesto sobre nómina, INFONAVIT, SAR e IMSS, ni deben pagar 15 por ciento de IVA. Con los honorarios asimilables, el ahorro es mayor para la empresa que para el trabajador, porque no tiene que aportar las contribuciones patronales.<sup>116</sup>

Dentro de esta figura, actualmente en el artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se contemplan los siguientes ingresos:

- a) Remuneraciones de empleados públicos.
- b) Anticipos o rendimientos de cooperativas de producción, sociedades y asociaciones civiles.
- c) Honorarios a consejeros, de vigilancia, administradores, comisarios y gerentes generales.
- d) Honorarios por servicios prestados preponderantemente a un prestatario, siempre y cuando el servicio se preste en las instalaciones del prestatario y que los ingresos del prestador en el ejercicio anterior correspondan al prestatario en más de un 50% del total de los ingresos.
- e) Servicios independientes a personas morales o físicas empresarias (siempre y cuando el prestador plasme por escrito que desea pagar el impuesto correspondiente en base al Capítulo I, del Título IV de la LISR).

---

<sup>116</sup> <http://www.publi.com/news/2000/0619/k08.pdf>

- f) Personas físicas por actividad empresarial que realicen (siempre y cuando el prestador plasme por escrito que desea pagar el impuesto correspondiente en base al Capítulo I de la LISR).<sup>117</sup>

### **2.2.1.3. HONORARIOS**

Asimismo el régimen de honorarios, hoy en día prestador de servicios profesionales es en ocasiones una figura utilizada para evitar la relación laboral y el pago de prestaciones y previsión social. En la actualidad dicho régimen es contemplado en el artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es el régimen de los contribuyentes personas físicas que realizan, entre otros, algún oficio o actividad profesional de manera independiente.

Bajo el régimen de honorarios ordinarios, las personas deben extender un recibo que contenga todas las características determinadas por Hacienda, como nombre, domicilio y Registro Federal del Contribuyentes, entre otras. Además de la cuota establecida, pagan 15 por ciento de IVA. Si trabajaron para una persona moral, la empresa les retiene 15 por ciento de IVA y 10 por ciento del Impuesto sobre la renta (ISR). Además de las retenciones anteriores, el trabajador debe pagar impuestos, por lo que está obligado a presentar cuatro declaraciones provisionales y una anual ante Hacienda, a partir de la reforma del 31 de diciembre del 2001, los pagos son mensuales. En los honorarios no hay percepciones exentas, sin embargo, a diferencia de salarios, pueden efectuarse ciertas deducciones, que no es lo mismo. Una exención es un dinero que grava impuestos. La deducción es un gasto que puede disminuirse del ingreso gravable.

---

<sup>117</sup> Cfr. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Op.Cit. Artículo 110

Las deducciones autorizadas por Hacienda incluyen los gastos indispensables para desempeñar la actividad productiva del trabajador; sueldos, salarios, primas vacacionales, reparto de utilidades y honorarios que haya pagado el contribuyente; gasolina y mantenimiento del medio de transporte; luz y teléfono; gastos de papelería; equipo de cómputo electrónico y equipo de oficina entre otros. El contribuyente necesita registrar sus ingresos, inversiones, deducciones y egresos. No existe un tope en las deducciones, pero las personas no pueden gastar más de lo que ingresan, como es obvio.<sup>118</sup>

Asimismo, tienen las siguientes obligaciones:

- a) Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, una vez realizado este trámite deben:
- b) Solicitud de constancias de retención de impuestos.
- c) Presentar declaración anual en algunos casos específicos.
- d) Comunicación escrita en caso de laborar para dos o más patrones.
- e) Expedir comprobantes que reúnan requisitos fiscales.<sup>119</sup>

Como conclusión de estos regímenes, tenemos que la única diferencia entre quien percibe por honorarios y un asalariado, es la subordinación o no subordinación hacia quien paga la cantidad. el sueldo remunera el trabajo personal subordinado y los honorarios remuneran el independiente, dijo Luis Felipe Galant, director de Galant Asesores. Como las personas no perciben bajo nómina, tampoco están inscritas en el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), pero sí

<sup>118</sup> Cfr. <http://www.publi.com/news/2000/0619/k08.pdf>

<sup>119</sup> Cfr. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Ob. Cit. Artículo 117

pagan impuestos. Para aspectos tributarios tienen que darse de alta en el régimen de honorarios. Aunque la modalidad no depende de lo que elija el empleado, sino de las políticas de contratación de las empresas, los honorarios pueden ser ordinarios o asimilables a sueldo y obviamente el asalariado no puede deducir mientras que el prestador de servicios profesionales sí.<sup>120</sup>

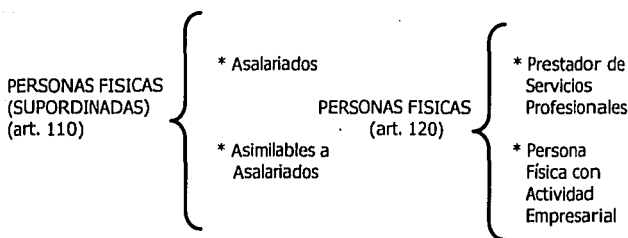
Cabe señalar que actualmente encontramos en el artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a esos ingresos, lo señalado específicamente en la fracción IV, de dicho precepto, el cual indica que los honorarios de personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último, entendiéndose que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual señala que están obligados al pago de este impuesto las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales si las remuneraciones que deriven de un servicio independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el artículo 110 señalado.

Asimismo tenemos que los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o físicas con actividad empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto bajo el presente régimen.

---

<sup>120</sup> <http://www.publi.com/news/2000/0619/k08.pdf>

Con la finalidad de hacer un poco esquemática la figura de la persona física señalada en los artículos 110 y 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tenemos el siguiente cuadro:



### **2.2.2. PERSONA MORAL**

Dentro de las personas morales se distinguen dos tipos de agrupaciones: con y sin fines de lucro, donde estas últimas no son sujetas de gravamen.<sup>121</sup>

Las personas morales con fines lucrativos, deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%, según lo indica el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero con el transitorio XVI, la tasa es del 35%.

Respecto de las personas morales con fines no lucrativos, las encontramos en el artículo 95 de la misma Ley, las cuales son las siguientes:

- I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
- II. Asociaciones patronales.

<sup>121</sup> Cfr. [http://www.cade.org.mx/documentos/20\\_propuesta.pdf](http://www.cade.org.mx/documentos/20_propuesta.pdf)

- III. Cámara de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
- IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
- V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego.
- VI. Instituciones de Asistencia o Beneficencia, autorizadas por las leyes en de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos.

Por lo que respecta a estas Instituciones, tienen derechos y obligaciones para los fundadores; responsabilidades para el patronato; y procedimientos para la disolución de la organización. Los fundadores pueden determinar los servicios que se proporcionarán; las personas elegibles para ser asistidas; nombrar y sustituir a los miembros del patronato; aprobar los estatutos; y servir como miembros del patronato durante toda su vida.

- VII. Sociedades Cooperativas de consumo.
- VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas y a las de productores o de consumidores.
- IX. Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.

- X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación.
- XI. Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
- XII. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos.

Sobre estas en particular encontramos que en la estructura administrativa se establece en los estatutos de cada asociación. Sin embargo, existen algunas condiciones respecto a los estatutos, reunión, asamblea o junta de miembros, y la disolución de estas asociaciones.

- XIII. Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorros y aquéllas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular.
- XIV. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación.
- XV. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.
- XVI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.
- XVII. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas.

- XVIII. Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.
- XIX. Las sociedades civiles, organizadas que funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática.
- XX. Las asociaciones que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción, y
- XXI. Por último los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, que se encuentran regulados en el artículo 102 de la Ley en comento.

Asimismo encontramos que las obligaciones Fiscales Especiales para las personas morales con fines no lucrativos, señaladas en el artículo 101 de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, consisten en llevar los libros de contabilidad de las mismas, los cuales deben estar al corriente y el patronato debe proporcionar copias cada mes de toda su información financiera a la Junta de Asistencia Privada, preparada bajo los procedimientos que fija esta. Si alguna institución viola algún artículo de la ley, los miembros de la Junta pueden ser removidos si ignoran de manera consistente, o no cumplen, las resoluciones de la Junta de Asistencia Privada. Así tenemos las siguientes obligaciones principales:

- a) Contabilidad: Todas las organizaciones exentas de pagar impuestos deben:
- (1) Contar con un sistema de contabilidad;
  - (2) Expedir comprobantes, así como mantener documentación apropiada del ingreso percibido por ventas, servicios, o arrendamiento; y
  - (3) Presentar declaraciones y pagar el Impuesto Sobre la Renta retenido.
  - (4) Proporcionar constancia de remanente distribuible.



(5) Proporcionar constancias y retener el Impuesto Sobre la Renta correspondiente.

(6) Presentar la declaración, así como la información de las retenciones, así como de las personas a las que les hubieran otorgado donativos.

Un contador público certificado debe entregar a la SHCP un documento, según lo señala el artículo 32-A, fracción II del Código Fiscal de la Federación en relación con el 51-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual contendrá:

- (i) un informe de ingresos y gastos;
- (ii) una lista de donaciones recibidas, en efectivo o en especie;
- (iii) notas al estado de ingresos y egresos;
- (iv) los gastos administrativos de la institución;
- (v) una lista de donantes y donaciones que comprenda el 90% del ingreso de la institución por parte de esta fuente;
- (vi) una lista de las propiedades de bienes y raíces;
- (vii) una estimación del impuesto sobre la renta a pagar;
- (viii) relación de contribuciones federales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.
- (ix) una lista de otras instituciones exentas del pago de impuestos que otorgaron o recibieron donaciones de la asociación.<sup>122</sup>

---

<sup>122</sup> Cfr. REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *Fisco Agenda 2002*, Ed. Fiscales ISEF.

Es importante señalar que la ley requiere que las instituciones exentas del pago de impuestos tengan a disposición en sus oficinas los reportes de impuestos de los últimos cinco años así como cualquier documento que la institución haya entregado a la SHCP para recibir su exención de impuestos, según lo señala el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta al régimen fiscal de las personas morales de asistencia privada, estas están automáticamente exentas de pagar impuestos sobre la renta. Las asociaciones que deseen gozar de una exención de impuestos deben solicitarlo por escrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la subsecretaría de ingresos, área de donaciones, o la administración local de ingresos de la SHCP. La solicitud debe de incluir: la sección de la ley donde se indican las actividades elegibles para la exención,; una copia de los estatutos de la institución; evidencia de las actividades desarrolladas; y una copia del registro hecho en el Registro de Ciencia y Tecnología o la Secretaría de Educación, en el caso de instituciones de educación. Las autoridades de la SHCP publican una lista anual en el diario oficial de las instituciones que obtuvieron este beneficio. La exención de impuestos se otorga de manera permanente y no es necesario volver a solicitarla. Las organizaciones que gozan de una exención, no pagan los siguientes impuestos: Impuesto sobre la renta de donaciones y de ventas o servicios; impuestos sobre importación de donaciones en especie recibidas de organizaciones extranjeras; e impuesto sobre el valor agregado (IVA) de donaciones en especie extranjeras. Instituciones que estén reguladas por la Junta de Asistencia Privada pueden ser elegidas para pagar menores tasas de impuestos sobre adquisiciones, bienes y raíces, agua, rifas. Impuesto sobre contribuciones - organizaciones domésticas.<sup>123</sup> Cualquier persona o corporación puede donar a una institución filantrópica todo su ingreso sujeto a impuesto y deducirlo de manera completa, sin que tenga que pagar algún impuesto después de la donación. Además, no existe el impuesto sobre herencias.

---

<sup>123</sup> Cfr. <http://200.57.34.36/AlianzaCiudadana/html/mexico.html>

Respecto de las Instituciones de Asistencia Privada, la ley que regula estas instituciones establece que las donaciones hechas a todas las Instituciones de Asistencia Privadas son deducibles de impuestos y que estas Instituciones deben expedir un recibo a los donantes para que estos puedan deducirlos del ingreso sujeto a impuestos.

Por lo que respecta a las organizaciones que otorgan becas, para que sean autorizadas, deben cumplir con los siguientes requisitos, establecidos en el artículo 98 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- (1) Otorgar becas únicamente para estudiar en instituciones de enseñanza que tenga autorización o reconocimiento de validez oficial de estudio en los términos de la Ley General de Educación o, en el caso de otros países, que sean reconocidas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología;
- (2) Otorgar becas por medio de un concurso público abierto y tomando en cuenta los méritos de los solicitantes.
- (3) Otros que van muy ligados a la autorización para recibir donativos.

Respecto de organizaciones extranjeras, México entró en el Tratado de Doble Impuesto (Double Taxation Treaty) con los Estados Unidos bajo el cual instituciones mexicanas pueden recibir donaciones de donantes norteamericanos que son deducibles de impuestos en los Estados Unidos si cumplen con ciertas reglas para asegurar que estas instituciones acaten la ley americana. Sin embargo, el IRS generalmente reconoce las autorizaciones concedidas por las autoridades Mexicanas federales relativas a impuestos como suficiente evidencia para aplicar el deducible de impuesto sobre el ingreso de Estados Unidos. Este beneficio se aplica a instituciones que presten entre otros los siguientes servicios:

1. Asistencia legal o médica para los pobres o discapacitados, orientación y

2. Readaptación social para los criminales condenados, o rehabilitación para droga adictos de pocos recursos. Sin embargo, esto no aplica a instituciones cuyo propósito primordial es el de proporcionar investigación medica o educación, a menos que estas actividades estén directamente involucradas con la prestación de asistencia médica a pacientes y que la investigación o educación sea parte de esta asistencia.
3. Educación en Instituciones de enseñanza, escuelas, colegios, o universidades que estén oficialmente reconocidas por las autoridades de Educación.
4. Investigación médica realizada en instituciones registradas en el Registro Nacional de Ciencia y Tecnología y conduciendo investigación continua junto con un hospital, pero sólo si todas las donaciones son empleadas exclusivamente en investigación dentro de cinco años a partir de recibir la donación.
5. Restauración y preservación de monumentos arqueológicos, artísticos, históricos, o de patrimonio del gobierno.
6. Promoción del arte.
7. Investigación de desarrollo tecnológico en instituciones que están registradas en el Registro Nacional de Ciencia y Tecnología. Todas estas instituciones deben proporcionar un reporte financiero auditado, que debe estar abierto a la inspección pública por tres años después del año fiscal al que se refieren, así como una lista de todos los administradores y empleados a los cuales se les paga más de cierta cantidad.<sup>124</sup> La autorización para recibir donaciones deducibles de impuestos provenientes del extranjero se concede por parte de la SHCP si:

---

<sup>124</sup> Cfr. <http://200.57.34.36/AlianzaCiudadana/html/mexico.html>

8. La Institución recibe por lo menos una tercera parte de su ingreso de fondos federales, estatales o municipales, o donaciones del público en general; o
9. Si la Institución recibe por lo menos 10% de su ingreso de estas fuentes, siempre y cuando cumpla con los siguientes requisitos adicionales:
  - a. que sea establecido y operado en una manera que permita el flujo continuo de nuevos fondos; y
  - b. que pueda probar a las autoridades de impuestos.
  - c. que la mesa directiva es ampliamente representativa de la sociedad;
  - d. que sus instalaciones se usan permanentemente para prestar servicios directamente al público;
  - e. que sus servicios son proporcionados por personal especializado;
  - f. que la Institución opera bajo un programa de trabajo continuo y
  - g. que recibe donaciones significativas de otras instituciones autorizadas para recibir donaciones deducibles de impuestos.

La SHCP está autorizada para decidir si cualquier organización debe cumplir todos o sólo algunos de los requisitos antes de conceder la autorización.<sup>125</sup> Aunado a lo anterior, las personas morales con fines no lucrativos son, en algunas ocasiones, mascarar para evadir impuestos ya que el objeto de dichas personas es totalmente lucrativo, es decir encubren una S.A. con una A.C., como ocurre, por ejemplo con instituciones educativas que cobran colegiaturas muy caras y se encuentran bajo el régimen de empresas no lucrativas, evitando el pago de impuestos.

---

<sup>125</sup> Cfr. <http://200.57.34.36/AlianzaCiudadana/html/mexico.html>

Por otra parte, con relación a las personas morales con fines de lucro, estas se clasifican en las constituidas bajo el Régimen General, Régimen de Consolidación y Régimen Simplificado, que a continuación se desarrollan.

### **2.2.2.1. REGIMEN GENERAL**

Las personas morales en el Régimen General de Ley son, entre otras, las sociedades mercantiles; las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de los almacenes generales de depósito, de las sociedades de inversión de capitales; arrendadoras financieras; uniones de crédito; los organismos descentralizados que preponderantemente realicen actividades empresariales; las sociedades y asociaciones civiles, excepto tratándose de personas morales no contribuyentes.<sup>126</sup>

Asimismo, podemos señalar que el Impuesto Sobre la Renta de estas empresas es en cuanto la base determinada sobre flujo de efectivo excepto inversiones. Incluye depósitos y anticipos, se aplica tarifa y no tasa.<sup>127</sup>

Las empresas bajo este régimen tienen unas series de obligaciones, las cuales se señalan algunas de ellas a continuación:

- a) Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 85 )
- b) Una vez inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, deberán:
  - Efectuar pagos provisionales mensuales. (artículo 14)
  - Presentar declaración anual de los impuestos a que estén obligadas, así como declaraciones informativas que les correspondan (artículo 86 fracción VI).

<sup>126</sup> Cfr. [http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97i\\_pmrq.html](http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97i_pmrq.html)

<sup>127</sup> Cfr. [http://www.coparmex.org.mx/contenidos/variostemporales/foro\\_fiscal/Marquez.ppt](http://www.coparmex.org.mx/contenidos/variostemporales/foro_fiscal/Marquez.ppt)

- Retener y enterar el impuesto sobre la renta de sus trabajadores, prestadores de servicios, arrendadores u otros.
  - Llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones fiscales (artículo 86 fracción I).
  - Expedir comprobantes que reúnan los requisitos fiscales ( artículo 86 fracción II).
  - En su caso, aviso de apertura o cierre de establecimientos o locales.<sup>128</sup>
- c) Registros Inversiones con deducción inmediata
- d) Declaración de retenciones, donativos y préstamos del extranjero (artículo 86 fracción VII)<sup>129</sup>
- e) Presentar información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior (artículo 86 fracción VI)
- f) Formular estados financieros y levantar inventarios (artículo 86 fracción V)
- g) Proporcionar información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior, cuando lo requieran las autoridades fiscales (artículo 86 fracción VIII)

Las anteriores obligaciones listadas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos marca el estricto lineamiento que deben llevar las personas morales, las cuales con la reforma del presente año únicamente deberán cumplir sus obligaciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta conforme a lo dispuesto para el régimen simplificado, el cual a continuación se analiza.

<sup>128</sup> Cfr. [http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97i\\_pmrg.html](http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97i_pmrg.html)

<sup>129</sup> Cfr. [http://www.coparmex.org.mx/contenidos/varios/temporales/foro\\_fiscal/Marquez.ppt](http://www.coparmex.org.mx/contenidos/varios/temporales/foro_fiscal/Marquez.ppt)

### **2.2.2.2. REGIMEN SIMPLIFICADO**

El Régimen Simplificado se estableció en 1990, como un intento de obligar a la economía informal a irse convirtiendo en economía formal, entendiendo por economía informal, aquella que se encuentra realizando sus actividades económicas sin cumplir con sus obligaciones fiscales. Con el Régimen Simplificado se sustituyó al Régimen de Bases Especiales de Tributación, con el que se pagaba una cuota fija por unidad económica y que igualmente que el actual sistema simplificado, fue criticado bajo una imagen de un supuesto no pago de impuestos.

Se pretendía que todas aquellas personas que obtenían ingresos relativamente bajos como lo son pequeños negocios, misceláneas, papelerías, los pequeños agricultores y ganaderos, y toda actividad que hasta ese momento escapaba a las leyes fiscales pudiesen encontrar en este régimen una forma sencilla y que no resultase muy gravosa para el pago de sus impuestos.

Este régimen requeriría del causante, una contabilidad simplificada mediante un sistema de entradas y salidas, que diera por resultado un pago menor de impuestos para quienes optaran por pagar sus contribuciones en este Régimen, a diferencia del Régimen General de Ley de Impuesto Sobre la Renta. De esta manera se alentaba a la economía informal a cumplir con sus obligaciones fiscales, y en realidad este nuevo esquema de tributación tendría buenos resultados ante una carga impositiva mínima.

No obstante, a partir del 1° de enero de 1998, este régimen se limitó únicamente a personas físicas o morales que se dedican a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, así como al autotransporte de carga o pasajeros, dejando fuera a todas las demás personas físicas que tributaban bajo este régimen fiscal.



El régimen simplificado que se propuso, en la exposición de motivos de la iniciativa de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de noviembre de 1989, permitiría que las personas físicas que realizan actividades empresariales, así como para aquellas que se encontraban en el régimen de bases especiales de tributación cumplieren con sus obligaciones sin que esto les implicase una excesiva carga administrativa o fiscal.

Por otro lado, se consideró de gran importancia establecer los motivos que, fueron el sustento para la creación del Régimen Simplificado y que podríamos resumir en los siguientes:

- Un esquema de tributación que simplificara el cumplimiento de las obligaciones fiscales de algunos sectores requerían de un trato especial.
- Un marco específico que fomentara la reinversión de utilidades, gravando únicamente los recursos que se desincorporaran a la actividad productiva de los contribuyentes afectos a éste régimen.
- Un esquema fiscal que estimulara el desarrollo de los sectores primarios de la economía, como el agrícola, el ganadero, el pesquero, el silvícola y el autotransporte.

Por otra parte, el esquema general de tributación para otros contribuyentes ha reconocido las bondades de fomentar la reinversión y gravar únicamente los recursos que se retiren de la actividad productiva, lo que se demuestra con la modificación que para 1999 sufrió la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto de la determinación del impuesto anual de las personas morales, así como de las personas físicas que realicen actividades empresariales, permitiéndoles diferir el 5% del impuesto correspondiente a las utilidades reinvertidas, causándose hasta el momento, en que dichos recursos sean destinados al pago de dividendos.

Cabe señalar que a lo largo de estos años el sector transporte se ha consolidado como uno de los más dinámicos de la economía, al crecer de 1995 a 1999 casi el doble que el resto de la economía en su conjunto, contando con bases firmes para un desarrollo sano y sostenido en el largo plazo, y contribuir al crecimiento equilibrado en las diferentes regiones del territorio nacional.

La incorporación del Régimen Simplificado en nuestro sistema de derecho fiscal, obedeció a la necesidad de brindar facilidades a los contribuyentes cuyas actividades económicas son las agropecuarias, pesqueras, artesanales y del autotransporte en sus dos modalidades, de carga y de pasajeros, con ello se pretende un fácil cumplimiento de las obligaciones tributarias, al igual que promover la reinversión de las utilidades para fomentar el desarrollo de tan importantes sectores.

El que nuestra legislación fiscal contenga un marco específico de régimen simplificado para los sectores a que está destinado, no violenta el principio constitucional de contribuir con el gasto público bajo el principio de equidad, el que significa tratar de manera igual a los iguales y de forma distinta a los desiguales.

Anteriormente las personas físicas que se dedicaban a las actividades artesanales cuyos ingresos eran menores a \$2 millones 986, mil 618 pesos anuales, podían constituirse bajo este régimen, según lo señalaba el anterior artículo 119-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.<sup>130</sup>

Este régimen simplificado se dio con las siguientes finalidades:

- Reconocer la situación y naturaleza de las actividades que incorpora, para evitar desigualdades y estimular el mejoramiento de sectores que se han visto rezagados en el proceso del desarrollo nacional.

---

<sup>130</sup> Nota: Cantidad vigente en el año 2000

- Ajustar el gravamen respectivo con la capacidad real de pago de impuestos de esos contribuyentes, (dada su limitada capacidad económica y administrativa promedio) derivada del principio de equidad.
- Favorecer a la capitalización de los sectores comprendidos en ese régimen, lo que también incidiría en la modernización de esos sectores.
- Simplificar la carga administrativa o fiscal excesiva, para los pequeños y medianos contribuyentes en actividades económicas prioritarias.
- Crear mejores condiciones para dar mayor valor agregado al sector primario de nuestra economía.
- Fomentar un mejor desarrollo regional y nacional mediante la creación de fuentes de trabajo en el sector rural.
- Contribuir a un mejor equilibrio social entre los agentes productivos y el Estado.
- Buscar la ampliación de la base de contribuyentes y un mayor combate a la evasión y elusión fiscal, a fin de que estos sectores contribuyan al gasto público de manera proporcional y equitativa.
- Promover la inversión y el aumento de la productividad de esos sectores para fortalecer la competitividad, ante el deterioro de los precios de sus productos, la grave dificultad para acceder al crédito oportuno, problemas de cartera y grado de pobreza extrema.
- Promover la reinversión de utilidades a fin de apuntalar el desarrollo de los sectores que comprende y facilitar su acceso a tecnologías de punta.
- Combatir la especulación y el desabasto, promoviendo el abasto a la población, de alimentos en mejores condiciones de calidad, cantidad y precio.

Hoy en día los agentes económicos a quienes va dirigido ese trato impositivo especial y regulados específicamente en el artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son las personas físicas o morales dedicadas a las siguientes actividades:

- |                                      |   |
|--------------------------------------|---|
| I. Agrícolas, Ganaderas y Silvícolas | III. De autotransporte terrestre, de carga o pasajeros, con algunas modalidades. y; |
| II. Pesqueras                        | IV. Las constituidas como empresas integradoras.                                    |

Así pues, las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como de autotransporte terrestre de carga o pasajeros, como ya se comentó y las empresas integradoras, pueden tributar bajo el régimen simplificado.<sup>131</sup>

Entre otras, tienen las siguientes obligaciones, señaladas en el artículo 81 y 82 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según corresponda a su actividad y de acuerdo con el monto de sus ingresos, así como la opción elegida para tributar.

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, dentro del mes siguiente al día en que firmen su acta constitutiva.

Una vez inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, deberán:

- Efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto de ejercicio y en caso de contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas,

---

<sup>131</sup> Cfr. <http://pri.senado.gob.mx/csocial/Conferencias/2001/agosto/erh15ago01.html>

ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán realizar pagos provisionales semestrales,

- Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban,
- Presentar declaración anual de los impuestos a que estén obligadas, así como declaraciones informativas que les correspondan.
- Llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones fiscales y conservarla,
- Expedir comprobantes que reúnan los requisitos fiscales y llevaran la leyenda "Contribuyente del Régimen de Transparencia",
- Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información necesaria.
- Calcularan y enterarán, el impuesto por cada uno de sus integrantes, aplicando la tasa del 32%.
- Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, y
- Emitir y recabar la documentación comprobatoria de los ingresos y de las erogaciones, respectivamente, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en las demás disposiciones fiscales.<sup>132</sup>

De lo antes expuesto, consideramos que el régimen simplificado es el mas sencillo y el que mejor le acomoda al contribuyente de relativamente poco ingreso, aunado a que en la legislación vigente se contempla a un mayor numero de personas en este régimen, es decir es mas general.

---

<sup>132</sup> Cfr. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Ediciones Fiscales ISEF, art. 81 y 82.

### **2.2.2.3. REGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**

Este régimen de consolidación fiscal lo tenemos regulado en el artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y es un régimen mas por el que las personas morales pueden constituirse y tributar.

Específicamente se encuentran dentro de este régimen las empresas controladoras que residan en México, que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tengan acuerdo amplio de intercambio de información.

La sociedad controladora aplicara al resultado fiscal consolidado la tasa de 32%, para obtener el impuesto a pagar en el ejercicio, asimismo el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala los siguientes requisitos para ejercer la opción de consolidación:

- Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y obtenga autorización del Servicio de Administración Tributaria para determinar su resultado fiscal consolidado.
- Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por lo que opten por el régimen de consolidación. Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

Respecto a la forma de obtener el resultado fiscal consolidado, el artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que se obtendrá la utilidad o la pérdida fiscal consolidada conforme a la suma de las utilidades fiscales

del ejercicio de que se trate correspondiente a las sociedades controladas, restando las pérdidas fiscales del ejercicio en que haya incurrido las sociedades controladas, sin la actualización, asimismo, según sea el caso, se suma la utilidad fiscal o se resta la pérdida fiscal, del ejercicio de que se trata, además se suma o resta, en su caso, las modificaciones a la utilidad o pérdida fiscales de las sociedades controladas correspondientes a ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, por último se resta el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas, con algunas consideraciones específicas.

Sobre las obligaciones de las sociedades controladoras que opten por éste régimen, los artículos 69 y 72 de la Ley de Renta señalan, entre otras las siguientes:

- Llevar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada aplicando las reglas y el procedimiento específico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  
- Llevar los siguientes registros:
  - a) Los que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada,
  - b) De las utilidades y las pérdidas fiscales generadas por las sociedades controladas en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas,

- c) De las utilidades y las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas,
- d) De las utilidades fiscales netas consolidadas que se integran con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.
- Presentar declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio en la que determinara el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En esta declaración acreditará el monto de los pagos provisionales consolidados efectivamente enterados ante las oficinas autorizadas.
  - Presentar declaraciones complementarias, en caso de ser necesario.
  - Presentar declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte enterará ante las oficinas autoridades el 40%.
  - En el caso de que una sociedad controladora celebre operaciones con una o más de sus sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de esta Ley.



## 2.3. CALCULO DEL ISR, SUBSIDIO Y CREDITO GENERAL AL SALARIO PARA ASALARIADOS.

### 2.3.1. DEL INGRESO

Las personas físicas calcularán el impuesto del mes sumando, a los ingresos obtenidos, la utilidad gravable determinada, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones. A la cantidad que se obtenga se le aplicara la siguiente tarifa del artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	% SOBRE EXCEDENTE
0.01	429.44	0.00	3.00
429.45	3,644.94	12.88	10.00
3,644.95	6,405.65	334.43	17.00
6,405.66	7,446.29	803.76	25.00
7,446.30	8,915.24	1,063.92	32.00
8,915.25	17,980.76	1,533.98	33.00
17,980.77	52,419.18	4,525.60	34.00
52,419.19	En adelante	16,234.65	35.00

Se calcula de la siguiente manera, por ejemplo (1):

Base del impuesto	\$7,000.00
(-) Limite inferior	<u>\$6,405.66</u>
(=) Excedente del límite inferior	\$ 594.34
(X) Porcentaje aplicable sobre el excedente del límite inferior	<u>25%</u>
(=) Impuesto marginal	\$ 148.58
(+) Cuota fija	<u>\$ 803.76</u>
(=) ISR antes de subsidio y crédito general	<u>\$ 952.34</u>

### **2.3.2. DEL SUBSIDIO**

Por lo que respecta al subsidio, como ya fue señalado en la presente investigación, es una ayuda o auxilio de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares, con el fin de aumentar la actividad y mantenerlas en operación a los trabajadores de bajos ingresos y por ende con pocas prestaciones sociales, por lo que según lo anterior, gozarán de un subsidio contra dicho impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes por salarios y en general por los que presten un servicio personal subordinado.

Aunado a lo anterior, el subsidio es una reducción aplicable al impuesto sobre la renta para las personas físicas. El subsidio a que tienen derecho los trabajadores será el monto del subsidio acreditable que se determinará en función de la proporción de subsidio calculada por el patrón.

Asimismo de acuerdo al Art. 114 (antes 80-A), la proporción para el subsidio acreditable, se calculará para todos los trabajadores.

Por lo anterior su obtención se da dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior entre el total de las erogaciones efectuadas por el mismo período.

Por la confusa redacción del artículo 114 (antes Art. 80-A) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha dado lugar a una multiplicidad de

interpretaciones, sobre que debe entenderse como PAGOS y que como EROGACIONES. El texto original dice como sigue:

"... La proporción mencionada se CALCULARA PARA TODOS LOS TRABAJADORES del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el EJERCICIO inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, en los términos de este Capítulo, entre el monto que se obtenga de restar al total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas por el patrón al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado y al Sistema de Ahorro para el Retiro. Cuando la proporción determinada sea inferior al 50% no se tendrá derecho al subsidio".

Es importante señalar, en la presente investigación que el texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2001, en lo conducente a esto mismo señalaba:

"... La proporción mencionada se calculara para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, en los términos de este Capítulo, entre el monto que se obtenga de restar al total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la

prestación de servicios personales subordinados, incluyendo entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo. Cuando la proporción determinada sea inferior al 50% no se tendrá derecho al subsidio”.

Si comparamos los anteriores textos transcritos, encontramos que en la vigente se anexa y aclara lo conducente a “las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas por el patrón al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado y al Sistema de Ahorro para el Retiro”, en virtud se reformó para que no se deban incluir dichas cuotas para calcular la proporción del subsidio acreditable para los trabajadores, cuestión que provocó muchos problemas y que hoy aparentemente está resuelto.

Si la proporción se calcula para todos los trabajadores, esto quiere decir que es un mismo porcentaje para todos, y no un porcentaje calculado en forma individual, ya que la redacción no dice “ Se calculara para cada uno de los trabajadores”, esto es, la interpretación debe hacerse en sentido gramatical.

“El ejercicio”, en términos del Art. 11 del Código Fiscal de la Federación, se entiende que es el ejercicio fiscal que coincide con el año calendario. Por lo que se hace referencia a los pagos y erogaciones del año inmediato anterior.

El total de EROGACIONES serían los mismos ingresos gravados, más los ingresos exentos (que se tomaban de la declaración anual de salarios) y más cualquier otro concepto derivado de la Relación de Trabajo.

Según es señalado en el artículo 114, 4º párrafo, que para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla, disminuido con el monto que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hayan los pagos por dichos conceptos.

Los pagos y erogaciones, según el Art. 114 (antes 80-A) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece, dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, entonces se considera a que se refiere al total de pagos efectuados a los trabajadores menos las partes exentas, es decir, los ingresos gravados, que serían, Salarios, Destajos, Comisiones, Prima Vacacional y Dominical, Participación de Utilidades, Pagos por Retiro y cualquier otro pago derivado de la Relación de Trabajo.

También deben considerarse dentro del rubro de PAGOS, los referentes a los trabajadores de salario mínimo general, aunque no hayan causado impuesto.

Por lo que las Erogaciones son los mismos PAGOS antes mencionados, pero en forma bruta (sin deducción), más cualquier otro concepto erogado relacionado con los trabajadores, como serían:

- Prestaciones de Previsión Social: Reembolso de Gastos Médicos, Hospitalarios y Dentales, Seguro de Vida, ayuda para gastos funerarios,

Fondo de Ahorro, Subsidio por Incapacidad, Becas para los trabajadores, actividades culturales y Deportivas, etc.

- Depreciación del equipo de comedor.
- Servicio de Comida.
- Depreciación del equipo de transporte de los trabajadores.<sup>133</sup>
- Capacitación del Personal.
- Vales de despensa, de gasolina, de restaurante y par ropa.
- Programas de salud ocupacional.
- Depreciación de Instalaciones deportivas.
- Aportaciones Patronales para fondos de pensiones o de primas de antigüedad.
- Gastos de fiesta para los trabajadores.
- Depreciación y gastos de guarderías infantiles.
- Ayuda para renta, para artículos escolares, dotación de anteojos.
- Jubilaciones. Pensiones y haberes de retiro.
- Aportación Patronal del, 5% al INFONAVIT.
- Cuota Patronal del Seguro Social.
- Impuesto del 1% Sobre Remuneraciones, entre otros.<sup>134</sup>

---

<sup>133</sup> Cfr. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Ediciones Fiscales ISEF, México 2002, Artículo 114, cuatro párrafo.

<sup>134</sup> Cfr. <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

Un ejemplo de los conceptos que se incluyen para la proporción de subsidio acreditable, lo tenemos con los siguientes datos inventados (2):

DETERMINACION DE LA PROPORCIÓN DE SUBSIDIO ACREDITABLE PARA 2001 (Se toman datos del ejercicio inmediato anterior)			
Conceptos	Total de erogaciones	Exenta	Gravada
Sueldos	800,000	0	800,000
Aguinaldos	40,000	18,000	22,000
Horas extras	30,000	25,000	5,000
Previsión social	80,000	32,000	48,000
Primas vacacionales	12,000	12,000	0
Primas dominicales	8,000	8,000	0
Premios de productividad	6,000	0	6,000
Premios de puntualidad	5,000	0	5,000
Despensa	6,000	6,000	0
PTU pagada	5,000	5,000	0
Gastos de comedor	20,000	20,000	0
Cuota sindical	3,000	3,000	0
Gastos de fiesta	1,000	1,000	0
De fin de año	2,000	2,000	0
IMSS, SAR, Infonavit	180,000	180,000	0
	1'197,000	311,000	886,000
Determinación de la proporción para 2002:			
Percepción gravada en 2001	= 886,000		= 0.74
Total de erogaciones en 2001	1'197,000		

$$\text{SUBSIDIO NO ACREDITABLE} = (1 - \text{SUBSIDIO TOTAL}) * 2$$

$$1 (-) \text{SUBSIDIO TOTAL} = 1 - 0.7401$$

$$\text{DIFERENCIA} = 0.2594$$

$$\text{DIFERENCIA (*) 2} = 0.2594 * 2$$

$$\text{SUBSIDIO NO ACREDITABLE} = 0.5198 = 51.98\%$$

$$\text{SUBSIDIO ACREDITABLE} = 1 - \text{SUBSIDIO NO ACREDITABLE}$$

$$1 (-) \text{SUBSIDIO NO ACREDITABLE} = 1 - 0.5198$$

$$\text{SUBSIDIO ACREDITABLE} = 0.4802 = 48\%$$

En el presente ejemplo puede apreciarse que la proporción de subsidio que se aplicaría para 2002 sería del 48% y que en el concepto de total de erogaciones se incluyó al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Sistema de

Ahorro para el Retiro (SAR), e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit).<sup>135</sup>

Asimismo, el calculo sin incluir las cuotas del IMSS, SAR e INFONAVIT, sería el siguiente:

$$\begin{aligned} \text{SUBSIDIO NO ACREDITABLE} &= (1 - \text{SUBSIDIO TOTAL}) * 2 \\ 1 (-) \text{SUBSIDIO TOTAL} &= 1 - 0.8711 \\ \text{DIFERENCIA} &= 0.1289 \\ \text{DIFERENCIA (*) 2} &= 0.1289 * 2 \\ \text{SUBSIDIO NO ACREDITABLE} &= 0.2578 = 25.78\% \end{aligned}$$

$$\text{SUBSIDIO ACREDITABLE} = 1 - \text{SUBSIDIO NO ACREDITABLE}$$

$$\begin{aligned} 1 (-) \text{SUBSIDIO NO ACREDITABLE} &= 1 - 0.2578 \\ \text{SUBSIDIO ACREDITABLE} &= 0.7422 = 74.22\% \end{aligned}$$

Como podemos apreciar, la diferencia aproximadamente sería del 26%, así que la proporción de subsidio que le corresponde a cada trabajador sería mayor sin incluir las erogaciones del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR), e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit).

Para determinar el subsidio acreditable, del ejemplo (1) del calculo del Impuesto Sobre la Renta, aplicaremos la siguiente tabla del artículo 114 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

<sup>135</sup> Cfr. <http://www.emprefiscal.com.mx/pdff/291/r290-06.htm>



LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	% DE SUBSIDIO
0.01	429.44	0.00	50.00
429.45	3,644.94	6.44	50.00
3,644.95	6,405.65	167.22	50.00
6,405.66	7,446.29	401.85	50.00
7,446.30	8,915.24	531.96	50.00
8,915.25	17,980.76	766.98	40.00
17,980.77	28,340.15	1,963.65	30.00
28,340.16	En adelante	3,020.30	0.00

#### Cálculo del Subsidio Acreditable

Ingresos	\$7,000.00
(+) Impuesto Sobre la Renta	\$ 952.54
(=)	\$7,952.54
(--) Limite Inferior (art. 114)	\$6,405.66
(=) Excedente de Limite Inferior	\$1,546.88
(X) % de Limite Inferior según tabla del 113	10%
(=) Impuesto Marginal	\$ 754.68
(+) Cuota Fija (art. 114)	\$ 401.85
(=) SUBSIDIO	\$ 556.53
(X) Proporción de Subsidio Acreditable	74.22% (*) <sup>136</sup>
(=) Monto de subsidio acreditable	\$ 413.05
(X) Proporción de Subsidio Acreditable	48% (**) <sup>137</sup>
(=) Monto de subsidio acreditable	\$ 267.13

De los cálculos anteriores, se visualiza en dinero cuanto pagaría de Impuesto Sobre la Renta un contribuyente que gana \$7,000.00, según la proporción del subsidio que calcule el patrón, es decir, en este supuesto antes de la reforma de este año, el trabajador recibiría \$144.92 pesos menos y a final de cuentas esto es lo que verdaderamente es trascendente.

<sup>136</sup> (\*) dato incluyendo los pagos al IMSS, SAR e INFONAVIT

<sup>137</sup> (\*\*) dato sin incluir los pagos al IMSS, SAR e INFONAVIT

### 2.3.3. DEL CRÉDITO GENERAL AL SALARIO.

El crédito al salario, lo encontramos actualmente en el artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y como ya fue señalado, es un beneficio creado a favor de los trabajadores de menores ingresos, con la finalidad de incrementar su ingreso disponible, de esta manera las personas que hagan pagos por sueldos y salarios, en el cálculo del Impuesto Sobre la Renta aplicarán el crédito al salario. Dicho crédito se determinará en función del monto de los ingresos que sirven de base para calcular el impuesto conforme a la tabla contenida en el dicho artículo 115 (antes 80-B), señalada a continuación:

PARA INGRESOS DE \$	HASTA INGRESOS DE \$	CAS MENSUAL
0.01	1,531.38	352.35
1,531.39	2,254.86	352.20
2,254.87	2,297.02	352.20
2,297.03	3,006.42	352.01
3,006.43	3,062.72	340.02
3,062.73	3,277.13	331.09
3,277.14	3,849.02	331.09
3,849.03	4,083.64	306.66
4,083.65	4,618.85	281.24
4,618.86	5,388.68	255.06
5,388.69	6,158.47	219.49
6,158.48	6,390.86	188.38
6,390.87	En adelante	153.92

El crédito al salario determinado se disminuirá del impuesto subsidiado y la diferencia que se obtenga deberá entregarse al trabajador

conjuntamente con el pago por salarios, siempre y cuando el impuesto subsidiado sea menor al crédito al salario.

Las modificaciones al crédito al salario consisten en que se elimina la aplicación del crédito general para personas específicamente determinadas. En materia de crédito al salario, se pretende que únicamente se otorgue en beneficio de quien realmente lo necesita y que no sea aprovechado por los patrones para pagar menores sueldos y salarios.

En el ejemplo (1) donde el supuesto ingreso de un asalariado es de \$7,000.00, aplicando la tabla antes transcrita, tendría un crédito al salario mensual de \$153.92, cantidad que se disminuirá del impuesto a pagar después de aplicar el subsidio correspondiente.

Asimismo es de suma importancia señalar que cuando el impuesto a cargo disminuido con el subsidio que, en su caso, le sea aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual que resulte conforme a la tabla que estamos aplicando, se le podrá pagar dicho monto, sumándose a su salario.

## **CAPITULO III**

### **PROBLEMÁTICA DEL ARTÍCULO 80-A, HOY 114 DE LA LEY DEL ISR.**

#### ***3.1.- LA APLICACIÓN DE LAS JURISPRUDENCIAS ANTERIORES A LA DEL 18 DE MAYO DE 2001.***

Como ya lo señalamos en el primer capítulo de la presente investigación, las jurisprudencias aplicadas antes de la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consistían a grandes rasgos en que por una parte se incluyeran las aportaciones del Instituto Mexicano del Seguro Social y INFONAVIT para el cálculo de la proporción del subsidio acreditable para los trabajadores, por otra parte se dictó otra jurisprudencia en la que se determinó lo contrario, situación que provocó grandes conflictos en los contribuyentes, ya que primero no se incluían dichos pagos, por lo tanto el subsidio a los trabajadores era mayor y posteriormente debían incluirlos, por lo que el subsidio pagado a los trabajadores era menor, por lo tanto el Impuesto Sobre la Renta debía ser mayor.

A efecto se transcriben las tesis encontradas que motivaron a la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CALCULO PARA DETERMINAR EL SUBSIDIO ACREDITABLE EN MATERIA DE. NO LO CONSTITUYEN LAS CONTRIBUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. De una adecuada interpretación de lo dispuesto por el artículo 80-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que rige el cálculo del subsidio acreditable, se obtiene que las cuotas aportadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, no deben considerarse como erogaciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados, que incidan en el cálculo de la proporción del subsidio acreditable; ciertamente dichas aportaciones tienen por objeto beneficiar a los trabajadores en la medida en que se obtengan niveles de ingresos más altos y por ende, otorgar mayor porcentaje al subsidio, mientras más elevado sea el ingreso gravado, lo que se obtiene a través de la reducción de ese porcentaje, en la medida que aumenten las prestaciones exentas del ingreso percibido, en relación a las cuotas aportadas a los institutos de seguridad social de referencia, las cuales de acuerdo al artículo segundo, del Código Fiscal de la Federación, no son ingresos sino contribuciones; de ahí que, de acuerdo al artículo 77, fracción VII y XI, de la ley en consulta, se establece que no pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos, entre otros, la entrega de los depósitos al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, o a los demás institutos de seguridad social, así como la cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones."

LA ANTERIOR EMITIDA POR EL SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Novena Epoca Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XI, MARZO DE 2000 Tesis: XV.2º.J/9 Página: 878

"SEXTO.- Resulta esencialmente fundado lo expuesto por la autoridad en su único agravio, en el que básicamente aduce: Que la Sala Fiscal realizó una indebida interpretación del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al señalar que los pagos efectuados al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (sic) no deben considerarse para el cálculo del subsidio acreditable, porque no constituyen ingresos directos de los trabajadores, circunstancia esta que no exige dicho precepto, ni el anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para mil novecientos noventa y ocho: que la litis consistía en determinar si los pagos efectuados a los referidos institutos debían tomarse en cuenta para el cálculo del subsidio y no si

tales pagos constituían o no ingresos directos de los trabajadores: que la Sala del conocimiento efectuó una incorrecta interpretación del precepto antes invocado, y de la exposición de motivos del decreto que reformó diversas disposiciones fiscales vigentes a partir del primer día de enero de mil novecientos noventa y uno, ya que deja entrever que el precitado artículo materializó el contenido de la exposición de motivos, para concluir que las cuotas enteradas a los mencionados institutos no deben ser consideradas para establecer el monto del subsidio acreditable, toda vez que el contenido de la norma legal creada por el legislador no necesariamente debe corresponder a lo señalado en la exposición de motivos, pues incluso puede contraponerse a las razones indicadas en la iniciativa, por lo tanto, la ley debe analizarse a la luz de su propia naturaleza y contenido: que de una adecuada interpretación del quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que para determinar el subsidio acreditable contra el impuesto sobre la renta que derive de los ingresos, deben considerarse en este rubro las cuotas enteradas a los institutos de seguridad social, ya que se trata de erogaciones realizadas por el patrón con motivo de la prestación de servicios personales subordinados, máxime que dicho precepto dispone que en las erogaciones se incluyen los gastos relacionados con la previsión social; que la responsable realizó una incorrecta interpretación del párrafo quinto del precepto en cita, al limitar las erogaciones para el cálculo de la proporción del subsidio a aquellas que representan un ingreso para el trabajador, sin que tal disposición la contenga el invocado, sino que solamente se refiere a que todas las erogaciones deban representar un ingreso para el trabajador, y que se generan por la prestación de cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados: que la expresión "aunque no sean deducibles para el patrón ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas", debe entenderse en el sentido de que no todas las erogaciones necesariamente representan un ingreso para el trabajador; que si el legislador no incluyó de manera expresa las aportaciones a los Institutos de referencia, fue porque de manera genérica se refirió a todas las erogaciones derivadas de la prestación de un trabajo personal subordinado y gastos efectuados en relación a la previsión social, además de insertar la frase "entre otras".- ..."

La postura anterior la sostuvo el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, en la revisión fiscal número 309/99, el veintiséis de octubre de dos mil.

De lo anterior se deduce que existió temporalmente una gran inseguridad e incertidumbre jurídica, reflejada en la economía, tanto de los

trabajadores con derecho a ese subsidio mayor o menor, como de los patrones que calculan ese subsidio, es decir los patrones se ven afectados primero porque no tienen la certeza de cómo deben exactamente calcular dicho subsidio, con el temor de calcularlo mal y eso se vea reflejado en sus declaraciones fiscales, específicamente al declarar el impuesto retenido y el que debe pagar, por lo que existe la posibilidad de que el patrón se convierta en un evasor de impuestos involuntario, con el temor de que le determinen un crédito fiscal por diferencias del Impuesto Sobre la Renta no declarado o pagado.

Por otro lado, tenemos a la situación del trabajador, quien se ve afectado económicamente, lo cual es un punto de gran trascendencia en la vida del ciudadano mexicano que presta un trabajo subordinado y que a cambio recibe un salario mínimo, el cual puede ser mayor gracias al subsidio que recibe por parte del Estado, en estas circunstancias el hecho de que unos meses, según las autoridades se debe incluir las aportaciones del IMSS, INFONAVIT para el cálculo de la proporción del subsidio y otros meses no se deben incluir dichas aportaciones, es traducido a lo que verdaderamente le importa al trabajador, una disminución a la cantidad en dinero que recibe, ya que dos o trescientos pesos menos o la cantidad que sea menos es lo que realmente le afecta al trabajador, ya por demás afectado.

Las autoridades por su parte, antes de la jurisprudencia que resolvió la contradicción de tesis, solo les correspondía esperar el desenlace antes de actuar a cobrar o no adeudos que probablemente tuvieran los contribuyentes, o lejos de esperar iniciar visitas o auditorias para cobrar la diferencias que omitieron pagar los patrones, esto en virtud de que como sabemos, México necesita recursos públicos.

Esto es así, la incertidumbre es añeja, como ya se señaló, data de 1991 que es cuando empieza la confusión de si se debían o no incluir dichas cuotas para el cálculo de la proporción del tan mencionado subsidio, es decir tiene

diez años aproximadamente esta confusión tiempo en que muchas empresas no sabían si estaban calculando bien o no sus pagos, mismo tiempo que la autoridad pudo y no determinar créditos fiscales y hasta iniciar querrela en materia penal.

En resumen la inseguridad del contribuyente de cómo calcular la proporción del subsidio, estaba latente durante mucho tiempo y con ello la preocupación de tener algún problema con Hacienda, cuestión que a nadie le gustaría.

### **3.2.- LA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE 18 DE MAYO DE 2001.**

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como ya lo señalamos, resolvió la contradicción de tesis en el sentido de incluir las aportaciones del IMSS, INFONAVIT, para determinar la proporción del subsidio acreditable para cada trabajador, lo cual concluyó la controversia de si se debía incluirse o no dichas aportaciones, lo cual aparentemente resolvió el problema, ya que después de esta conclusión empezaron a surgir inquietudes sobre la constitucionalidad del artículo 80-A, motivo por el cual finalmente se reformó dicho artículo señalando que dichas aportaciones no se debían incluir para tan referida proporción del subsidio a que tienen derecho los trabajadores asalariados, para quedar como esta hoy en día.

A efecto se transcribe a continuación dicha jurisprudencia:

**"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. PARA OBTENER LA PROPORCIÓN APLICABLE PARA CALCULAR EL MONTO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE CONTRA ESE TRIBUTOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 80-A DE LA LEY RELATIVA, DEBEN INCLUIRSE LAS CUOTAS PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES DENTRO DE LAS**



**EROGACIONES RELACIONADAS CON LOS SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS.** Si se toma en consideración, por un lado, que conforme a lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla prevista en el propio artículo, disminuido en el monto que se obtenga de multiplicarlo por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por los conceptos señalados, proporción que se calculará para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo ejercicio por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo y, por otro, que la intención del legislador al establecer el citado subsidio, no fue la de beneficiar por igual o en la misma proporción a todos los trabajadores, sino que pretendió que el beneficio fuera proporcionalmente mayor para los trabajadores con menos ingresos y proporcionalmente menor para los que perciban ingresos mayores, así como que el beneficio aumente proporcionalmente en la medida en que el contribuyente reciba menos prestaciones exentas y disminuya proporcionalmente, según se perciban más prestaciones exentas, resulta inconcuso que para obtener la proporción aplicable a fin de determinar el monto del mencionado subsidio, deben incluirse las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores dentro del total de las erogaciones efectuadas por los empleadores relacionadas con la prestación de los servicios personales subordinados. Ello es así, porque si bien es cierto que tales cuotas tienen el carácter de contribuciones, específicamente de aportaciones de seguridad social, en términos de lo previsto por el artículo 2o., fracción II, del Código Fiscal de la Federación, también lo es que constituyen gastos de previsión social a cargo de los empleadores, que representan para los trabajadores percepciones a través del depósito en sus cuentas individuales dentro de los sistemas de ahorro para el retiro, de las cuotas relativas al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y de las aportaciones de vivienda, así como prestaciones que les permiten quedar asegurados contra eventualidades protegidas por los seguros de riesgo de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y

vida, guarderías y prestaciones sociales. Además, de no incluirse dichas cuotas dentro de las erogaciones referidas, se provocaría que algunas de las prestaciones de seguridad social que perciben los trabajadores con motivo de los gastos que en ese renglón realiza el patrón, no se consideraran para determinar la proporción aplicable para calcular el monto del subsidio acreditable, aun cuando estuvieran exentas del pago del impuesto, con lo cual no se alcanzaría el señalado propósito del legislador, porque al percibir los trabajadores las prestaciones en efectivo o en especie por parte de los institutos de seguridad social al darse los supuestos legales previstos para ello, y al constituir dichas prestaciones ingresos exentos total o parcialmente del pago del impuesto, en términos de lo previsto en el artículo 77 de la ley que regula este impuesto, no se incluirían ya dentro de las erogaciones patronales por concepto de previsión social a pesar de derivar del pago de las cuotas patronales, junto con las que corresponden a los obreros y de la correspondiente aportación estatal.

Contradicción de tesis 97/2000-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Segundo del Décimo Quinto Circuito. 11 de mayo de 2001.

De la anterior transcripción se desprende que aparentemente los ministros de la Corte confundieron la naturaleza de un gasto de previsión social a cargo de los patrones, con un ingreso total o parcialmente exento, que los trabajadores tendrán derecho a recibir a futuro, dependiendo de la situación que guarden las relaciones laborales y de las contingencias que se presenten y que difícilmente se podrán cuantificar en el supuesto de que la reciban los trabajadores.

En efecto, al quedar aclarada la contradicción en cuestión, las empresas quedaban obligadas a cubrir correctamente el ajuste de los últimos cinco años con recargos y actualizaciones, dado que los patrones están obligados a retener el impuesto de sus trabajadores y ser responsables solidarios de las omisiones que pudieran presentar a este respecto, el Servicio de Administración Tributaria tiene la facultad de cobrarle e estos las diferencias derivadas de las retenciones mal hechas, en este sentido, la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no afecta directamente a los trabajadores, adicionalmente, la

Ley Federal del Trabajo los protege de los cargos que en su caso les quisieran hacer los patrones, por retenciones incorrectas, y el Fisco no interviene en ese terreno.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis, dejó sentada la interpretación del referido artículo 80-A, es decir resolvió en esa jurisprudencia sobre el punto de vista de la legalidad de dicho artículo, sin embargo no resolvió si era o no constitucional, por lo que posteriormente, en la misma Corte se dictaron dos tesis aisladas con los rubros siguientes:

"RENTA. EL ARTÍCULO 80-A. PARRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL RELATIVO, TRANSCREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL CONSIDERAR A LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, PARA EFECTOS DE REDUCIR EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, INCREMENTAR LA OBLIGACION TRIBUTARIA A CARGO DE LOS TRABAJADORES".

"RENTA. LAS APORTACIONES PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES NO REVELAN CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS TRABAJADORES".

De lo anterior se desprende que si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exigía un Impuesto Sobre la Renta a cargo de los trabajadores y por ende la responsabilidad solidaria de sus patrones, hubiese sido inconstitucional, aunque para llegar a esto la autoridad hubiera tenido que realizar la visita fiscal y determinar la liquidación correspondiente, posteriormente el contribuyente hubiera tenido que impugnarla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, después contra la sentencia de este Tribunal acudir al juicio de amparo ante un Tribunal Colegiado de Circuito y reclamar los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación las tesis de inconstitucionalidad. Aunado a lo anterior tenemos el desgaste físico y económico de los patrones como

responsables solidarios de los trabajadores, quienes hubieran tenido que hacer el "viacrucis" señalado.

Lo anterior en resumen es sencillamente incertidumbre jurídica y confusión en los contribuyentes, en una materia que es tan delicada como lo es en la fiscal, en la cual va en juego no sólo la economía y patrimonio del contribuyente sino también su libertad, ya que la omisión total o parcial de la contribución del Impuesto Sobre la Renta es defraudación fiscal y por ende delito fiscal tipificado en el Código Fiscal de la Federación y en el Código Penal Federal, el cual es sancionado con penas privativas de la libertad y mientras se reforma o no el precepto legal que se trate, la inseguridad del contribuyente esta latente, aunque sea un buen ciudadano que siempre se comporte con forme a derecho.

### ***3.3.- LAS FACULTADES DE FISCALIZACION BAJO EL NUEVO CRITERIO DE LA SCJN.***

En cuanto a la decisión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de incluir las aportaciones del IMSS, INFONAVIT y SAR, ésta dio pauta a las autoridades para invitar a los patrones contribuyentes a regularizar y pagar la diferencia del Impuesto Sobre la Renta que habían omitido pagar por haber calculado incorrectamente la proporción del subsidio que les pago a los trabajadores, cuestión que hizo la autoridad recaudadora

Antes de la reforma, las autoridades, apegadas a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación empezaron a invitar a los contribuyentes a regularizar los pagos de las diferencias omitidas del Impuesto Sobre la Renta, lo cual algunos contribuyentes probablemente atendieron y pagaron de su propio bolsillo, otros hicieron caso omiso de tal invitación

arriesgándose a que se les determinara un crédito fiscal y otros acudieron al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en donde, depende mucho el criterio de la Sala que haya atendido las impugnaciones de tales invitaciones puesto que algunas sobreseyeron las demandas en virtud de que solo son invitaciones y otras atendieron admitiendo a tramite dichas demandas con resoluciones tal vez desfavorables para el contribuyente, la cuestión es que toda esta situación fue tan incierta que la mejor opción y la única era la reforma al artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por su parte la autoridad recaudadora podía requerir las diferencias del impuesto mal retenido, lo cual realizó mediante invitación al contribuyente para que de forma voluntaria regularizara su situación y pagara la diferencia adeudada, cuestión que posteriormente con la reforma la autoridad quedo como poco seria, ya que pareciera que estaba jugando, porque primero cobra y después tiene que decir, a no siempre ya no tienes que pagar.

La situación fiscal de muchas empresas fue verdaderamente incómoda, al extremo de que algunas recibieron "invitaciones" de la Secretaría de Hacienda para que asuman su responsabilidad solidaria en esta materia y pagaran las diferencias omitidas junto con actualización y recargos, facultad que tenía la autoridad recaudadora.

Por otra parte el Poder Legislativo al reformar el referido artículo 80-A, deja a salvo, tanto la legalidad como la constitucionalidad de dicho precepto, pero definitivamente esa es una pequeñísima parte de un cumulo de deficiencias y lagunas en materia fiscal, en donde tiene el deber de trabajar y reformar antes de que se ocasione conflictos grandes y costosos, tanto para contribuyentes como para el Estado, como lo fue el asunto del artículo motivo de la presente investigación.

### **3.4.- LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA NUEVA JURISPRUDENCIA PARA LOS PATRONES Y PARA LOS TRABAJADORES.**

Los efectos de la aplicación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es esencialmente de tipo económica y jurídica, entre otros. Económica en virtud de que el patrón tenía que pagar de su bolsillo el Impuesto Sobre la Renta que le pago de forma "incorrecta" a los trabajadores, ya que no podía descontárselo de su sueldo y en muchas casos esto traería consecuencias terribles como quiebras de empresas o por lo menos desfalcos de gran importancia. Es importante mencionar que el patrón debía apearse a lo señalado en los artículos 110 y 517 de la Ley Federal del Trabajo, en lo referente a los descuentos al salario y a las acciones que prescriben, aun cuando las diferencias las podría cobrar el empleador (retenedor), lógicamente más los accesorios correspondientes, conforme a lo establecido al quinto párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido".

Los patrones que a fin de cuentas tenían que regularizar su situación de alguna forma, tenían que acudir con un asesor fiscal para ver la posibilidad de implementar alguna mecánica para defenderse de Hacienda porque con el temor de que vinieran auditorías para revisar y que les dijeran debes tanto y tienes que pagar o te embargo, de alguna manera los patrones se tenían que prevenir y proteger, lo cual se refleja en dinero, en gastos para el patrón o la empresa, molestias, definitivamente inseguridad jurídica.

Por otro lado no debemos dejar a un lado a los trabajadores, a quienes económicamente les afectaría ya que la cantidad que se les descontaría o se les hubiera descontado es muchas veces vital ya que son cantidades con las que tal vez pueden comer uno o dos días lo cual podía ser terrible.

La gravedad de la situación estriba en que en otras materias, por ejemplo en la penal, existe la seguridad de cómo debemos comportarnos, lo que podemos y no podemos hacer, en materia civil lo mismo, pero en materia fiscal que es tan delicada por que va en juego nuestro patrimonio y nuestra libertad no sabemos a ciencia cierta lo que debemos o no debemos hacer, en algunos casos específicos, como que es para muchos contribuyentes evasores posibilidades de hacer trampa, lo grave es eso, que ante una regulación poco clara se fomenta que los contribuyentes hagan trampa y si la hacen bien nadie los molesta, situación que va en contra de una cultura tributaria y que no debemos permitir.

Es importante destacar que si bien es cierto la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la invitación que realizó Hacienda no afecta a trabajadores que perciben ingresos menores de cuatro salarios mínimos, aproximadamente, cuestión que no es consuelo porque de cualquier forma afecta a la clase trabajadora, disminuyendo su ingreso, también es cierto que el verdaderamente afectado es el patrón como responsable solidario, a quien a fin de cuentas, por medio de visita o auditoria se le finca responsabilidad fiscal y aun mas penal, lo cual es grave ya que nos damos cuenta que un contribuyente que cumple con sus impuestos de forma correcta o incorrecta involuntariamente puede incurrir en un delito fiscal y llegar a la perder su libertad y/o patrimonio.

## **CAPITULO IV**

# **EL ARTÍCULO 80 "A", HOY 114 DE LA LEY DEL ISR EN EL CALCULO Y PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE, ASÍ COMO SUS CONSECUENCIAS EN LA ECONOMIA PARA LOS PATRONES Y LOS TRABAJADORES**

### ***4.1.- EL CALCULO Y LA PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE PARA LOS ASALARIADOS.***

Como ya lo desglosamos en el Capitulo II de la presente investigación, el calculo para determinar la proporción del subsidio acreditable, para los asalariados es bastante complejo, a la vista de cualquier contribuyente que se dedica a determinada actividad empresarial, es decir forzosamente requiere de una persona especializada, contador o asesor fiscal para poder realizar cualquier calculo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en específico el del subsidio acreditable, lo anterior no es mas que erogaciones para el patrón comenzando con los honorarios del contador publico o asesor fiscal, siguiendo con los impuestos que tiene que pagar y terminando con los gastos que provocan situaciones como la de la confusión, motivo de la presente investigación.



La situación es así, debido a lo confusa que es la Ley del Impuesto Sobre la Renta en general, nos lleva a conflictos que son muy costosos y desgastantes, tanto para el contribuyente como para el Estado, sin dejar de lado la incertidumbre del trabajador que no sabe a ciencia cierta cuanto se le pagará el próximo mes. La inexacta aplicación del artículo 80-A de la ley en estudio, impactó desfavorablemente, en mayor o menor medida, en el monto del subsidio de los trabajadores, incluso al grado de eliminarlo cuando su monto era inferior a 50%, con el consecuente incremento en las retenciones de los patrones sobre los salarios de sus trabajadores, quienes, por ende, debían percibir menores ingresos a los que recibían en el pasado

Por otra parte, con la jurisprudencia de la Corte, se pudo estar en desacuerdo y aducirse que en su emisión no se tomaron en cuenta las repercusiones que la misma tendría en el ámbito laboral y empresarial de nuestro país; pero lo cierto es que dicho criterio constituyó la única interpretación válida que resultó aplicable en nuestro país.

En este sentido, dicha resolución de la SCJN no afectaba directamente a los trabajadores, ya que la Ley Federal del Trabajo los protege de los cargos que en su caso les hubieran querido hacer los patrones, por retenciones incorrectas, específicamente en sus artículos 110 y 517, que en la parte relativa señalan:

Artículo 110.- Los descuentos en los salarios de los trabajadores están prohibidos, salvo en los casos y con los requisitos siguientes:

"I. Pago de deudas contraídas con el patrón por anticipo de salarios, pagos hechos con exceso al trabajador, errores, pérdidas, averías o adquisición de artículos producidos por la empresa o establecimiento. La cantidad exigible en ningún caso podrá ser mayor del importe de los salarios de un mes y el descuento será al que convengan el trabajador y el patrón, sin que pueda ser mayor del treinta por ciento del excedente del salario mínimo; ..."

"Artículo 517.- Prescriben en un mes:

I. Las acciones de los patrones para despedir a los trabajadores, para disciplinar sus faltas y para efectuar descuentos en sus salarios;

II. Las acciones de los trabajadores para separarse del trabajo.

En los casos de la fracción I, la prescripción corre a partir, respectivamente, conocimiento de la causa de la momento en que se comprueben los errores cometidos, o las pérdidas o averías imputables al trabajador, o desde la fecha en que la deuda sea exigible.

En los casos de la fracción II, la prescripción corre a partir de la fecha en que se tenga conocimiento de la causa de separación."

En todo caso, el Fisco no interviene en ese terreno. Asimismo es importante señalar que tanto la resolución de la SCJN como la postura del SAT, no afectó a los trabajadores que perciben ingresos menores a los cuatro salarios mínimos (aproximadamente).

Por lo antes expuesto es indispensable y urgente que se adopten medidas que simplifiquen y especifiquen la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que uno de los principios de tributación es la simplicidad de las contribuciones, estas deben ser claras y precisas, cuestión que no sucede en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, particularmente se deben implementar comisiones específicas para hacer más sencilla la ley en estudio, con la finalidad de que cualquier contribuyente pueda entenderla y aplicarla, ya que si es el que paga por lo menos que sepa claramente y con certeza que es lo que paga, es decir un objetivo importante de cualquier reforma tributaria es introducir modificaciones y simplificaciones administrativas que hagan más sencillo el pago de los impuestos y que se proporcione mayor seguridad jurídica al contribuyente, en virtud de que un régimen fiscal complicado propicia una mayor evasión y elusión fiscal, por lo que la simplificación debe coadyuvar tanto a mejorar el cumplimiento como a reducir la evasión.

Asimismo tenemos que los tributos deben estar basados en los siguientes principios generales efectividad, eficiencia, equidad y sencillez.

- **Efectividad:** De conformidad con este principio, el principal objetivo de un impuesto es el de generar ingresos, específicamente un nivel de ingresos fijado como meta.
- **Eficiencia:** La eficiencia tributaria puede medirse por la forma en que satisface las necesidades fiscales sin producir disturbios o distorsiones en las decisiones de producción y consumo del mercado. Algunos llaman a este principio neutralidad.
- **Equidad:** La equidad significa que el sistema de tributación seleccionado para generar un ingreso fiscal debe ser lo más justo posible.
- **Sencillez:** La sencillez en la administración tributaria implica que la recaudación de impuestos en sí no debe absorber grandes niveles de recursos fiscales, que los puntos de recaudación deben ser pocos y fáciles de vigilar, y que la fórmula tributaria debe ser sencilla y fácil de aplicar. El costo de su administración debe ser mínimo.<sup>138</sup>

Queremos un sistema impositivo simple para liberar recursos que se usen en labores productivas. Lo cual se puede lograr con una sociedad donde los procesos dejen de ser complejos, no creó que sea poco realista esperar que el sistema sea simple. Pareciera que la simplificación de las leyes tributarias fuera políticamente difícil, pero la mayoría de las personas están listas para simplificar las leyes fiscales eliminando los vacíos legales que benefician a otros, lo malo es que pocos están dispuestos a renunciar a los vacíos que ellos usan. Al final, la complejidad de las leyes fiscales se deriva de la negociación política, mediante la cual esos pocos y diversos grupos de contribuyentes cabildan para alcanzar sus intereses particulares, rompiendo así el Estado de Derecho.

Asimismo, lo complicada de la ley puede ser un factor que facilite al contribuyente o al asesor del contribuyente a la elusión fiscal, por lo que

<sup>138</sup> Cfr. [http://www.impuestum.com/articulo.am?id\\_articulo=27](http://www.impuestum.com/articulo.am?id_articulo=27)

una ley mas clara provocaría mayor recaudación, lo cual es uno de los objetivos mas importantes.

#### **4.2.- CERTIDUMBRE Y SEGURIDAD JURIDICA QUE DEBE TENER EL CONTRIBUYENTE EN MATERIA FISCAL.**

Retomando lo señalado en el capitulo anterior, la situación que se vivió durante las contradicciones de tesis emitidas por los distintos tribunales fiscales, posteriormente con la resolución de la Corte y finalizando con la reforma del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos hace evidente la incertidumbre e inseguridad jurídica en la que se encontraron muchos contribuyentes, en relación al calculo de la proporción del subsidio acreditable que le correspondía a cada trabajador y por lo tanto el incorrecto pago de Impuesto Sobre la Renta que se hizo por dicho calculo, lo cual resulta una pequeña prueba de lo que sucede en nuestro país, específicamente en materia fiscal y específicamente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin dejar de lado situaciones que se pueden dar en otras leyes como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, etc., es decir estas irregularidades no solo las vemos en la ley que analizamos en esta ocasión, sino en las demás leyes fiscales.

Es obligación del legislador otorgar esa certidumbre y seguridad jurídica, porque no se vale que se juegue con la estabilidad económica y emocional de un contribuyente cumplido, por emisiones de preceptos legales mal hechos, además recordemos que en esta ocasión la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tuvo una gran participación en la que aparentemente confundió algunos conceptos legales, provocando alargar mas la incertidumbre que termino con la

reforma, la cual era inevitable ya que con dos tesis aisladas declarando la inconstitucionalidad del precepto que analizamos, era lógico que se reformara.

Contrariamente a lo que pudiera pensarse, el número, el tamaño y la importancia de las empresas con el problema que se vivió es significativamente elevado; pero aún más sorprendente resulta el hecho de que ellas no hayan sido alertadas del riesgo potencial que paulatina y crecientemente se generaba según se iban pagando los salarios a sus trabajadores.

Se pudo haber estado en desacuerdo con la última jurisprudencia y aducirse que en su emisión no se tomaron en cuenta las repercusiones que la misma tendría en el ámbito laboral y empresarial de nuestro país; pero, lo cierto es que dicho criterio constituyó la única interpretación válida y que resultaba aplicable en nuestro país.

Por su parte, el patrón pudo impugnar mediante juicio de amparo, la inconstitucionalidad del artículo 80-A de la Ley del ISR, por el tratamiento diferenciado e inequitativo que con la aplicación de la jurisprudencia de la Corte se daba a los trabajadores para quienes existen limitantes porcentuales en el subsidio acreditable respecto de otros contribuyentes personas físicas que, en cambio, tienen derecho a acreditar 100% del subsidio, esta posibilidad tenía sus complicaciones, pues además de que la declaratoria de inconstitucionalidad no era segura, sólo podrían beneficiarse quienes acudiesen al amparo, obtuviesen sentencia favorable a sus intereses, salvaran el posible consentimiento de la norma legal y acreditaran el interés jurídico para hacer uso de tal medio de defensa, lo cual significa una notoria incertidumbre e inseguridad jurídica del contribuyente que tuviera dicha posibilidad y los que no tenían que hacer la corrección de dicho cálculo y pagar el impuesto que adeudaban, para evitarse problemas con el fisco.

Es oportuno señalar que en su momento se ventiló como otra opción, el que se aplicara la jurisprudencia que en una primera instancia fue

emitida por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, buscando evitar la aplicación retroactiva de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia en perjuicio de las empresas, lo cual jurídicamente es incorrecto como fue puntualizado en el capítulo I de la presente investigación, ya que la aplicación retroactiva de la jurisprudencia no existe, en todo caso sería la aplicación retroactiva de la interpretación correcta de una ley vigente.

Por otro lado, es importante señalar que el Servicio de Administración Tributaria, después de analizar las propuestas de los diferentes sectores y conciliar las mismas, resolvió que el programa "Cuenta Nueva y Borrón" podía ser aplicado por los trabajadores con cargo a los patrones. O la propuesta del Servicio de Administración Tributaria beneficiaba a los patrones que omitieron las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social e INFONAVIT, ya que sólo tenían que pagar el ajuste de los impuestos retenidos, recargos y actualizaciones de 2000 y lo que iba del 2001, en lugar de pagar los cinco años anteriores, o los que en cada caso correspondiera, por la omisión de los impuestos referidos.<sup>139</sup> lo que significa que una vez más los contribuyentes incumplidos se verían beneficiados y en una total desigualdad en comparación con los que sí cumplen puntualmente con el pago de sus impuestos, provocando nuevamente incertidumbre a éstos últimos y con el peligro de incurrir en una infracción por violación a una ley.

Así tenemos que el pago tardío de contribuciones constituye infracción, pues la ley señala la fecha en que el pago debe hacerse, y no cumplir la disposición respectiva evidentemente constituye infracción.

El artículo 21 del CFF indica que:

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

<sup>139</sup> Cfr. <http://www.coparmex.org.mx/apli.../8c6bddf177a081c086256adc0077419d?OpenDocumen>

No existe criterio unánime entre los autores fiscalistas acerca de la naturaleza de los recargos; según Giorgio Tesoro (*Principii di Diritto Tributario*) los recargos constituyen "una sanción de carácter complementario o accesorio", en tanto que para Bielsa (ambos citados por Margarita Lomelí Cerezo) son intereses punitivos y tienen "en realidad una función de resarcimiento y no de pena".<sup>140</sup>

Así la incertidumbre del contribuyente cumplido, al cual se hace hincapié puesto que a los incumplidos y los elusores fiscales, indudablemente se les debe dar otro tratamiento.

Cuando dicho contribuyente cumplido cometió la infracción o ha ocurrido evasión temporal del pago del crédito fiscal, la ley elimina la pena, si bien han de cubrirse los recargos del pago extemporáneo, lo que no lo libra de gastos de administración extras, por lo que el patrón debía tomar una decisión, ya que es muy importante dado que tenía consecuencias financieras, laborales y fiscales para su empresa.

Por su parte la SHCP, mediante el SAT, inició el primero de septiembre de 2001, un plan especial para "invitar" a las empresas a calcular las retenciones de IMSS e Infonavit a sus trabajadores y sumarlas a sus montos salariales para reeditar a las autoridades más impuesto sobre la renta y reducir subsidios gubernamentales en ese ámbito, así la SHCP pretendió reducir el subsidio que cada trabajador había recibido en el ámbito del ISR para que a mayor monto acumulado de salario pague más ISR y el gobierno ahorrará un subsidio más destinado a la población.<sup>141</sup>

La "invitación" se sustentaba en la tesis 97/2000-SS de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, citada en el transcurso de la presente investigación y en la cual encontramos una posible confusión de la Corte entre los

<sup>140</sup> Cfr. <http://www.jornada.unam.mx/2001/sep01/010920/043n1eco.html>

<sup>141</sup> Cfr. [http://www.jornada.unam.mx/Pag\\_Web\\_Cit](http://www.jornada.unam.mx/Pag_Web_Cit).

conceptos de aportaciones de previsión social y prestaciones de previsión social, los cuales han quedado analizados en el capítulo II, de la presente investigación y que se retoman con la finalidad de destacar que dicha confusión no puede ser posible, por lo que sería conveniente se implementara también a esos niveles una comisión de peritos fiscales como asesores y de esta forma tener mayor seguridad jurídica por parte de las principales autoridades.

Ante el conocimiento de dicha jurisprudencia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podía optar por invitar a los patrones a que regularicen su situación e hicieran el entero espontáneo de las diferencias correspondientes o iniciar revisiones hasta por los últimos 5 años para determinar diferencias de ISR no retenidas y enteradas y proceder a su liquidación y cobro, o bien, haciendo uso de sus facultades, expresar su criterio en el sentido de que las cuotas de IMSS e INFONAVIT no deben formar parte de los conceptos de previsión social para el cálculo de la proporción del subsidio acreditable de los trabajadores, dado que estos no perciben de manera directa ningún ingreso que pudiera afectar el cálculo de la proporción.<sup>142</sup> Situación que pone en una posición bastante incómoda al contribuyente, ya que la decisión la tenía la autoridad recaudadora y no una ley previa y bien establecida.

Por otro lado, es de suma importancia señalar que otra inseguridad que tienen muchos contribuyentes cumplidos en materia fiscal, es la emisión de planes regularizatorios, tales como los de "amnistía fiscal" o "cuenta nueva y borrón", los cuales implican quitas o remisiones de recargos, multas y otros accesorios de contenido económico, además de la liberación en cuanto al ejercicio de acciones penales.<sup>143</sup>

---

<sup>142</sup> Cfr. [http://www.impuestum.com/articulo.am?id\\_articulo=27](http://www.impuestum.com/articulo.am?id_articulo=27)

<sup>143</sup> Cfr. RUEDA HEDUAN, IVAN. *Cultura Mexicana del Incumplimiento, Ponencia en el V Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Mayo 2002.*



Así pues, lo anterior es un factor más para que el incumplimiento de las obligaciones tributarias, bajo la consideración de los infractores de que sobrevendrán planes de regularización, con ventajas considerables a su favor, lo cual es injusto, ya que el contribuyente incumplido pero astuto para hacer trampa espera dichos planes para hacer lo ilícito lícito, lo cual es provocado por decretos o modificaciones legales emitidas a la ligera y sin considerar las consecuencias de fondo que dichos actos provocan, ya que tal parece que dicha política o estrategia es para premiar a los contribuyentes incumplidos, lo que por otra parte desalienta a quienes sí actúan regularmente dentro del marco fiscal establecido.

#### **4.3.- REFORMAS AL ARTICULO 80-A, DESPUES DE LA RESOLUCIÓN DE LA CORTE.**

Tomando el conflicto señalado a lo largo de la presente investigación, llevo a la reforma del artículo 80-A, (hoy 114) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero que sucedió en el ínter de la reforma del año pasado y la que se encuentra vigente actualmente, pues tenemos que el 29 de noviembre de 2001, se reformo el artículo 80-A, mediante decreto del Congreso, dejando aparentemente a salvo dicho artículo, pero en los transitorios se estableció lo siguiente:

**Primer.** Lo dispuesto en el presente decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**, pudiendo aplicarse para el cálculo del subsidio acreditable a partir del 1o. de octubre del ejercicio de 2001.

**Segundo.** Para el cálculo del subsidio acreditable anual correspondiente al ejercicio de 2001, se procederá como sigue:

- I. Se determinará la proporción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas por el patrón al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado y al Sistema de Ahorro para el Retiro, dentro de las erogaciones efectuadas por conceptos relacionados con la prestación

- II. de servicios personales subordinados;
- III. Se determinará la proporción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin incluir las cuotas y aportaciones señaladas en la fracción anterior;
- IV. El subsidio acreditable determinado aplicando lo dispuesto de la fracción I anterior se dividirá entre doce y se multiplicará por nueve;
- V. El subsidio acreditable determinado aplicando lo dispuesto en la fracción II anterior se dividirá entre doce y se multiplicará por tres, y
- VI. El subsidio acreditable del ejercicio se obtendrá sumando los montos resultantes de las fracciones III y anteriores.
- VII. anteriores.

**Tercero.** Los patrones que en su calidad de responsables solidarios enteren el impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas a sus trabajadores por no haber considerado para la determinación del subsidio acreditable a que se refiere el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Sistema de Ahorro para el Retiro, quedarán liberados de la responsabilidad solidaria por la retención del impuesto sobre la renta que resulte por la diferencia a que haya dado lugar la no inclusión de las cuotas y aportaciones antes señaladas, determinado conforme a este artículo, siempre que:

- a) Los pagos que se tengan que efectuar en los términos del párrafo anterior, sean los que correspondan al periodo comprendido del 1o. de enero al 30 de septiembre de 2001;
- b) El impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas a que se refiere el inciso anterior, se pague a más tardar el último día del mes de noviembre de 2001, con actualización y recargos, y
- c) Los patrones quedarán liberados de la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y se entenderá por satisfecho el requisito establecido en el artículo 24, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por las diferencias de impuesto a que se refiere este artículo, siempre que se cumpla con los requisitos señalados en los incisos a) y b) anteriores.

México, D.F., a 15 de noviembre de 2001.- Dip. **Beatriz Elena Paredes Rangel**, Presidenta.- Sen. **Diego Fernández de Cevallos Ramos**, Presidente.- Dip. **Martha Silvia Sánchez González**, Secretario.- Sen. **María Lucero Saldaña Pérez**, Secretaria.- Rúbricas".

Posteriormente, el 6 de diciembre de 2001, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una modificación a la transcripción anterior que señalo:

**\*CONSIDERANDO**

Que el 29 de noviembre de 2001 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforma el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

Que dicho Decreto libera a los patrones de la responsabilidad solidaria por la retención del impuesto sobre la renta que resulte por la diferencia a que haya dado lugar la no inclusión en el cálculo del subsidio acreditable, de las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Sistema de Ahorro para el Retiro, siempre que, entre otros requisitos, el impuesto sobre la renta correspondiente se pague a más tardar el último día del mes de noviembre de 2001;

Que el plazo otorgado en el Decreto citado, para pagar el impuesto sobre la renta vence el día siguiente a la publicación del mismo, por lo que los patrones se verían imposibilitados para cumplir dicho requisito y acogerse a los beneficios previstos en dicho Decreto, y

- II. de servicios personales subordinados;
- III. Se determinará la proporción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin incluir las cuotas y aportaciones señaladas en la fracción anterior;
- IV. El subsidio acreditable determinado aplicando lo dispuesto de la fracción I anterior se dividirá entre doce y se multiplicará por nueve;
- V. El subsidio acreditable determinado aplicando lo dispuesto en la fracción II anterior se dividirá entre doce y se multiplicará por tres, y
- VI. El subsidio acreditable del ejercicio se obtendrá sumando los montos resultantes de las fracciones III y
- VII. anteriores.

**Tercero.** Los patrones que en su calidad de responsables solidarios enteren el impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas a sus trabajadores por no haber considerado para la determinación del subsidio acreditable a que se refiere el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Sistema de Ahorro para el Retiro, quedarán liberados de la responsabilidad solidaria por la retención del impuesto sobre la renta que resulte por la diferencia a que haya dado lugar la no inclusión de las cuotas y aportaciones antes señaladas, determinado conforme a este artículo, siempre que:

- a) Los pagos que se tengan que efectuar en los términos del párrafo anterior, sean los que correspondan al periodo comprendido del 1o. de enero al 30 de septiembre de 2001;
- b) El impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas a que se refiere el inciso anterior, se pague a más tardar el último día del mes de noviembre de 2001, con actualización y recargos, y
- c) Los patrones quedarán liberados de la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y se entenderá por satisfecho el requisito establecido en el artículo 24, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por las diferencias de impuesto a que se refiere este artículo, siempre que se cumpla con los requisitos señalados en los incisos a) y b) anteriores.

México, D.F., a 15 de noviembre de 2001.- Dip. **Beatriz Elena Paredes Rangel**, Presidenta.- Sen. **Diego Fernández de Cevallos Ramos**, Presidente.- Dip. **Martha Sílvia Sánchez González**, Secretario.- Sen. **María Lucero Saldaña Pérez**, Secretaria.- Rúbricas".

Posteriormente, el 6 de diciembre de 2001, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una modificación a la transcripción anterior que seña-

**"CONSIDERANDO**

Que el 29 de noviembre de 2001 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforma el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta; Que dicho Decreto libera a los patrones de la responsabilidad solidaria por la retención del impuesto sobre la renta que resulte por la diferencia a que haya dado lugar la no inclusión en el cálculo del subsidio acreditable, de las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Sistema de Ahorro para el Retiro, siempre que, entre otros requisitos, el impuesto sobre la renta correspondiente se pague a más tardar el último día del mes de noviembre de 2001; Que el plazo otorgado en el Decreto citado, para pagar el impuesto sobre la renta vence el día siguiente a la publicación del mismo, por lo que los patrones se verían imposibilitados para cumplir dicho requisito y acogerse a los beneficios previstos en dicho Decreto, y

Que es necesario que los patrones cuenten con un plazo más amplio para cubrir las diferencias del impuesto sobre la renta que no enteraron en virtud de no haber considerado en el cálculo del subsidio las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales del Estado y al Sistema de Ahorro para el Retiro, este Servicio de Administración Tributaria ha tenido a bien expedir la siguiente:

**RESOLUCION DE CARACTER GENERAL**

**Artículo Único.** Para los efectos de lo dispuesto en el inciso b) del Artículo Tercero Transitorio del Decreto por el que se reforma el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de noviembre de 2001, el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas, se podrá efectuar a más tardar hasta el 15 de diciembre de 2001.

**TRANSITORIO**

**UNICO.-** La presente Resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Alentamente

Sufragio Efectivo. No Reelección.

México, D.F., a 30 de noviembre de 2001\*

De las anteriores transcripciones podemos afirmar que si bien es cierto se reforma dicho precepto también es cierto que se otorga un plazo para enterar el impuesto omitido, plazo que posteriormente se aumentado, lo cual no demuestra que en las modificaciones que se hicieron al artículo 80-A, no se penso en lo que esto le afecto al contribuyente y más aún señala que en un lapso de nueve meses, se debían incluir dichas aportaciones y el resto del año no, lo cual es evidente que colocan al contribuyente en una incertidumbre que le ocasiona gastos inesperados y esto es lo que al final de cuentas importa. Lo antes señalado nos lleva a concluir que no se deben emitir reformas o modificaciones a un precepto en materia fiscal sin identificar el impacto de su efecto económico y social, ya que ocasiona gastos al contribuyentes quien esta obligado y tiene el deber de pagar impuestos pero, no se le puede obligar a hacer erogaciones extraordinarias como son las que ocasionan modificaciones de esta naturaleza, que lo único que orilla al contribuyente es a la elusión fiscal.

El legislador debe poner especial atención en modificaciones aisladas, como la antes señalada, además de las implicaciones que ponen al contribuyente en un alto riesgo de incurrir en un delito fiscal, lo cual nos lleva a afirmar que con esas modificaciones, el contribuyente espera la que mejor le

convenga o la que le beneficie, lo que implica que generalmente no cumpla con sus contribuciones oportunamente, debiéndose evitar esto en todo momento.

#### **4.4.- EL CALCULO DEL SUBSIDIO Y EL RIESGO DE INCURRIR EN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

El incorrecto calculo de la proporción del subsidio acreditable que le corresponde a los trabajadores, trae como consecuencia un incorrecto calculo del Impuesto Sobre la Renta pagado, lo que ocasiona que un contribuyente cumplido se encuentre en riesgo de cometer un ilícito fiscal, de los contenidos en el Código Fiscal de la Federación, los cuales son:

"Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:..."

"Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal..."

De los anteriores nosotros nos referiremos específicamente a la defraudación fiscal, que se puede dar en la omisión total o parcial de alguna contribución que comprenden los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio y del cual el ultimo precepto anteriormente citado señala las penas con las que se sanciona dicho delito y los casos en que será calificado.

El patrón que en cumplimiento a un precepto legal, beneficia con un subsidio, que se supone le corresponde a sus trabajadores, estuvo en peligro de incurrir en la defraudación fiscal, por elusión fiscal.

Así tenemos que en el diccionario de la lengua española, aparecen dos palabras cuyo significado prácticamente se confunde. Esas expresiones son evadir y eludir, dice el diccionario: "Evadir (lat. evadere). Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel. Eludir (lat. eludere). Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar".<sup>144</sup> El anterior señalamiento nos lleva a una similitud en dichos conceptos, sin embargo, me parece conveniente recordar que el autor Flores Zavala distingue entre evasión legal (elusión) y evasión ilegal, simplemente evasión. La elusión se produce evitando la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador, lo anterior se logra mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal.

La elusión no implica infracción ni delito, y su utilización depende de la pericia del contribuyente en potencia. Si se analizan las derogaciones y especialmente las modificaciones a las leyes fiscales, se observará que frecuentemente han tenido como propósito cerrar los caminos de la elusión.<sup>145</sup>

La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.

Otra definición es la que enuncia que "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado fluir de

---

<sup>144</sup> *Diccionario enciclopédico ilustrado, Madrid, Editorial LIB*

<sup>145</sup> *Cfr. Flores Zavala, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1961, p. 268*

fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél".<sup>146</sup>

Asimismo, es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres. Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, como en el caso que se analiza en la presente investigación, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.<sup>147</sup>

De lo anterior, es de suma importancia destacar que en nuestro sistema jurídico penal impera la teoría finalista, es decir la causa - efecto, lo que aplicado al caso específico que se analiza, el efecto es el pago incompleto del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto el cometimiento de un ilícito fiscal. Asimismo, en forma amplia ha de decirse que no sólo se da la evasión fiscal cuando se dejan de pagar las contribuciones, sino también cuando no se da cumplimiento a la ley respectiva, y darle cumplimiento a la ley es no sólo pagar la contribución de que se trate, sino hacer o dejar de hacer cuanto ordene.

En este orden de ideas, el contribuyente que calculo mal el subsidio en cuestión, se encontraba en la posibilidad de convertirse en un evasor, quien podía ser responsable de un ilícito por el no cumplimiento de un deber con el

---

<sup>146</sup> Cf. <http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis.shtml#intro>

<sup>147</sup> Cfr. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art8.htm#N3>

fisco. De lo anterior es de señalarse que existen evasores fiscales accidentales y evasores que pudiéramos llamar habituales.

El evasor accidental es quien sólo por excepción no paga sus contribuciones y agregaríamos, para efecto de la presente investigación, el que las paga incompletas por cuestiones externas a él, como el conflicto por interpretación del artículo 80-A analizado.<sup>148</sup>

El evasor habitual es el sujeto que en forma constante realiza conductas gravadas y que lo normal es que eluda el pago de sus obligaciones fiscales. Ambos sujetos fiscales evasores deberán ser tratados en forma diversa, lo que en nuestras leyes fiscales no han hecho hincapié en la diversidad de régimen a que ha de someterse la conducta de estos diversos evasores.<sup>149</sup>

De lo anterior podemos afirmar que lo delicado estriba principalmente en que los dos tipos de contribuyentes son tratados de la misma forma, sin considerar la situación específica de cada uno de ellos, lo cual es necesario contemplar en materia fiscal, ya que si un patrón calcula incorrectamente la proporción del subsidio acreditable para cada uno de sus trabajadores, dicho patrón no obtenía ningún beneficio propio, en todo caso beneficiaba a su trabajador, sin tener la intención de incurrir en elusión fiscal, por lo que este es un ejemplo de que no se puede tratar de igual forma a todos los contribuyentes que cometen dicho ilícito.

Aunado a lo anterior, es un delito que puede ser cometido por cualquier contribuyente, pero no podemos dejar de lado que el fraude fiscal trae aparejado un elemento pasional como reacción ante el impuesto, es decir ya de por sí el pagar impuestos no es algo muy agradable, aunque no debería de ser así,

---

<sup>148</sup> Cfr. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art8.htm#P5>

<sup>149</sup> Cfr. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art8.htm#P5>



en cima existe un descontrol o incertidumbre sobre cuanto se debe pagar, lo cual convierte a algo que es soportado en algo irritante.<sup>150</sup>

Además, vale la pena resaltar que el fraude fiscal es el resultado de una ausencia de cultura en general, por lo que para evitarlo se requieren acciones eficaces de fiscalización y la imposición de las penas respectivas, sumando la educación de los individuos en general y en particular en la cultura fiscal, que consiste en transmitir la idea de que la vida en sociedad requiere de un esfuerzo conjunto, por una parte, pero acompañada de un órgano rector, que es el Estado, el cual requiere, para la satisfacción de los gastos públicos los ingresos necesarios, es decir el contribuyente tiene un doble enfoque, de un lado la obligación de erogar los pagos suficientes para el sostenimiento del gasto público, pero de otra parte el compromiso de la administración pública de hacer un uso debido de dichos ingresos, no sólo con honradez, que es un presupuesto indispensable, sino también con suma inteligencia, es decir, distribuir de la manera más idónea los egresos del estado, con el objeto de alcanzar el bien común, lo cual sería ideal y con la confianza de que no sea imposible.<sup>151</sup>

La doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen a la evasión y elusión fiscal, en ese sentido mencionaremos las que a nuestro criterio son las mas comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. En este sentido citamos a:

- 1) Carencia de una conciencia tributaria
- 2) Sistema tributario poco transparente

---

<sup>150</sup> Cfr. MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. *La evasión Fiscal y la Psicología del Evasor. Ponencia en el V Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Mayo 2002.*

<sup>151</sup> Cfr. MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. *La evasión Fiscal y la Psicología del Evasor. Ponencia en el V Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Mayo 2002.*

3) Administración tributaria poco flexible

4) Bajo riesgo de ser detectado<sup>152</sup>

De las posibilidades anteriores, señalaremos solo la segunda que es la que se ubica en el conflicto analizado en la presente investigación.

2 ) Sistema tributario poco transparente

La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

En este respecto decimos que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal. Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante. Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

---

<sup>152</sup> Cfr. <http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis.shtml#intro>

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados<sup>133</sup>

Asimismo, decimos que se atenta contra un sistema transparente cuando no existe una combinación adecuada de gravámenes. Por ello se propone el mejoramiento del sistema tributario en general:

- 1) Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal
- 2) Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, etc.
- 4) Respetar los principio de economicidad y simplicidad de los impuestos.

Lo anterior, en virtud de que los errores del legislador, las lagunas de las leyes fiscales, las leyes mal especificadas, además de las reformadas de forma aislada, trae como consecuencia en muchas ocasiones la comisión del ilícito de defraudación fiscal, ya que sea de manera voluntaria o involuntaria, por lo que el evitar dichos acontecimientos disminuiría muy probablemente su realización, además es de suma importancia el señalar que no solo el contribuyente tiene la culpa de encontrarse en una situación de evasión fiscal y hacerlo único responsable, sino también el Estado al emitir leyes que permitan la elusión, la cual si es realizada de forma astuta nunca hay problema y el perjuicio es para el erario federal, aun cuando nunca se descubran, pero si no se sabe hacer es descubierto y obviamente sancionado, cuestión a la que orilla una legislación que por su complejidad y falta de especificación resulta excelente para los evasores.

---

<sup>133</sup> Cfr. <http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis.shtml#intro>

Por otra parte, en el transcurso de la presente investigación nos hemos referido a un delincuente involuntario, ya que en determinado momento, el contribuyente al no calcular de forma correcta la proporción del subsidio acreditable para los trabajadores, cuestión que trae como consecuencia un incorrecto pago del Impuesto Sobre la Renta al Fisco, cuestión que convierte a dicho contribuyente cumplido en un delincuente, tipificado en el Código Penal y en el Código Fiscal de la Federación. Aunado a lo anterior, es de suma importancia destacar que la presente investigación no tiene por objeto determinar lo justo o injusto que es tratar igual a un contribuyente que de alguna forma es productivo para la sociedad, pero por determinada situación cometió un ilícito fiscal, que a un ladrón o acecino, ya que según el Código Penal los dos cometieron un delito, lo importante en esta investigación es destacar lo delicada que es la materia fiscal y lo fácil que un contribuyente puede convertirse en un delincuente por razones de errores o cuestiones de legislaciones o reformas mal hechas por lo tanto cuestiones externas a un individuo.

Por último, no podemos dejar de considerar una de las características del mexicano, que como bien lo señaló el académico Sergio Martínez Rosaslanda, en intervención en el V Congreso Nacional de Derecho Fiscal, es la desconfianza, la cual juega un papel muy importante en su comportamiento, dicha desconfianza es "irracional" ya que "emana de lo más íntimo del ser." "Aun cuando los hechos no lo justifiquen, no hay nada en el universo que el mexicano no vea y juzgue a través de su desconfianza." Motivo por el cual lo lleva a pensar que carece de sentido el pago de las contribuciones, pues siempre duda y con mucha razón, que las contribuciones que se cubren no se destinan precisamente para el sostenimiento del gasto público, sino para un sinfín de gastos de diferente naturaleza, como todos sabemos, por lo que es necesario erradicar esa desconfianza, por medio de la educación, tanto del contribuyente como de quienes administran la cosa pública, con acciones destinadas a la obtención del bien común, pero de forma real y fehaciente.

Así las cosas, es de suma importancia señalar que tanto el contribuyente como la autoridad fiscal en general, requieren una cultura tributaria, como base principal, para que así el contribuyente crezca con una consciencia de contribuir con estricto apego a la ley, como beneficio del bien común y por su parte aquellos que tienen como encomienda manejar y distribuir esas contribuciones, hacerlo de forma justa, honrada y fomentar la confianza al contribuyente, empezando por la emisión de mejores leyes fiscales y terminando por la aplicación justa de las mismas.

Aunado a lo anterior, la desconfianza del contribuyente respecto al tema de la presente investigación, pudo consistir esencialmente en lo que posiblemente podía resultar o sobrevenir, después de regularizar su Impuesto Sobre la Renta declarado, cumpliendo con la invitación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, si el contribuyente de buena fe paga la diferencia del impuesto mencionado, ¿quién puede asegurar que Hacienda no le auditara la correcta regularización?, lo que significa que derivado del entero de dicha diferencia, las autoridades recaudadoras podían determinar un crédito fiscal, lo cual nos lleva a la conclusión que lo mejor que podía haber hecho el contribuyente es quedarse quieto, es decir hacer caso omiso de cualquier requerimiento, eludiendo con esto la obligación, para correr menos peligro de ser revisado y en el extremo ser sancionado por otra causa derivado del cumplimiento al requerimiento o invitación.

Es evidente que al contribuyente se le hace mas fácil y menos peligroso la elusión fiscal que cumplir correctamente con sus impuestos, lo cual debemos erradicar definitivamente y de esta forma tener un sistema tributario mas justo y equitativo, en donde verdaderamente todos contribuyan de la misma forma y proporción, lo cual solo se puede lograr con una cultura tributaria integral y dándole una mayor seguridad jurídica al contribuyente que verdaderamente se esfuerza por ser cumplido.

## **CONCLUSIONES**

1. La Ley del Impuesto Sobre la Renta en México tiene como antecedente el Impuesto del Centenario de 1921, la base de dicho impuesto fueron los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto, toda vez que se promulgo el 20 de julio de ese año y se estableció con carácter de extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio.
2. De acuerdo a la exposición de motivos de 1991 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la razón de adicionar el artículo 80-A, "del subsidio", fue el pensar en generar un beneficio para el trabajador que percibía menos ingresos, es decir como una ayuda a la clase trabajadora.
3. El subsidio es una ayuda, remedio, reserva aplicado a la sociedad, lo que significa que las organizaciones sociales mayores, especialmente el Estado, ha de intervenir, en forma auxiliar y complementaria, para favorecer el desarrollo de las organizaciones sociales menores y de los individuos.
4. El entonces Tribunal Fiscal Federal, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emite varias tesis en el sentido de que las aportaciones pagadas al IMSS y al INFONAVIT debían incluirse para determinar el subsidio acreditable de conformidad con el artículo 80-a de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que son erogaciones del empleador derivadas de la prestación de servicios personales subordinados, en los términos del precepto de referencia, sin considerar lo que ello implica para el trabajador y la finalidad de dicho subsidio.

5. El mismo Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa posteriormente en junio de 1998 emite tesis y jurisprudencia en sentido de que las cuotas pagadas al IMSS y al INFONAVIT no debían ser tomadas en consideración para determinar la proporción del subsidio acreditable, señalado en el 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
6. Los Tribunales Colegiados emitieron tesis en sentidos encontrados, en marzo de 1999 y octubre de 2000, sobre si debía o no incluirse las aportaciones al IMSS y al INFONAVIT, lo cual provocó la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien en mayo de 2001, resolvió la contradicción de tesis determinando que se debían incluir dichas aportaciones, ya que son cuotas que tienen el carácter de contribuciones, prestaciones y también constituyen gastos de previsión social a cargo de los empleadores, es decir se tratan los conceptos de prestaciones y aportaciones indistintamente.
7. Aportaciones de previsión social y prestaciones de previsión social son conceptos diferentes, siendo la obligatoriedad donde radica dicha diferencia.
8. La previsión social en esencia tiene su fundamento en la Ley Federal de Trabajo en el artículo 16 y en la interpretación de sus disposiciones se aplicará la que más le favorezca al trabajador.
9. La previsión social ha avanzado al ritmo que crece la sociedad y sus necesidades, lo mismo sucede con el concepto de prestación y aportación de seguridad social, donde la diferencia estriba esencialmente en la obligatoriedad del pago de dichos conceptos.
10. El subsidio y el Crédito General al Salario son dos conceptos diferentes, este último es una reducción al impuesto de los trabajadores, y es mayor el

beneficio para trabajadores que reciban menos ingresos, asimismo la diferencia que resulte a favor del trabajador, actualmente solo asalariados, los patrones deben devolverla en efectivo.

11. La retroactividad de la jurisprudencia no existe, toda vez que la jurisprudencia sólo es la interpretación de la ley, que en cuanto a la contradicción de tesis que en el presente caso resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación en determinado sentido y que resulta obligatoria por ordenarlo así disposiciones legales expresas, su aplicación no es sino la misma de la ley vigente en la época de realización de los hechos que constituyen el acto reclamado.
12. Si se incluyen las aportaciones del IMSS e INFONAVIT para determinar la proporción del subsidio acreditable para los trabajadores, el impuesto que pagarían es mayor, debido a que el subsidio sería menor, cuestión que afecta directamente al trabajador.
13. Un error en el cálculo de la proporción del subsidio acreditable para cada trabajador, puede llevar incluso a incurrir en un delito fiscal.
14. La simplicidad en las normas fiscales y una cultura tributaria, traería una disminución de evasión y elusión fiscal que permitirá la aplicación de los principios de equidad, proporcionalidad y con esto disminuir de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía, que erosiona los mas profundos cimientos de la estructura de un país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo.



15. Entre otras causas de la evasión fiscal en México son: el destino poco transparente de las contribuciones y las acciones de persecución al contribuyente.
16. En la actualidad se encuentran vigentes a nivel federal diversos planes regularizatorios, tales como los de "amnistía fiscal" o "cuenta nueva y borrón" en lo que se refiere a impuestos y derechos, o bien los que han instrumentado el IMSS y el INFONAVIT para depurar créditos por concepto de cuotas y aportaciones a su favor, todo los cuales implican quitas o remisiones de recargos, multas y otros accesorios de contenido económico, además de la liberación en cuenta al ejercicio de acciones penales, propuestas que surgen a raíz del conocimiento que las mismas autoridades tienen de la omisión o incorrecta autodeterminación en las contribuciones.
17. La mala aplicación del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo al cálculo de la proporción del subsidio acreditable para cada trabajador, durante el periodo del 1º enero de 2001 al 30 de septiembre del mismo año, de acuerdo a la reforma de 29 de noviembre de 2001, de dicho artículo, en el tercero transitorio, puede llevar a una incorrecta autodeterminación del Impuesto Sobre la Renta.
18. La mala aplicación del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo al cálculo de la proporción del subsidio acreditable para cada trabajador, llevara a una incorrecta autodeterminación del Impuesto Sobre la Renta, motivo por el que la autoridad hacendaria, haciendo uso de los mecanismos de fiscalización, puede determinar un crédito fiscal, no sólo en este ejercicio del 2001, sino incluso cinco años antes y hasta cinco años después de este año, independientemente de la responsabilidad que en materia penal conlleva.

## **BIBLIOGRAFIA.**

- BERRO, Federico. Obligación, Responsabilidad y Solidaridad en el Derecho Tributario, Montevideo, Cultura Universitaria, 1985.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. El amparo en materia fiscal, en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años, México, 1982.
- CALVO NICOLAU, Enrique y VARGAS AGUILAR, Enrique. (compiladores) Impuesto sobre la renta correlacionado 1990, 14ª ed., México, Themis, 1990.
- CALVO NICOLAU, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Themis, México 1996.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, 2ª ed., México. Harla, 1993.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Mandamientos Constitucionales en materia tributaria, México. Themis, 1987.
- DE LA CUEVA, Mario El Nuevo Derecho Mexicano Del Trabajo. Porrúa. México 1980.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco Derecho Financiero Mexicano, 13ª ed. México 1988.
- DICCIONARIO JURIDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie E: Varios autories, No. 62. México 1994.
- FLORES ZAVALA, Ernesto Elementos de Finanzas Publicas. Porrúa, México 1977.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario, Depalma, Buenos Aires, 1966
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo Introducción al Estudio del Derecho. 48ª ed. Porrúa. México 1996.

- GARCIA VIZCAINO, Catalina Derecho Tributario, Tomo III, El Derecho Tributario Vigente, Depalma, Buenos Aires, 1997
- GIANNINI, Achille Donato Instituciones de derecho tributario, traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Ed. De Derecho Financiero, 1957.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y CAMILA NAVARRINE, Susana, Impuesto a las ganancias, Depalma, Buenos Aires, 1996
- LOMELI CEREZO, Margarita Derecho Fiscal Represivo, Porrúa, México 1979
- MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano 13ª ed., México, Porrúa, 1997.
- MARTINEZ MORALES RAFAEL I Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos, Vol. 3. Derecho Administrativo, Harla, México 1999.
- PONT MESTRES, Magin y PONT CLEMENTE, Joan Francesc. Análisis y Aplicación del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas, 2ª ed., revisada y puesta al día, Madrid, Civitas, 1994.
- PRACTICA FISCAL, LABORAL Y LEGAL EMPRESARIAL Revista No. 251, año XI, 2ª Decena, Abril 2001.
- RICOY SALDAÑA, Agustín. El Sistema de Ahorro para el Retiro y las aportaciones régimen del Seguro Social, México, TAX Editores, 199
- RODRIQUEZ LOBATO, Raúl Derecho Fiscal, Harla, México 1983.
- SANCHEZ GOMEZ, Narciso Derecho Fiscal Mexicano. Porrúa, México 2001,
- SELLERIER CARVAJAL, Carlos M. Análisis de los impuesto sobre la renta y al activo 2000 Ed. Themis. México 1981.
- SELLERIER CARVAJAL, Carlos y CEVALLOS ESPONDA, Carlos Análisis del ISR, México, Themis, 1986.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. La Justicia Fiscal y el Impuesto Sobre la Renta, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago Compostela, 1973.

## **DIRECCIONES ELECTRONICAS**

<http://info.juridicas.unam.mx/publica/anuario/anuar94/retroac1.htm>

<http://Info.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/85/art/art14.htm>

<http://legal.terra.com.mx/enlinea/Articulos/articulo/382default.asp?tipoArt=3&idArt=382>

<http://legal.terra.com.mx/EnLinea/Columnas/articulo/131default.asp?tipoArt=2&idArt=131>

<http://pri.senado.gob.mx/csocial/Conferencias/2001/agosto/erb15ago01.html>

<http://www.ameri.com.mx/Apartados/Barra%20de%20Consultoria/Documentos/RFFISCALINT.htm>

<http://www.ameri.com.mx/Apartados/Recursos%20Humanos/Compensaciones/Documentos/HONORARIOS.htm>

<http://www.angelfire.com/tn/tiempos/politica/texto65.html>

<http://www.aspel.com.mx/codigo/codigoenefeb2002/noi/noi5/noi.html>

<http://www.bma.org.mx/publicaciones/elforo/1990/3foro/planeacionfiscal.html>

<http://www.caaarem.org.mx/Bases/LeyISR.nsf/>

<http://www.caaarem.org.mx/Bases/LeyISR.NSF/7a19c73e3b37bd9a06256291005e3a98/b0057f4d13ced44206256b3d005eef68?OpenDocument>

<http://www.caaarem.org.mx/Bases/LeyISR.NSF/7a19c73e3b37bd9a06256291005e3a98/b0057f4d13ced44206256b3d005eef68?OpenDocument>

[http://www.cade.org.mx/documentos/20\\_propuesta.pdf](http://www.cade.org.mx/documentos/20_propuesta.pdf)

<http://www.cddhcu.gob.mx>

<http://www.cddhcu.gob.mx/pdf>

[http://www.consejerofiscal.com/portada\\_imp%20sustitutivo.htm](http://www.consejerofiscal.com/portada_imp%20sustitutivo.htm)

<http://www.coparmex.org.mx/apli.../8c6bddf177a081c086256adc0077419d?OpenDocument>

[http://www.coparmex.org.mx/contenidos/varios/temporales/foro\\_fiscal/Marquez.pdf](http://www.coparmex.org.mx/contenidos/varios/temporales/foro_fiscal/Marquez.pdf)

[http://www.cpware.com/colabore/venancio/calculando\\_nomina\\_02.htm](http://www.cpware.com/colabore/venancio/calculando_nomina_02.htm)

[http://www.cpware.com/leyes/fiscales/2001/09\\_liac-01/liac01art.6o](http://www.cpware.com/leyes/fiscales/2001/09_liac-01/liac01art.6o)

[http://www.cucea.udg.mx/alumnos/cucea\\_drive/archivos/IMPUESTOS%20II.doc](http://www.cucea.udg.mx/alumnos/cucea_drive/archivos/IMPUESTOS%20II.doc)

<http://www.elcontribuyente.com.mx/Editorial/Editorial.ASP?ANO=1&NUMERO=3>

<http://www.el-universal.com.mx/graficos/fiscal/analisis23-octubre.htm>

<http://www.emprefiscal.com.mx/paf/291/r290-06.htm>

<http://www.fiscal.com.mx/portada/articulos/historiaimpuestos.htm>

<http://www.fiscal.com.mx/portada/articulos/subsidiofiscal.html>

<http://www.fiscalia.com.mx/Amigos/Subsidio.html>

<http://www.fiscalia.com.mx/Estudios/Iscas.htm>

<http://www.fiscalia.com.mx/Usorefrecuente/Tablas/Mens%202002%201.html>

<http://www.fisnet.com.mx/cargar/vision/mfis02/14/gratis/artg1.htm>

[http://www.geocities.com/offixmx/colabora/ramos/impuesto\\_erogaciones\\_2002.htm](http://www.geocities.com/offixmx/colabora/ramos/impuesto_erogaciones_2002.htm)

[http://www.geocities.com/offixmx/varios\\_of/portada\\_nuevo\\_cf.htm](http://www.geocities.com/offixmx/varios_of/portada_nuevo_cf.htm)

<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal.htm>

<http://www.idcweb.com.mx/Cont/3/21/html/FILE03.html>

<http://www.idcweb.com.mx/FIS/3/18/html/FILE03.html>

[http://www.impuestum.com/articulo.am?id\\_articulo=27](http://www.impuestum.com/articulo.am?id_articulo=27)



[http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97i\\_pmrq.html](http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97i_pmrq.html)  
[http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97i\\_regs.html](http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97i_regs.html)  
<http://www.shcp.gob.mx/asisnet/97ipfaeg.html>  
[http://www.shcp.gob.mx/asisnet/inf\\_1999/retenc.pdf](http://www.shcp.gob.mx/asisnet/inf_1999/retenc.pdf)  
[http://www.shcp.gob.mx/asisnet/inf\\_2001/c\\_reten.html](http://www.shcp.gob.mx/asisnet/inf_2001/c_reten.html)  
[http://www.shcp.gob.mx/asisnet/inf\\_2001/preg\\_res.html](http://www.shcp.gob.mx/asisnet/inf_2001/preg_res.html)  
<http://www.shcp.gob.mx/docs/nhpd/pi01em.doc>  
<http://www.shcp.gob.mx/estruct/unicoms/boletin/2001/nhpd0401.html>  
<http://www.sis.uia.mx/~idea/docs/indices/articulo/idea05/institu/05si05.htm>  
<http://www.sonami.cl/boletin/bol1137/art12>  
<http://www.sueldos.com.mx/siete/contabilidad.html>  
<http://www.trife.gob.mx/congreso/rojas.html>  
<http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>  
<http://www.zacatecaszac.com/entrevista5.htm>

## LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	Leyes y Códigos de México, 137ª ed., Porrúa, México, 2002
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	Compendio de Leyes Fiscales Federales y sus Reglamentos, Correlacionada y Tematizada, ISEF, México, 2002
DIARIO OFICIAL FEDERAL	México 15 de Marzo de 1991
DIARIO OFICIAL FEDERAL	México 24 de enero de 1992
LEY DE AMPARO	Micro Themis Procesal, Themis, México 2002.
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Compendio de Leyes Fiscales Federales y sus Reglamentos, Correlacionada y Tematizada, ISEF, México, 2002
LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO	Agenda de Seguridad Social, ISEF, México 2002.
LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES	Agenda de Seguridad Social, ISEF, México 2002
LEY DEL SEGURO SOCIAL.	Agenda de Seguridad Social, ISEF, México 2002.
LEY FEDERAL DEL TRABAJO	Ediciones Barocio. México 2002.
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Fisco Agenda, ISEF, México 2002.



## JURISPRUDENCIAS

### APORTACIONES PAGADAS AL IMSS Y AL INFONAVIT.- DEBEN INCLUIRSE PARA DETERMINAR EL SUBSIDIO ACREDITABLE DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 80-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Tercera Época. Instancia: Segunda Sección R.T.F.F.: Año XI. No. 122. Febrero 1998.  
Tesis: III-PS-II-176 Página: 201

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LAS CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES NO DEBEN SER TOMADAS EN CONSIDERACIÓN PARA DETERMINAR LA PROPORCIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE

Tercera Época. Instancia: Primera Sección R.T.F.F.: Año XI. No. 126. Junio 1998. Tesis: III-PS-I-115 Página: 34

### CUOTAS OBRERO-PATRONALES Y APORTACIONES AL INFONAVIT. SÍ SON SUSCEPTIBLES DE DEDUCIRSE

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VII, Junio de 1998 Tesis: I.4o.A.274 A Página: 633

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CALCULO PARA DETERMINAR EL SUBSIDIO ACREDITABLE EN MATERIA DE. NO LO CONSTITUYEN LAS CONTRIBUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Novena Época Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XI, MARZO DE 2000 Tesis: XV.2º.J/9 Página: 878

SEXTO.- Resulta esencialmente fundado lo expuesto por la autoridad en su único agravio, en el que básicamente aduce: Que la Sala Fiscal realizó una indebida interpretación del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al señalar que los pagos efectuados al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (sic) no deben considerarse para el cálculo del subsidio acreditable, porque no constituyen ingresos directos de los trabajadores, circunstancia esta que no exige dicho precepto..

el Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa en Toluca  
Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Junio de 2001, Tesis: 2a./J. 19/2001, Página: 253.

### RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. PARA OBTENER LA PROPORCIÓN APLICABLE PARA CALCULAR EL MONTO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE CONTRA ESE TRIBUTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 80-A DE LA LEY RELATIVA, DEBEN INCLUIRSE LAS

CUOTAS PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES DENTRO DE LAS EROGACIONES RELACIONADAS CON LOS SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS

Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Junio de 2001, Tesis: 2a./J. 19/2001, Página: 253.

RENTA. EL ARTÍCULO 80-A, PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL CONSIDERAR A LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, PARA EFECTOS DE REDUCIR EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, INCREMENTAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA A CARGO DE LOS TRABAJADORES

Clave: P., Núm.: XXII/2001

Amparo directo en revisión 949/2001. con el número XXII/2001, la tesis aislada

RENTA. LAS APORTACIONES PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES NO REVELAN CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS TRABAJADORES

Clave: P., Núm.: XXI/2001

Amparo directo en revisión 949/2001. Exportadora de Sal, S.A. de C.V. 23 de octubre de 2001