

320809
5



UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO

CAMPUS TLALPAN
ESCUELA DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

LA INAPLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN LA
IMPOSICION DE GRAVAMENES AL SALARIO EN LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

T E S I S
Q U E P R E S E N T A :
MARIA TERESA TORRES ESCAMILLA
PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO

ASESOR: LIC. SAMUEL ALVAREZ GARCIA
DICTAMINADOR: LIC. OSCAR ARMANDO BELLO

MEXICO. D. F.

2002

1. TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS:

**POR LA VIDA
CONCEDIDA Y LA
REALIZACIÓN DE
MIS METAS.**

**A MI ABUELITA
MERCEDES:**

**EN SU MEMORIA, CON TODO EL
AMOR QUE LE PROFESO Y LA
AÑORANZA DE SU PRESENCIA.**

A MI MAMI GLORIA:

**POR SER ESTE TRABAJO, FRUTO
DEL AMOR, CONFIANZA Y APOYO
QUE INCONDICIONALMENTE ME
HA BRINDADO, GRACIAS.**

**A MI ESPOSO MARCO
ANTONIO Y MIS HIJOS
MARCO Y FERNANDO:**

**POR COMPARTIR
LA VIDA JUNTOS.
LES AMO.**

A MIS TÍOS:

**JUAN, GUADALUPE, VIRGINIA
Y PAULA, GRACIAS
POR SU APOYO.**

A MIS HERMANOS:

**CARLOS, JUAN, MAGDALENA,
CONCEPCIÓN Y ZAJAR.
GRACIAS POR SU CARIÑO.**

**A LA UNIVERSIDAD DEL VALLE DE
MÉXICO Y ASESORES DE
TITULACIÓN:**

**GRACIAS POR SU
CONTRIBUCIÓN A
MI FORMACIÓN
PROFESIONAL.**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I. GENERALIDADES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
1.1. Marco Histórico del Impuesto al Ingreso.....	2
1.1.1. Introducción.....	2
1.1.2. Inglaterra.....	2
1.1.3. Francia.....	4
1.1.4. Estados Unidos.....	6
1.1.5. México.....	8
1.1.5.1. Ley de 20 de julio de 1921.....	9
1.1.5.2. Ley de 21 de febrero de 1924.....	11
1.1.5.3. Ley de 18 de marzo de 1925.....	14
1.1.5.4. Ley de 30 de diciembre de 1953.....	17
1.1.5.5. Ley de 30 de diciembre de 1964.....	18
1.1.5.6. Ley de 30 de diciembre de 1980.....	19
1.2. Fundamento Constitucional y Legal para Establecer Contribuciones.....	21
1.2.1. Preámbulo.....	21
1.2.2. Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	22
1.2.3. Artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	25
1.3. Principios Constitucionales de los Tributos.....	26
1.3.1. Prefacio.....	26
1.3.2. Obligatoriedad.....	26
1.3.3. Generalidad.....	28
1.3.4. Proporcionalidad.....	29
1.3.5. Equidad.....	31
1.3.6. Legalidad.....	33

1.4.	Principios de Adam Smith.....	34
1.4.1.	Prólogo.....	34
1.4.2.	Justicia.....	35
1.4.3.	Certidumbre.....	36
1.4.4.	Comodidad.....	37
1.4.5.	Economía.....	38

CAPÍTULO II. ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LA OBLIGACIÓN FISCAL Y EL TRATAMIENTO ACTUAL DE LOS INGRESOS POR SALARIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1.	Elementos de la Obligación Tributaria.....	42
2.1.1.	Introducción.....	42
2.1.2.	Sujeto pasivo.....	43
2.1.3.	Objeto.....	46
2.1.4.	Base.....	47
2.1.5.	Tasa o tarifa.....	48
2.2.	Análisis de los Elementos de la Obligación Tributaria que la Ley del Impuesto por la Prestación de un Servicio Personal Sobre la Renta Vigente da a los Ingresos por Salarios y en General Subordinado.....	50
2.2.1.	Preámbulo.....	50
2.2.2.	Sujeto pasivo.....	50
2.2.2.1.	El trabajador.....	51
2.2.2.2.	Los otros sujetos que perciben ingresos asimilados a salarios.....	52
2.2.2.3.	El patrón.....	53
2.2.3.	Objeto.....	54
2.2.3.1.	Salarios.....	55
2.2.3.2.	Demás prestaciones.....	56
2.2.3.3.	Participación de los trabajadores en las utilidades de empresas.....	56
2.2.3.4.	De los demás ingresos asimilados a salarios.....	57
2.2.4.	Base.....	59
2.2.4.1.	Ingresos gravables.....	60

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.2.4.2.	Ingresos exentos.....	61
2.2.4.3.	Ingresos no acumulables.....	68
2.2.4.4.	Deducciones no autorizadas.....	68
2.2.5.	Tarifa.....	71
2.2.5.1.	Subsidio acreditable.....	72
2.2.5.2.	Crédito al salario.....	73
2.2.5.3.	Bonificación fiscal.....	75
CAPÍTULO III. CAUSACIÓN, RETENCIÓN Y ENTERO DEL IMPUESTO, ASÍ COMO LAS OBLIGACIONES FISCALES DERIVADAS DE LA RELACION LABORAL		
3.1.	Causación, retención y entero del impuesto.....	79
3.1.1.	Introducción.....	79
3.1.2.	Momento de causación de las contribuciones.....	79
3.1.3.	Cálculo y retención del gravamen.....	81
3.1.4.	Forma y plazo para realizar el entero del impuesto.....	97
3.2.	Obligaciones fiscales de los trabajadores.....	99
3.2.1.	Preámbulo.....	99
3.2.2.	Proporcionar los datos necesarios para su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.....	100
3.2.3.	Solicitar constancias de remuneraciones y retenciones.....	100
3.2.4.	Presentar en algunos casos la declaración del ejercicio.....	101
3.2.5.	Comunicar por escrito al empleador cuando perciba ingresos de otro u otros patrones.....	103
3.3.	Obligaciones Fiscales de los Patrones.....	103
3.3.1.	Prefacio.....	103
3.3.2.	Retener el impuesto y entregar el crédito al salario.....	103
3.3.3.	Calcular el Impuesto Sobre la Renta anual.....	104
3.3.4.	Proporcionar constancias de remuneraciones y retenciones.....	104
3.3.5.	Solicitar constancias anteriores.....	105
3.3.6.	Presentar declaraciones informativas de entrega de crédito al salario.....	106
3.3.7.	Solicitar datos para inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.....	107

3.3.8.	Proporcionar constancias de viáticos.....	108
3.3.9.	Presentar declaración cuando una sociedad sea fusionada o entre en liquidación, así como cuando desaparezca con motivo de una escisión o fusión.....	108

CAPÍTULO IV. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN LA IMPOSICIÓN DE GRAVÁMENES AL SALARIO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.1.	El principio de equidad en materia fiscal.....	111
4.1.1.	Introducción.....	111
4.1.2.	Los principios de proporcionalidad y equidad en la imposición de gravámenes.....	112
4.1.2.1.	La proporcionalidad.....	113
4.1.2.2.	La equidad.....	113
4.2.	La imposición de gravámenes al salario.....	115
4.2.1.	Su posición jerárquica.....	115
4.2.2.	Su proporcionalidad.....	117
4.2.3.	Su equidad.....	118
4.3.	La inaplicabilidad del principio de equidad en la imposición de gravámenes al salario.....	119
4.3.1.	Preámbulo.....	119
4.3.2.	La determinación del gravamen al salario.....	121
4.3.2.1.	La tarifa como elemento estructural en la imposición de gravámenes al salario.....	122
4.3.2.2.	La tarifa y su actualización.....	123
4.3.3.	Análisis cronológico de las tarifas.....	126
4.3.4.	La inequidad en la imposición de gravámenes al salario.....	129

CONCLUSIONES

PROPUESTA

FUENTES CONSULTADAS

INTRODUCCIÓN

En términos de lo establecido en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera "proporcional y equitativa" que dispongan las leyes, lo cual en otras palabras, significa que debe contribuirse de acuerdo a la capacidad económica que se posea y "en situaciones de igualdad respecto de los demás causantes".

De acuerdo con lo anterior el poder tributario del Estado se encuentra sujeto a la exigencia de justicia, plasmada en dicho precepto, ya que la Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico, lo que significa que todas las normas jurídicas de una u otra forma derivan de ella y no pueden bajo ningún concepto, contradecirla o alterar su sentido.

Las adecuaciones fiscales publicadas en el Diario Oficial de la Federación, vigentes a partir del 1° de enero del 2002, trajeron aparejada un gran inconformidad por parte de uno de los sectores tributarios que integra una de las principales fuentes de recaudación de ingresos para el Estado, como son los asalariados.

Si bien, todas estas adecuaciones fiscales elaboradas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tienen propósitos inminentemente recaudatorios, esta no es razón suficiente para que en aras de ese fin, se transgredan los principios constitucionales a que debe sujetarse toda norma tributaria.

Un ejemplo de ello se observa en la inaplicabilidad del principio de equidad que la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace en la imposición de gravámenes a las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, cuyas obligaciones tributarias se encuentran

reguladas en el Capítulo I del Título IV de la propia Ley, temática que será objeto de nuestro estudio.

El título de este tema, representa el resultado de la investigación de estudios realizados por otros tratadistas con el objeto de reflejar la asimilación y reflexión que nos permita evaluar el contenido de las normas tributarias, a fin de discernir en qué casos éstas contienen vicios de inconstitucionalidad, lo cual tendría como consecuencia una carencia de validez jurídica, estando los afectados, legitimados para demandar la inconstitucionalidad de dicha norma.

La estructuración metodológica con la que el presente estudio será abordado, es deductiva, situación que nos permitirá adentrarnos en la regulación de las leyes fiscales especiales a las que nos referiremos de una manera sencilla y accesible, lo que nos dará una base esencial de conocimientos para hacer una presentación estructurada en los puntos medulares del tema a tratar.

Este trabajo iniciará con una reseña de los antecedentes que conforman el marco histórico de otros países y que en cierta forma influyeron en la creación del impuesto al ingreso de las personas físicas y su implantación en México, centrándonos fundamentalmente en el análisis del Título IV, Capítulo I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, enfatizando en la reforma contenida en el artículo 177.

Asimismo, para determinar el origen y naturaleza de las obligaciones tributarias, trataremos el mecanismo y proceso de creación al que debe sujetarse la norma fiscal, precisando que el fundamento de todo nuestro orden jurídico tributario se encuentra estructurado con base en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además de exponer los principios jurídicos que en esta materia aparecen

consignados en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna y que representan las guías de todo nuestro ordenamiento jurídico fiscal, así como de la conceptualización de los principios doctrinarios de Adam Smith.

También, se definirán los supuestos y elementos fundamentales de la obligación tributaria y el tratamiento que la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace respecto de los mismos, específicamente en el Título IV, Capítulo I, como son el sujeto, objeto, base y tarifa.

Brevemente se expondrá la forma en que se delimitan o fijan los parámetros conforme a los cuales se causa, determina y entera el pago del impuesto analizado, presentando dos casos prácticos a efecto de ejemplificar el procedimiento con base en el cual se calculará y determinará el impuesto correspondiente, por lo cual nuestra investigación será exploratoria descriptiva. Es importante señalar que hasta la fecha de terminación de esta investigación, que finalizó en julio de 2002, no se han emitido reformas que modifiquen el presente análisis.

Realizaremos una interpretación lógica jurídica del tema a tratar intitulado "La Inaplicabilidad del Principio de Equidad en la Imposición de Gravámenes al Salario en la Ley del Impuesto Sobre la Renta", destacando el correspondiente a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, los cuales serán analizados por separado, exponiendo dos casos prácticos con los que se muestra que las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes a partir del 1º de enero de 2002, concretamente en la aplicación de sus artículos 177 y 109 transgreden el principio constitucional de equidad, en razón de que la ley tributaria sujeta a contribuyentes colocados en la misma situación a tratamientos distintos, generando así casos de desigualdad y discriminación.

Como resultado de lo anterior, mostramos una propuesta que deriva de nuestra interpretación expresada con toda convicción, dirigida a conocer con cierta profundidad los principios tributarios que se desprenden de nuestra Carta Magna. ya que ello, nos permitirá evaluar el contenido de las normas tributarias para poder discernir en qué casos éstas contienen vicios de inconstitucionalidad, lo que debe ser valorado por nuestros legisladores a fin de que nuestro sistema fiscal se estructure sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no sólo en el bienestar del Estado sino en la protección de nuestros derechos como ciudadanos.

JUSTIFICACIÓN

La transformación económica, política, jurídica y social de México ha hecho necesario que el Estado, como planificador y estabilizador de la economía nacional, se desarrolle en su actividad financiera a efecto de obtener, administrar y emplear adecuadamente los recursos económicos que le permitan, entre otros objetivos, satisfacer las necesidades colectivas.

Para tal efecto, el Estado procura con base en criterios de justicia tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, imponer a los particulares que realicen aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva.

Una de las principales fuentes de aportación de recursos, dentro del régimen tributario, se encuentra regulada en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que comprende la imposición de gravámenes a los ingresos que obtengan las personas físicas, por salarios o por cualquier otra cantidad que perciban como consecuencia de la prestación de un servicio personal subordinado, resultando necesario conocer el tratamiento actual que la Ley de la materia hace respecto de los mismos, entender los efectos que trae aparejada su aplicación, si tal imposición es justa, quiénes son los sujetos obligados al pago de dicho impuesto, cuál es el objeto que grava, la base gravable, entre otros elementos de aplicación estricta.

El Estado en ejercicio de su imperio no debe obligar al contribuyente a que coopere al sostenimiento de la hacienda pública federal, si no existe un precepto jurídico que lo ordene, debiendo con ello respetar la garantía constitucional de legalidad.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5° establece entre otras prerrogativas, que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares (sujeto, objeto, base, tasas o tarifa) son de aplicación estricta, por ello el análisis de los elementos previstos en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es de suma importancia, dada la complejidad que encierra su contenido.

En el capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el contribuyente definido como la persona que presta un servicio subordinado, frente a sus obligaciones tributarias toma una actitud pasiva, de ahí que en términos generales y no jurídicos también se le conozca como "contribuyente cautivo"

Tal es el caso de las personas físicas sujetas al régimen en cuestión, dado que son los patrones personas físicas o morales, quienes al actuar como retenedores están obligados frente al fisco a dar a éstas de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes, realizar el cálculo del impuesto generado por la actividad y esfuerzo del prestador del servicio subordinado, retener el impuesto correspondiente y enterarlo ante la oficina recaudadora, en los plazos previstos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, situación en la que no participa el trabajador no obstante ser el contribuyente directo del impuesto.

Por ello, para la ciencia jurídico tributaria toma gran importancia este tipo de relación tan particular para la recaudación y entero del Impuesto Sobre la Renta por los sueldos y prestaciones pagadas por los patrones a sus prestadores de servicios subordinados en los plazos y condiciones previstas en la citada Ley, la cual también se apoya en otras legislaciones para su exacta aplicación, como lo es el propio Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal del Trabajo, la Ley de Sociedades Mercantiles, entre otras.

Dentro del ámbito profesional para el legislador, jurista y abogado postulante, es necesario conocer con precisión cuales son las facultades y obligaciones que la legislación tributaria impone al contribuyente que percibe ingresos por salarios, para la debida aplicación y defensa de las disposiciones fiscales tributarias, lo que propiciaría una cooperación proporcional y equitativa al gasto público.

Por otra parte, se debe tener presente que la existencia de disposiciones jurídicas-tributarias claras y concretas propician que el universo de contribuyentes aporten recursos a la hacienda pública federal de una manera equitativa, evitándose con ello el incumplimiento de sus obligaciones fiscales por el desconocimiento del Derecho Tributario.

El análisis de los elementos que integran el impuesto previsto en el Título IV del Capítulo I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referido a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como el estudio de la regulación del método recaudatorio para la determinación del impuesto a cargo por el ejercicio fiscal de 2002, previsto en el artículo 177 de la propia ley, vigente a partir del 1° de enero de 2002, tienen como objetivo definir quiénes son los sujetos de la relación tributaria, cuál es el objeto del impuesto, la tasa y base aplicable, pero sobre todo dejar constancia de la inaplicabilidad del principio constitucional de equidad a que toda norma debe sujetarse, dado que con la aplicación de este precepto, este sector de contribuyente se encuentra en desventaja frente a un grupo determinado de sujetos pasivos del mismo tributo, que se ve favorecido sin fundamento alguno, al colocarse en una situación privilegiada, resultando por ese sólo hecho que dicha normatividad es in equitativa e injusta.

Debemos señalar que hasta el primer semestre del 2002, fecha en que se concluyó la presente investigación, no se modificaron las reformas a las que nos referimos.

OBJETIVOS

General.- Explicar la razón por la cual se estima inequitativo, el tratamiento que la ley del Impuesto Sobre la Renta hace respecto de las personas que perciben ingresos por salarios de un patrón.

1.- Proponer la existencia de beneficios fiscales a favor de personas sujetas a ingresos por salarios derivados de una relación laboral, con base en una ampliación de parámetros sobre los cuales fluctúen los ingresos gravables de las personas físicas sujetas a este impuesto, así como la disminución gradual de la tasa porcentual aplicable.

2.- Reseñar los antecedentes de la imposición de gravámenes al ingreso de las personas físicas que prestan un servicio subordinado.

3.- Plantear el fundamento constitucional de proporcionalidad y equidad a favor del contribuyente cautivo.

4.- Analizar el tratamiento que la ley de la materia, hace respecto del método para la determinación del impuesto a cargo del contribuyente cautivo.

5.- Describir la mecánica para el cálculo y determinación del impuesto a cargo de los contribuyentes que prestan un servicio personal subordinado.

HIPOTESIS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, correspondientes al Capítulo I del Título IV que grava a las personas físicas por la percepción de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, es violatoria del principio constitucional de equidad a que toda norma tributaria debe sujetarse, concretamente en la aplicación del artículo 177, en el que se establece el método para la determinación del impuesto a cargo de este sector de contribuyentes, con motivo de los privilegios que otorga a un grupo determinado de contribuyentes del mismo tributo, dándose por parte de esta ley un tratamiento idéntico a quienes se encuentran colocados en situaciones jurídicas distintas.

Es importante señalar que este trabajo se finalizó en julio del 2002, sin que las reformas a las que nos referimos en el presente estudio, hayan sufrido alguna modificación.

METODOLOGIA

Se partirá de la investigación histórica para conocer la causa por la cual el Estado impone a las personas que perciben ingresos por sueldos y salarios la obligación de contribuir al gasto público.

Después, se realizará un estudio de la doctrina y legislación vigente para identificar los elementos que conforman el Impuesto Sobre la Renta que grava la percepción de los sueldos y demás prestaciones concedidas, las autoridades competentes para recaudar y vigilar el debido entero del impuesto, así como las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se trata de una tesis documental que responde teóricamente a un problema a partir de su análisis histórico, los principios doctrinarios y legales que rigen las contribuciones de los causantes cautivos.

Las fuentes serán exclusivamente bibliográficas y legislativas en base a una metodología deductiva.

Se parte de una variable independiente consistente en la obligación que tenemos todos los contribuyentes mexicanos (y aún los extranjeros) de contribuir a los gastos públicos por la vía impositiva al ingreso, para concluir en una variable que nos permite determinar cuándo una norma tributaria es inequitativa.

El nivel de investigación es exploratorio descriptivo, exponiéndose casos prácticos para su demostración.

La investigación se ubicará tempoespacialmente a nivel retrospectivo y transversal.

ANTECEDENTES

La eficiencia con la cual las personas realizan sus actividades, depende del conocimiento que tengan sobre la materia que traten, siendo imprescindible para ello, contar con información veraz y adecuada que sirva de base para estudiar la trascendencia de las situaciones en que se ven inmersas, como sería entre otras, el pagar un impuesto que grava los ingresos que perciben por salarios recibidos por la prestación de un servicio personal subordinado y la relación que guarda este tema con los ordenamientos legales, en los que se fundamenta su regulación, tal es el caso de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la que se establecen las formalidades y requisitos que el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria, observa para la imposición de obligaciones tributarias.

El nacimiento del Impuesto Sobre la Renta representa el cambio de criterios que sobre la materia de impuestos, operaba en el siglo pasado, ya que antes del siglo XIX predominaban los impuestos indirectos y con la creación del Impuesto Sobre la Renta en 1798 por el estadista inglés William Pitt, y con la profunda transformación ocasionada por la Revolución Francesa, se inicia el cambio de los impuestos indirectos a los directos, por considerarse de mayor justicia gravar los rendimientos producidos por el capital y por la actividad del hombre, y de ellos descontar una parte para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los primeros impuestos y los más sencillos fueron los indirectos. Se gravaba objetivamente una actividad, un hecho, por ejemplo: la entrada o salida de mercancías a determinadas circunscripciones, pues el mero paso de esas mercancías daba lugar a un impuesto alcabalarior. Bastaba con que alguien fuera propietario de un pedazo de tierra para que, sin atender a sus productos, se le

obligara a pagar un tributo, y así se podrían citar otros casos, todos ellos con objeciones serias en cuanto a la equidad y debida proporción del impuesto.

Otro cambio se registró por cuanto a la generalidad de los impuestos. La vieja idea de los privilegios, en torno a la cual se fincó el Estado monárquico, sería abandonada por las formas democráticas que combatían la desigualdad. La monarquía arrojó el peso de los tributos sobre las espaldas del pueblo, formado por campesinos, artesanos y burgueses, en tanto que la nobleza que era un grupo reducido de la sociedad, gozaba entre otros privilegios de no tributar. Situación contra la cual se proclamó la revolución Francesa, reclamando como derecho del hombre la igualdad frente a los tributos, lo que obligó al Estado a emitir cargas impositivas sobre todos los gobernados, sin excepción ni privilegios.

Cuando en 1798, se dio al Impuesto Sobre la Renta el carácter de impuesto transitorio, destinado a cubrir las necesidades de la guerra contra Francia, se gravaron las utilidades con una tasa proporcional elevada, que obligaba a entregar un tanto por ciento igual a los que obtenían bajos, medianos o grandes ingresos. Como todos los impuestos, éste provocó una ola de protestas y por su impopularidad se derogó. Sin embargo, volvió a implantarse en cuatro distintas ocasiones para llegar finalmente, a constituir un impuesto de carácter permanente.

Un verdadero acierto sucede cuando se crean las tasas progresivas en la época del Primer Ministro Lloyd George (1916-1922), con las cuales se obligó a tributar con un por ciento mayor a quienes más utilidades obtenían.

Adolfo Wagner y Eduardo Selligman, los dos teóricos del Impuesto Sobre la Renta más destacados de su época, hicieron hincapié, el primero, en la función

social de los impuestos, y el segundo, en la idea de que las cargas públicas deben pesar sobre las utilidades de los poderosos y no sobre el sustento de quienes cuentan con escasos recursos económicos.

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 dicho impuesto, se presentó con un criterio cronológico, en la siguiente forma:

- I.- Ley de 20 de julio de 1921
- II.- Ley de 21 de febrero de 1924
- III.- Ley de 18 de marzo de 1925
- IV.- Ley de 30 de diciembre de 1953
- V.- Ley de 31 de diciembre de 1964
- VI.- Ley de 30 de diciembre de 1980

El régimen o sistema, alcances y consecuencias de estas leyes hicieron necesario reestructurar la legislación fiscal y agrupar las disposiciones que se encontraban dispersas en otras leyes, situación que fue permitiendo un mayor y mejor control respecto de los contribuyentes lo que viene a demostrar la importancia que reviste en nuestros días la materia fiscal.

De acuerdo con lo anterior, la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiende a introducir algunas variantes que pretenden lograr un incentivo para la realización de determinadas actividades a efecto de facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones que han resultado confusas en leyes abrogadas.

En el presente estudio se tiene por objeto hacer una exposición sencilla metódica y sistemática del Impuesto Sobre la Renta a cargo de las personas físicas, centrándose este análisis fundamentalmente en el Título IV de la Ley de la materia, examinando específicamente el Capítulo I que se refiere a los salarios, ya que debido tal vez a la naturaleza de este impuesto, la ley sigue siendo, en algunos aspectos, inequitativa confusa y enredosa resultando indispensable que ésta cuente con mayor claridad y precisión, lo que traerá aparejado el debido cumplimiento de sus disposiciones.

24

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO I. GENERALIDADES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.1. Marco Histórico del Impuesto al Ingreso.

1.1.1. Introducción.

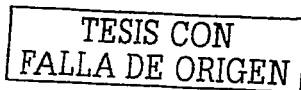
Las sociedades al no permanecer estáticas, deben sujetarse a los cambios y evoluciones teniendo que aceptar y adecuar a sus ideas las de otros pueblos, asimilándolas a las suyas, como es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que en otros países como Inglaterra, Francia y Estados Unidos, han dado pie al surgimiento de instituciones que han influido en nuestra legislación, motivo por el cual se hace una semblanza de los sistemas que en esta materia rigieron en esos países.

1.1.2. Inglaterra.

En el Derecho Constitucional Inglés se reconocieron los derechos fundamentales de los ingleses, como es el caso de la Carta Magna de 1215, que fue trascendental ya que obligó al Estado a no exigir tributo que no hubiera sido aprobado por los representantes del Consejo del Reino; asimismo la Petición de Derechos de 1628, que confirma la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos.¹

La Ley del Impuesto Sobre la Renta surgió en la época de William Pitt, siendo aprobada en 1798 y creada con objeto de cubrir las necesidades de la guerra contra

¹ ESCORZA LEDESMA, Juan. Tratado Práctico del Impuesto Sobre la Renta, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1971, p. 3.



Francia, impuesto al que se le dio el carácter de transitorio, mientras ésta durara, señalándose una tasa del 10% sobre los ingresos obtenidos por el contribuyente, lo que fue considerado como injusto. La Corte Suprema de Londres declaró la inconstitucionalidad del gravamen, derogándose este impuesto, que se volvió a implantar en cuatro ocasiones, para constituir un impuesto de carácter permanente en el año de 1842.²

Con el movimiento generado por la Revolución Francesa, la idea de generalidad ante los tributos, dio origen a una nivelación proporcional de las cargas públicas, haciéndose necesaria la creación de una tasa desigual, como la progresiva, a fin de gravar equitativamente a los causantes de acuerdo con su capacidad económica.

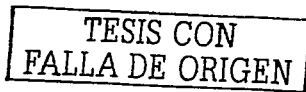
La creación de las tasas progresivas fue de Lloyd George, ocupando el Impuesto Sobre la Renta el lugar más destacado entre los impuestos directos, además de proporcionar los ingresos más fuertes al Estado.³

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contenía un sistema cedular, dividió a los causantes en cinco Cédulas: la A en la que se gravaron los ingresos provenientes de la explotación de la propiedad rústica o urbana; la B arrendamientos de bienes inmuebles; la C los intereses y dividendos; la D las percepciones por el ejercicio de una profesión, o actividades artísticas, deportivas, comerciales, industriales y culturales y la E relativa a los ingresos obtenidos por concepto de sueldos, salarios y pensiones.⁴

² Ibid., p. 4.

³ Idem.

⁴ Idem.



Para cubrir este impuesto se consignaba la totalidad de los ingresos y deducciones autorizadas, aplicando una tarifa progresiva; posteriormente eran revisadas con la intervención de tres autoridades: Inspectores de Zona, Comisionados Generales integrado por representantes del fisco y de los causantes, así como por Comisionados Especiales que eran funcionarios públicos con carácter permanente. En caso de inconformidad la Ley contenía el recurso de Reconsideración Administrativa.⁵

1.1.3. Francia.

En este país, en el siglo XVIII eran las clases sociales de pocos recursos las que pagaban los tributos pues las clases privilegiadas no contribuían a las cargas públicas, provocándose con ello la Revolución Francesa, movimiento en el que participaron pensadores como Montesquieu, Voltaire, Rosseau, quienes a través de sus ideas liberales sugerían que todos sin excepción pagaran tributos.⁶

La Ley del Impuesto Sobre la Renta se implantó definitivamente en el año de 1917, con la característica de utilizar dos sistemas para la gravación: el Cédular y el Global simultáneamente, lo que originó un sistema mixto para gravar la renta del causante, según la fuente de sus ingresos: en la Cédula I se gravaron las rentas derivadas de la propiedad no edificada; la Cédula II, las de propiedad edificada; la Cédula III, los provenientes de la explotación agrícola; la Cédula IV, los intereses provenientes de réditos, cauciones y depósitos; la Cédula V, Los ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales; la Cédula VI, los ingresos relativos a sueldos, salarios, pensiones y rentas vitalicias; y la Cédula VII sobre los beneficios de profesiones no comerciales.⁷

⁵ Ibid. p. 5.

⁶ Ibid. p. 7.

⁷ Ibid. p. 9.

El sistema global gravaba los ingresos sin atender la fuente de donde éstos proceden, lo que hizo de este sistema un sistema mixto.

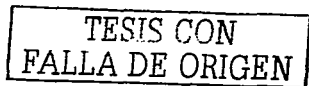
Se gravaba la renta legal, cuando el causante efectuaba deducciones establecidas en Ley, a efecto de obtener el ingreso; el cálculo del impuesto se hacía con base en tarifas progresivas, llegándose al caso de exceptuar del pago a quien no tenía capacidad para contribuir, por otra parte, gravaba de distinta forma a las personas físicas y a las jurídicas, ya que pagaban al igual el impuesto los nacionales que los extranjeros y en el caso de la familia, consideraba la calidad de la persona física para cerciorarse de la fuente de los ingresos, efectuando las declaraciones del gravamen.⁸

Es decir, que a las personas morales, se les aplicó indistintamente el impuesto cedular como el global, pero en virtud de que en 1951 se reforma la Ley, se establece una forma general de gravarlas: se les aplica un impuesto distinto del que se aplica a las personas físicas, fijándoles la renta global, sin tomar en cuenta la fuente de donde proviene el ingreso, con una sola tasa proporcional y por cuanto hace a los beneficios o utilidades que deben distribuir entre los miembros que las constituyen, se afecta por la tasa proporcional y la progresiva a que se sujetan las personas físicas.⁹

A las personas físicas se les gravaba con el impuesto cedular y global, pero tratándose de jefes de familia, a sus ingresos gravables provenientes de su trabajo se les agregaban las obtenidas por el mismo concepto por sus familiares, esposa e hijos, para evitar que éstos presentaran declaraciones por separado, en el caso de que se optara por presentar declaración particular, se haría saber expresamente a la

⁸ Ibid. p. 10.

⁹ Idem.



autoridad, con el fin de que se exigieran a los demás miembros la manifestación correspondiente.¹⁰

La Ley del Impuesto Sobre la Renta francesa tiene un sistema de defensas de los particulares que culminaba con la intervención del Tribunal de Casación que en materia judicial decidía la controversia.¹¹

1.1.4. Estados Unidos.

Con el inicio de la Guerra de Independencia, en los Estados Unidos existían tres formas de gobierno: la de Colonias republicanas en las que el gobernador era elegido por el pueblo; Colonias privadas en donde los gobernadores eran designados por el Lord Proprietario, y las Colonias reales en las que el gobernador directamente lo nombraba la Corona Británica.¹²

Esencialmente se les concedió a los colonos el derecho de oponerse a los impuestos que no hubiesen sido aprobados por los representantes del pueblo, como el caso en que el Parlamento estableció el Stamp Tax con el fin de sufragar los gastos del ejército enviado a mantener el orden de las colonias y que fue suprimido en razón del descontento y protestas; después se impusieron impuestos sobre el vidrio, plomo, papel y tabaco que con su arbitrariedad motivaron el movimiento de independencia de las colonias inglesas en América.¹³

¹⁰ Idem.

¹¹ Ibid., p. 11.

¹² Idem.

¹³ Ibid., p. 12.

En el Acta de Independencia de 1776, se dispuso el derecho de los súbditos de participar en las discusiones de los impuestos. En el Bill of Rights se estableció dentro de los derechos individuales la igualdad de todos los individuos frente a la Ley en lo concierne a la materia contributiva.¹⁴

Con motivo de la Guerra Civil Norteamericana, en el años de 1862, se intentó establecer la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual surgió con carácter transitorio ya que la Suprema Corte la declaró inconstitucional, siendo en 1914, en el periodo de la primera Guerra Mundial, cuando se establece definitivamente.¹⁵

Al igual que en los otros países mencionados, la Ley surge con un sistema cedular, dividiendo a los causantes según su actividad, tomándose en consideración el origen de donde proviene el ingreso, ya sea del capital, trabajo, comercio, etc., para gravarlo, o la utilidad efectivamente percibida.

Esta ley, en lo general se integra con dos impuestos: el Income-Tax que recaía sobre la actividad gravada y el Additional-Tax que solamente se cubría en casos especiales como en el caso de ventas al consumidor en el que éste último cubría el gravamen. Con motivo de la segunda Guerra Mundial el Fisco Norteamericano se vio en la necesidad de establecer un gravamen denominado Impuesto de la Victoria, para sufragar los gastos de la guerra, el cual recayó sobre las utilidades de las grandes industrias.¹⁶

Se establece el concepto de renta legal al aceptarse la deducción de diversos gastos, gravándose por lo tanto las utilidades efectivamente percibidas, este

¹⁴ idem.

¹⁵ idem.

¹⁶ ibid. p. 13.

impuesto se pagaba al presentarse la declaración correspondiente ante las Oficinas de Hacienda, en la que se debía calcular el tributo con base en las tarifas progresivas, siendo estas declaraciones revisadas por los Auditores Regionales, contando el contribuyente en caso de inconformidad con el recurso de reconsideración, ante el Consejo Técnico Superior y en contra de la resolución de éste, se promueve demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal, abriéndose la fase contenciosa y en el caso de dictarse resolución desfavorable para el contribuyente, éste tenía el derecho de poner en movimiento a las autoridades judiciales.¹⁷

Actualmente, este impuesto en los Estados Unidos es de tipo global personal, establecido en 1939 en el Código de Ingresos Interiores, sistema que se prevé definitivamente en la expedición del Código Fiscal de la Federación de 1954.¹⁸

1.1.5. México.

En la época de la Colonia, el país sufrió una anarquía impositiva, se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcabalatorios, se multiplicaron y yuxtapusieron infinidad de impuestos especiales, que no tenían una estructura lógica con una marcada tendencia de allegar fondos a la metrópoli, surgida de la idea que tenían los Borbones acerca del rendimiento que debían proporcionarles las Colonias que en ese entonces eran consideradas parte de su patrimonio.¹⁹

Después de la Independencia, durante el siglo pasado, se observó la supervivencia de los anárquicos impuestos coloniales de carácter indirecto en razón de que nuestro país enfrentaba una fuerte crisis política, culminando con el triunfo de

¹⁷ Idem.

¹⁸ ibid. p. 14.

¹⁹ Idem.

la República sobre el Segundo Imperio y en consecuencia el establecimiento de la forma federal y democrática de Gobierno.

Durante el Porfiriato se destacaron por su labor hacendaria tanto Matias Romero como José I. Limantour, quienes lograron una reorganización de los impuestos, proponiendo una mejor administración de éstos, es decir, no se produjeron reformas esenciales.

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.

1.1.5.1. Ley de 20 de julio de 1921.

La primera Ley del Impuesto Sobre la Renta fue promulgada siendo Presidente Constitucional el General Alvaro Obregón y Secretario de Hacienda Don Adolfo de la Huerta, el 20 de julio de 1921, estableciéndose un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio. Gravó los ingresos del comercio, industria, 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.

En esta Ley se señaló como sujetos de su pago a los mexicanos y a los extranjeros 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.

Se establecieron 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.

El destino de la recaudación de este impuesto fue para la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a obras de mejoramiento de nuestros puertos marítimos, sin lo que no se lograría el progreso económico que en la actualidad se requiere, además de otros medios de comunicación.

Este impuesto se pagó en estampillas que llevaban la leyenda de "Centenario" de ahí que a esta Ley se le conociera por Ley del Centenario. Las actividades que fueron gravadas, fueron denominadas por esta Ley como "Cédulas" y a las tasas del gravamen según sus renglones que constituyen el ingreso en cada caso, se les llamó "Categorías", que en el caso de la Cédula que comprendía a las personas por lo que se refiere a los sueldos, salarios, gratificaciones o emolumentos, iban de una cuota del 1% que pagarían sobre sus ingresos, si éstos no excedían de \$750.00, 2% si no excedían de \$1,200.00 y 3% si excedían de \$1,200.00 mensuales.

Se crearon Juntas Calificadoras Regionales, o Consulados en el caso de que los impuestos se recaudaran en el extranjero, para examinar y calificar las manifestaciones de los causantes y contra dichas calificaciones se estableció un

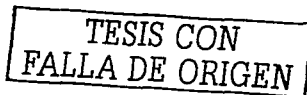
procedimiento de inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, determinándose sanciones para los que no cumplieran con lo establecido en esta Ley.

En el caso de que los causantes no presentaran sus declaraciones en los plazos señalados, la autoridad hacendaria lo calcularía con base en la documentación que obtuviera.

Uno de los aspectos que dentro de esta Ley resulta interesante observar, es la semejanza que muestra con la Ley inglesa, al establecer que el gravamen se calculara sobre las ganancias brutas, sin deducción alguna, disposición ésta que ambas leyes contenían.

La Ley del Centenario se compone de 27 artículos y un transitorio, dividió en tres títulos que son: Título Primero que comprende las Disposiciones Generales; Título Segundo en el que se establecen Disposiciones Especiales a cada Cédula, mismo que se divide en cuatro Capítulos relativos a Comercio e Industria, el Segundo a Profesiones Liberales, Literarias, Artísticas e Innominadas, el Tercero a Trabajo, Sueldo y Salario y el Cuarto establece las disposiciones relativas a Colocaciones de Dinero o Valores a Rédito, Intereses, Participación o Dividendos; y por último el Título Tercero de la Ley en comento, compuesto de dos Capítulos, el Primero referente al Procedimiento de Recaudación y el Segundo, de las Sanciones.

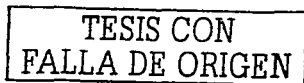
1.1.5.2. Ley de 21 de febrero de 1924.



El 21 de febrero de 1924, 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, pero con carácter permanente, misma que fue promulgada denominándose "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de la 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 marcó 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 para gravar los ingresos personales provenientes de sueldos y honorarios y las utilidades de las empresas, refiriéndose con ello a dos de los conceptos que originan los ingresos: la actividad de las empresas comerciales dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, en donde se da la combinación del capital y trabajo y a los provenientes de la actividad personal, derivados del trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión liberal.

Por lo que hace al impuesto al trabajo personal, se concedió un mínimo no gravable de ingresos de \$200.00 al mes para empleados y de \$1,200.00 al semestre para profesionistas. El impuesto de los empleados se pagaría mensualmente y el de los profesionistas por semestres, siendo la cuota de 1% en sueldos mayores de \$200.00 a \$500.00, hasta el 2% en los sueldos de más de \$2,000.00. La progresión planteada en la Ley del Centenario se redujo considerablemente. Los profesionistas deberían cubrir por una percepción mayor de \$1,200.00 al semestre el 1%, y se aumentó progresivamente la tasa hasta llegar al 2% aplicable a cantidades mayores de \$12,000.00 al semestre. Fue obligatorio en el caso de empleados acumular los



sueldos devengados en distintos trabajos, para el efecto de aplicar la tasa progresiva.

El impuesto se pagaría en estampillas, y había obligación de formular manifestaciones de ingresos en los modelos o formas aprobados por la Secretaría. Dichas formas exigían la prestación de una serie de datos y debían depositarse en las Oficinas Receptoras para ser revisadas por las Juntas Calificadoras.

Desde entonces se creó la obligación de retener y enterar el impuesto a los asalariados, dándose oportunidad en caso de inconformidad contra los dictámenes de las Juntas Calificadoras de presentar "reclamaciones", dándose a los contribuyentes un derecho de defensa en la esfera administrativa.

El Reglamento de esta Ley se promulgó el mismo día, en él se señala 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.

En la integración de las Juntas Calificadoras se dio intervención, tanto a un representante de la Secretaría de Hacienda como a uno del Distrito Federal, así como a personas que representarían a los contribuyentes, especializadas en el giro que se trataba de calificar.

Se creó una Junta Revisora para conocer de las reclamaciones presentadas contra las calificaciones de las Juntas calificadoras. Las decisiones de la Junta Revisora admitían el recurso de apelación ante la Secretaría de Hacienda, con el

cual se agotaba el procedimiento administrativo. Si éste era desfavorable para los contribuyentes, éstos podían acudir a la vía judicial en defensa de sus derechos.

1.1.5.3. Ley de 18 de marzo de 1925.

Con la experiencia obtenida y para agrupar nuevamente en un código la Ley y el Reglamento respectivo, al año siguiente se aprobó la tercera Ley del Impuesto Sobre la Renta, que rigió dieciséis años, de 1925 a 1941, 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.

En relación con la ley anterior tiene un mayor criterio de 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, surgidas de la legislación precedente de 1921 y 1924, tomaron la experiencia obtenida en el primer año de implantación del impuesto.

La ley se inicia con la determinación de los sujetos del impuesto, personas físicas o morales, mexicanos o extranjeros, domiciliados o no en la República, que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional, reiterando el concepto de fuente del ingreso gravable para de esta manera delimitar el estatuto territorial y extraterritorial del

impuesto. Se hace además mención, como otra clase de sujetos del impuesto, las agrupaciones que aún cuando no fueran reconocidas por la Ley como personas morales, manejaran un patrimonio diverso al de los socios.

Este impuesto era pagadero en timbres, en efectivo o en la manera que determinara el Reglamento, lo que hizo más flexible la forma de pago.

En esta ley se perfeccionó el sistema cédular, agrupando las distintas actividades gravables en siete cédulas: Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de Capitales, Explotación del Subsuelo o Concesiones Otorgadas por el Estado, Sueldos y la séptima Honorarios de Profesionistas.

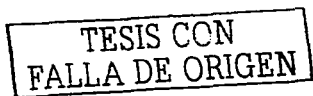
La Cédula VI, relativa a Sueldos, gravó con dos tarifas la A y la B, los ingresos de los asalariados. El impuesto progresivo fue ascendiendo, en la tarifa A, del 1% para los sueldos de \$2,000.01 al año, hasta el 4% asignado a los de \$45,000.00 en adelante. El mínimo exento se determinó en la cifra de \$2,000.00. De acuerdo con la tarifa B, 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 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.

En el artículo 30, la Ley estableció deducciones para cargas de familia, así es que si el causante sostenía una persona, tenía derecho a una deducción de sus ingresos de \$250.00, cantidad que iba aumentando hasta llegar a \$450.00, cuando dependían del mismo causante cuatro o más personas. Teniendo en cuenta el mayor

costo de manutención en el D.F. y en las zonas fronterizas con los Estados Unidos, las deducciones por cargas de familia en estos lugares fueron de \$360.00 en el caso de que el contribuyente sostuviera una persona, las que también fueron aumentando hasta llegar a \$760.00 si dependían de él cuatro o más, medida que fue insuficiente motivando el abandono de este sistema años más tarde, cuando en realidad la idea de este artículo obedece a una de las teorías substanciales para considerar el Impuesto Sobre la Renta como el más justo y equitativo.

La Ley en comento, contuvo al principio 57 artículos que integraron 10 capítulos: Capítulo I, Disposiciones Generales; Capítulo II, Cédula I en la que quedaron comprendidos los causantes que habitual o accidentalmente realizaran actos de comercio; Capítulo III, Cédula II, en la que se gravó a quienes explotaran negocios industriales; Capítulo IV, Cédula III referente a la explotación de negocios agrícolas; Capítulo V, Cédula IV que gravó los ingresos provenientes de intereses simples o capitalizados, descuentos o anticipos sobre títulos o documentos, pensiones por usufructo, constitución de depósitos irregulares, otorgamiento de fianzas y otras inversiones de capital referidas en el artículo 20; Capítulo VI, Cédula V que reguló a los causantes que obtuvieran ingresos provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios; Capítulo VII, Cédula VI establece el gravamen sobre sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, etc.; Capítulo VIII, Cédula VII agrupó a los causantes que obtuviesen percepciones por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas; Capítulo IX, Declaraciones, recaudaciones y disposiciones diversas; y Capítulo X relativo a Sanciones.

Esta Ley sufrió diversas reformas, propias de la evolución del país, de las señaladas por los causantes y de las obtenidas de la experiencia de las autoridades fiscales.



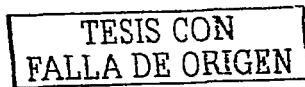
1.1.5.4. Ley de 30 de diciembre de 1953.

De los resultados obtenidos en la aplicación de legislaciones anteriores, se publicó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que conforme al artículo Primero Transitorio entraría en vigor el 1º de enero de 1954 y conforme a lo preceptuado en el Sexto Transitorio derogaba las leyes y disposiciones fiscales en cuanto se opusiera a lo previsto en la nueva legislación. Como complemento de la misma y para el desenvolvimiento de sus disposiciones, el 30 de enero de 1954 se expidió su Reglamento.

Esta Ley se compuso de 220 artículos y seis Transitorios, dividida en 13 Títulos que son: I Disposiciones Preliminares; II Cédula I. Comercio; III Cédula II. Industria; IV Cédula III. Agricultura, Ganadería y Pesca; V. Cédula IV De la remuneración del trabajo personal; VI Cédula V Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; VII Cédula VI, Imposición de Capitales; VIII Cédula VII Regalías y Enajenación de Concesiones; IX Tasa Sobre Utilidades Excedentes; X De la calificación, de la Clasificación y de la Estimativa; XI De la Reconsideración Administrativa; XII De las Obligaciones de Terceros; y XIII Disposiciones Diversas.

Esta legislación restableció las siete cédulas que tuvo la Ley de 1º de marzo de 1925, por lo que al dividir a los causantes en cédulas, se atiende a la diversa actividad a la que se dedican con el objeto de gravarlos según el mayor o menor esfuerzo realizado.

El pago del impuesto se efectuaba mediante la presentación de declaraciones o manifestaciones, conforme a tarifas progresivas hasta su último renglón para convertirse en proporcionales en adelante.

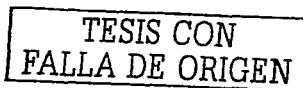


El 30 de enero de 1954, fue promulgado el Reglamento de esta Ley, cuya estructura fue modificada siguiendo los nuevos lineamientos enmarcados en la Ley, en distintos capítulos se agruparon las normas de carácter procesal y adjetivo que señalan la manera de cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley. Se hacen referencias a cada una de las cédulas, en capítulo especial se muestran las normas para llevar los libros de contabilidad.

La ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento derogados, partían de la utilidad bruta manifestada por los contribuyentes y señalaban con precisión las deducciones que podían hacerse para determinar la utilidad gravable; sin embargo, las autoridades carecían de los elementos de juicio necesarios para poder resolver si la utilidad bruta que se declaraba era correcta o no, dando con ello pie a la evasión fiscal. Con las nuevas disposiciones del Reglamento relativas al costo, se le concedía por primera vez a éste la importancia que tiene la correcta determinación de cualquier utilidad.

Esta ley sufrió sus principales modificaciones por decreto de 28 de diciembre de 1961, y tuvo como principal adición la Tasa Complementaria Sobre Ingresos Acumulados, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir las injusticias del sistema cedular, experiencia que sirvió para, tres años después entrar al impuesto global. El recurso de reconsideración administrativa fue suprimido por la Ley, por lo que una vez que las autoridades fiscales dictaran alguna resolución desfavorable para el causante, éste sólo podía acudir ante los tribunales competentes, situación que solamente originó un mayor trabajo y espera para obtener una resolución final, por lo que actualmente un recurso similar fue implantado con ciertas variantes, en el Código Fiscal de la Federación.

1.1.5.5. Ley de 30 de diciembre de 1964.



En esta Ley por primera vez dejó de utilizarse el sistema cedular, haciéndose una división de dos Títulos solamente, correspondiendo uno de ellos al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, y el otro al Impuesto al Ingreso de las personas Físicas, sin embargo desde 1965 hasta 1980 se hizo un intento de llegar al impuesto global, lo que no se logró ya que dejaban de acumularse a los demás ingresos que obtenía el contribuyente persona física, los intereses que percibiera de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los que percibiera por concepto de dividendos y los ingresos que derivaban de actividades empresariales.

Al igual que en la Ley de 1953, se incluyeron en el cuerpo legal las deducciones que podía efectuar el contribuyente de los ingresos que percibiera, para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto por lo que no se volvió a caer en el error en el que se incurrió en anteriores leyes, en las que los Reglamentos eran los que señalaban las deducciones que podían efectuar los contribuyentes.

En términos generales, la forma de gravar a las personas físicas por los ingresos obtenidos se mantuvo igual que en la Ley de 1953, con pocas modificaciones.

No fue sino hasta el 4 de octubre de 1977, cuando se publicó el Reglamento de la misma, muchas disposiciones fueron incorporadas a la actual Ley.

1.1.5.6. Ley de 30 de diciembre de 1980.

Esta Ley surgió con base en la experiencia de grandes y complicados problemas a efecto de cubrir las necesidades del país se marcaron metas y objetivos

por alcanzar, entre los cuales destacó la necesidad de simplificar la Ley haciéndola más accesible y reduciéndola en número con el propósito de centrar los marcos de obligaciones y derechos, correlacionando los ordenamientos impositivos para dar congruencia al sistema fiscal.

Una de las variantes más importantes que contiene este ordenamiento, en relación con el Impuesto Sobre la Renta que se venía aplicando era, entre otras: incorporar en el texto de la Ley las normas sobre costo que se tenía en el reglamento, esto debido a la importancia que esta deducción tenía en las empresas; se permitió a los arrendadores efectuar deducciones específicas u optar por una deducción no sujeta a comprobación, equivalente al 50% del ingreso obtenido por este concepto; en las tarifas para calcular el impuesto a cargo de las personas físicas, se revisaron nuevamente las tasas para hacer reducciones considerables en los renglones de ingresos más bajos lo cual contribuye, junto con otros desgravamientos a mejorar la capacidad económica de personas de menores recursos, siendo importante enfatizar este punto.

En esta Ley se contienen disposiciones de carácter más general aplicables a los contribuyentes de este impuesto, independientemente de que sean personas físicas o morales y de la actividad que realicen.

Se establecen quienes son las personas físicas y morales que se encuentran sujetas al pago de este impuesto, considerando al respecto aquéllas que residen en el país y que son contribuyentes en relación con todos sus ingresos sin importar la fuente de riqueza donde procedan. Son también contribuyentes los residentes en el extranjero respecto de los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, para tales efectos se establece el concepto de establecimiento permanente.

En el Título IV de la Ley se encuentra el tratamiento relativo a todos los ingresos que obtengan las personas físicas residentes en territorio nacional, y se compone de Disposiciones Generales y doce Capítulos, refiriéndose los diez primeros a diferentes ingresos por los que se paga el impuesto y los restantes a los requisitos para hacer deducciones de los ingresos y declaración anual de los mismos.

En este último Capítulo se señala la obligación de las personas físicas de acumular ingresos por los que se debe pagar impuesto o por los que se efectuó el pago definitivo, de igual forma se establece que quienes obtengan ingresos por salarios que no excedan de \$300,000.00 en el año calendario no tendrán obligación de presentar declaración por ese periodo.

Independientemente de las deducciones autorizadas, al presentar la declaración anual en el mes de abril del siguiente año, se efectuarán deducciones personales como: el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, los honorarios médicos y dentales, así como de sus gastos hospitalarios y de funerales, de su cónyuge y ascendientes o descendientes en línea recta que dependan de aquél económicamente, así como de los donativos y a obras y servicios públicos o a instituciones asistenciales o de beneficencia debidamente autorizadas, aplicando la tarifa correspondiente, deduciendo pagos provisionales e impuesto acreditable a favor, debiendo pagar como impuesto definitivo la diferencia resultante.

1.2. Fundamento Constitucional y Legal para Establecer Contribuciones.

1.2.1. Preámbulo.

El poder jurídico que tiene el Estado para el establecimiento de contribuciones es ejercido a través del Poder Legislativo, que en ejercicio de sus facultades expide las leyes que establecen las contribuciones que deben contener los elementos esenciales de las mismas.

De acuerdo con lo anterior, la obligación tributaria tiene su fuente sólo en la Ley, siendo ésta la única fuente formal del derecho fiscal, por así disponerlo la propia Constitución Política de nuestro país, según lo dispuesto en los preceptos que a continuación se señalan:

1.2.2. Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En México el principio de legalidad en materia tributaria establecido por nuestra Carta Magna, se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV, que dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes²⁰.

De acuerdo con lo anterior, no puede haber tributo si éste no se encuentra establecido en una ley formalmente, a excepción de los casos de Decreto-Ley y Decreto-Delegado que son emitidos por el Poder Ejecutivo y que incluso pueden reformar o suprimir a aquella, en el ejercicio de la facultad que nuestra Constitución le concede conforme a lo establecido en sus artículos 29 y 131, segundo párrafo.

²⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ediciones Delma, México, 2002, pp. 30-31.

De conformidad con lo previsto por el artículo 29 Constitucional²¹, el Decreto-Ley se emite por el Ejecutivo a fin de hacer frente a situaciones consideradas como graves, dictando disposiciones transitorias, en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública y solamente el Presidente de la República, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y en los recesos de éste de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación.

Se está en el caso de Decreto-Delegado cuando el Ejecutivo emite normas por un tiempo limitado y para objetos definidos, según lo preceptuado por el artículo 131, segundo párrafo de la propia Constitución que señala: que en estos casos el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso de la Unión y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.²²

Lo anterior en razón de que se considera que el Ejecutivo puede actuar con la inmediatez y flexibilidad que se requiere en operaciones de comercio exterior, que forman parte importante de la economía nacional.

²¹ Idem.

²² ibid. p. 114.

En relación a lo anterior, se hace imprescindible hacer mención del proceso a seguir para la formulación de las leyes y en específico de las tributarias.

Al respecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 71, establece la competencia de quienes están facultados para iniciar leyes o decretos designando para tal efecto²³:

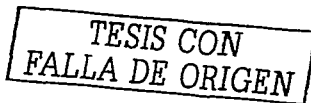
- I. Al Presidente de la República;
- II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión
- III. A las legislaturas de los Estados.

En términos generales el proceso legislativo culmina con la expedición de la Ley o Decreto, comprende un conjunto de actos que van desde la presentación de una iniciativa a la consideración de cualquiera de las Cámaras, para llegar en caso de aprobación, a su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el artículo 72 inciso h) constitucional,²⁴ todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualesquiera de ellas; con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, que deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados, que será en estos casos la Cámara de Origen.

²³ ibid., p. 46.

²⁴ ibid., p. 46-47.



Por lo que hace a la discusión y aprobación de la Ley, según lo dispuesto por el citado artículo, en materia de contribuciones los proyectos serán presentados ante la Cámara de Diputados que en estos casos actuará como Cámara de Origen, una vez aprobada pasará para su discusión a la Cámara de Senadores que actuará como Cámara Revisora, y si es aprobada la ley se remitirá al Ejecutivo para que en caso de que éste no tuviera observaciones, lo publique a efecto de que entre en vigor.

En el caso de que el proyecto de ley se deseche ya sea en una parte o en su totalidad por el Ejecutivo, en uso del derecho de veto, se devolverá dicho proyecto a la Cámara de Origen previo a sus observaciones, en caso de que dicho proyecto sea aprobado nuevamente por la mayoría representada por las dos terceras partes de los votos totales, pasará a la Cámara Revisora, que a su vez y en caso de que haya aprobado el referido proyecto por igual número de votos, se enviará al Ejecutivo para su promulgación. Aún y cuando éste último no estuviere de acuerdo, debiendo además ajustarse dicho proceso a las hipótesis previstas en el inciso d) y e) del propio artículo.

1.2.3. Artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Otro de los preceptos Constitucionales en los que se ratifica importancia de la Ley para el establecimiento de contribuciones a cargo de los gobernados, es el contenido en el artículo 73, fracción VII,²⁵ que establece la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, es decir que con base a esta fracción se dota de facultades al Congreso de la Unión para legislar en una de las materias que se consideran de interés vital para el país, como lo es la materia hacendaria y económica.

²⁵ Ibid. p. 48.

De acuerdo con lo anterior, si bien es cierto que todos los mexicanos gozamos de los derechos otorgados por la Constitución y las leyes que de ella derivan, también tenemos el deber de cumplir con las obligaciones que nos impone, como es el caso de las contribuciones.

1.3. Principios Constitucionales de los Tributos.

1.3.1. Prefacio.

Como se ha expresado en el presente capítulo la obligación de contribuir al gasto público se origina precisamente de lo previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es también en el citado ordenamiento del que se derivan algunos principios constitucionales tributarios, estableciendo obligaciones y derechos a todos los contribuyentes, para con ello regular la imposición de contribuciones que se destinan al gasto público.

Por ello, derivado del análisis a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se afirma que las normas jurídicas impositivas deben contener los siguientes principios, de obligatoriedad, de generalidad, de legalidad, además de ser proporcionales y equitativas, como a continuación se expone.

1.3.2. Obligatoriedad.

Las normas jurídicas a diferencia de las normas morales, religiosas o sociales, establecen un vínculo entre el destinatario de la norma quien debe acatar el dispositivo legal, pues de no cumplir u observar lo que manda la norma jurídica habrá otra autorizada para reclamarle su conducta u omisión antijurídica, al grado de imponerle diversas sanciones.

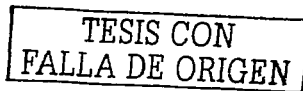
En tal sentido se manifiesta Eduardo García Maynez, al señalar que ***“Las normas jurídicas son bilaterales porque imponen deberes correlativos de facultades o conceden derechos correlativos de obligaciones.”***²⁶

El Estado para lograr sus fines ha necesitado de allegarse recursos económicos, siendo una de sus principales fuentes procuradoras la imposición de contribuciones a sus súbditos, es decir, requerir a los gobernados aún contra su voluntad que aporten parte de sus ingresos para sufragar el gasto público.

Por tal motivo, el Capítulo II “De los Mexicanos” de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos expresamente, en su artículo 31, establece que es obligación de los mexicanos, (fracción IV) contribuir para los gastos públicos, que por interpretación de la Suprema Corte de Justicia dicha obligación se extiende a todos los extranjeros que gozan de las garantías individuales en nuestro país.

Sin embargo, para que se genere la obligación del pago de contribuciones a cargo de los gobernados, éstos deben situarse previamente en los supuestos regulados por la norma jurídica tributaria, de no ser así, la autoridad hacendaria no podrá exigir pago alguno por concepto de contribuciones, tema que se tratará más en detalle cuando nos refiramos al principio de legalidad.

²⁶ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa, México, 1994, p. 15.



1.3.3. Generalidad.

Este principio se refiere a que todos los mexicanos o por interpretación de la Suprema Corte de Justicia también los extranjeros, deberán cooperar al sostenimiento del gasto público, siempre y cuando se encuentren en la misma situación del hecho o acto generador previsto por la norma tributaria, deberá sin excepción alguna, cooperar al sostenimiento del gasto público.

Al respecto el diccionario define a la palabra generalidad como *"(lat. Generalitas.) f. Muchedumbre, mayoría o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o todo sin determinación a persona o cosa particular."*

Atendiendo al significado de la palabra generalidad, así como al reconocido por los tratadistas del derecho y juristas, por regla general las normas jurídicas las cuales se aplican a todos los gobernados, deben ser abstractas, generales e impersonales, no desaparecen después de su aplicación y tienen vigencia hasta que éstas sean abrogadas o derogadas, por las misma razón, las que imponen tributos a los contribuyentes también deben contener las citadas características, no obstante que regulan situaciones abstractas determinadas.

Sobre el particular, Burgoa Ignacio, manifiesta *"Ahora bien, puede suceder que una norma legal cree, extinga, modifique o de cualquier otra manera regule un situación abstracta determinada. Tal es el caso de las llamadas leyes especiales. Estas son, en efecto, conjunto de dispositivos que se refieren a un estado jurídico determinado..."*²⁷

²⁷ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Porrúa, México, 1994, p. 282.

Las leyes tributarias, son normas generales que de manera abstracta, impersonal y general, establecen obligaciones a los contribuyentes según se dé la situación jurídica o de hecho regulada por la norma, hay por ejemplo leyes impositivas que gravan el consumo, el ingreso, algunas la tenencia, otras que distinguen a las personas físicas de las morales, sin embargo, no le quitan a la norma jurídica-tributaria su generalidad, dado que se aplican a todas las personas físicas o morales, residentes o no en el país, disposiciones que no desaparecen después de su aplicación, respetando así el principio de generalidad previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.3.4. Proporcionalidad.

Las contribuciones que se estimen justas deben de satisfacer entre otros requisitos que éstas sean proporcionales.

Al respecto el diccionario define como proporcionalidad **“(lat. Proporcionalidad.) Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”**.

En efecto, en materia de imposición de gravámenes debe distribirse la carga tributaria atendiendo a la capacidad económica del sujeto pasivo, de tal suerte que quien obtiene ingresos mayores coopere al sostenimiento del gasto público con mayores recursos que aquél que obtenga ingresos menores.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que tratándose de impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta, la proporcionalidad se logra en una primera etapa a través de tarifas progresivas que impacten más a quien gana más, pero hasta cierto límite, para no exceder la capacidad económica del contribuyente, por lo que es recomendable el establecimiento de una cuota fija, que grave la riqueza y no el trabajo, al respecto sirve de apoyo la tesis de Jurisprudencia número P/J 31/97 del Pleno, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, novena época, página 59, que a la letra dice:

“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del Impuesto Sobre la Renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que

determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el Impuesto Sobre la Renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo."

De tal suerte, el principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes, por tal motivo la legislación tributaria para lograr esto, en una primera etapa establece tarifas progresivas que graven más a quienes perciben mayores ingresos, pero hasta cierto límite, para no acabar con la fuente generadora del ingreso, por ello en una segunda etapa prevé el establecimiento de una tasa fija que no exceda de la capacidad económica de los contribuyentes para sufragar el gasto público.

1.3.5. Equidad.

El concepto de equidad, desde los tiempos remotos de los antiguos pensadores griegos ha causado un sinnúmero de interpretaciones, siendo una de ellas la vertida por Aristóteles, al señalar ésta como la más preferible a la justicia, pues la equidad es el justo medio ya que tiende a buscar el equilibrio de los diversos puntos de vista.

La equidad como un principio constitucional contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene como

finalidad obligar al Legislador a observar que todas las Leyes con las que se pretende gravar algún acto o hecho jurídico no realicen excepciones y se apliquen a todos por igual, comentario que encuentra sustento con lo dispuesto por la tesis 2a. XLI/97 de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en semanario Judicial de la Federación, tomo V, novena época, página 102, que señala:

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 15, PÁRRAFO FINAL, DEL REGLAMENTO DE LA LEY RESPECTIVA, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Esa disposición prevé que sólo las casas de bolsa podrán considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectúen por dichos conceptos, lo que no se permite a las instituciones de crédito. Ello quebranta el principio de equidad tributaria en virtud de que, ante una misma situación de hecho (consistente en ingresos percibidos por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores) que, en el impuesto en cuestión, sirve como reveladora de la capacidad contributiva, se establece un mecanismo distinto del de las instituciones de crédito, para las casas de bolsa, sin existir una diferencia en la situación de hecho en que se encuentran, ya que las operaciones a que se refiere el precepto reglamentario no varían su naturaleza por la institución que las realice, es decir, la misma operación puede ser practicada por los bancos y por casas de bolsa, quienes deberán realizarlas ajustándose, ambas, a los preceptos legales que regulan el tipo de operaciones de referencia. Además, no es óbice para estimarlo inequitativo, que unas actúen con fondos de terceros y otras con propios y de terceros, pues ello no repercute en las operaciones en cuestión, que se rigen por las mismas reglas, sino que, en todo caso,

dará lugar a consecuencias en diferentes ámbitos fiscales, mas no representan una variación en cuanto al objeto gravado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”

Este principio tiene como finalidad evitar las desigualdades jurídicas entre los contribuyentes que se sitúen en las mismas condiciones, por ello las leyes tributarias que establezcan privilegios sin ningún fundamento o razón a una categoría específica de contribuyentes, serán inequitativas en detrimento de los señalado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.3.6. Legalidad.

El principio de legalidad en materia tributaria tiene como objetivo garantizar a los contribuyentes, que la autoridad hacendaria no pueda ni deba imponer arbitrariamente contribuciones, si éstas no están establecidas previamente en la Ley, tal y como lo señala el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ***“Son obligaciones de los mexicanos...Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”***

En tal sentido se ha pronunciado, Sergio Francisco DE LA GARZA, al señalar ***“El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos***

elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa...²⁸.

La autoridad hacendaria en consecuencia no podrá requerir al contribuyente ningún pago a título de contribución, si no hay un ordenamiento legal que lo faculte expresamente para ello, el cual deberá contener, además, los elementos del tributo como lo es el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, de acuerdo a lo señalado en el artículo 5°. del Código Fiscal de la Federación,²⁹ que a la letra establece lo siguiente:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

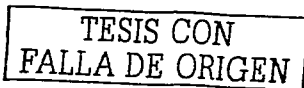
Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

1.4. Principios de Adam Smith.

1.4.1. Prólogo.

²⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 1994, p. 265.

²⁹ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, p. 4.



Adam Smith en su libro denominado "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones", escrito en el siglo XVII, revela un profundo estudio de la importancia que para el Estado tiene la recaudación de los tributos para el sostenimiento del gasto público, y es a través de cuatro máximas que hoy en día se encuentran vigentes estos conceptos en nuestro sistema jurídico-tributario, los cuales deben observarse al establecerse una contribución.

1.4.2. Justicia.

El principio de justicia se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos los contribuyentes sin excepción deben contribuir al sostenimiento de gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, al respecto Adam Smith, señala lo siguiente:

"Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección Estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus propietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de esas tres fuentes

originarias de ingreso, sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigualdad...³⁰

Debe aclararse que cuando Adam Smith habla de fuentes originarias de ingresos se refiere a las rentas, beneficios y salarios, clasificación que por la evolución natural de la economía mundial han quedado en desuso, pues actualmente existen múltiples subdivisiones para gravar las diversas fuentes de ingresos.

Por ello, la justicia tributaria para Adam Smith es la distribución de la carga tributaria entre todas las personas que perciban ingresos por rentas, beneficios y salarios, los que deben cooperar en proporción a sus respectivos ingresos.

1.4.3. Certidumbre.

El establecimiento de contribuciones mediante normas jurídico-tributarias implica que con la claridad debida en ellas, se señale cuándo debe realizarse el pago a la autoridad hacendaria, la forma de pago, el importe que debe cubrirse, sin que el recaudador pueda modificar a su libre arbitrio alguno de estos elementos, tal y como se establece en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.³¹ Al respecto Adam Smith se manifiesta al señalar que:

"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo

³⁰ ADAM SMITH. Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica, 1958, p. 726.

³¹ Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, p. 4.

mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande - según la experiencia de muchas naciones - como la más leve incertidumbre en la que se ha de pagar.³²

La certidumbre implica que los contribuyentes tengan la seguridad que las disposiciones legales que lo obligan a pagar un impuesto, no puedan ser modificadas

en cualquier tiempo por la autoridad recaudadora, pues debe ésta sujetarse a las disposiciones legales.

1.4.4. Comodidad.

A través de los pagos provisionales, se ha logrado que el contribuyente no resienta al final del ejercicio fiscal, el tener que pagar el impuesto generado a través

³² *ibid.* p. 727.

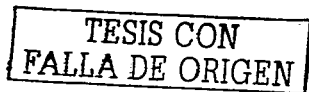
de doce largos meses, lo cual permite que también la autoridad hacendaria cuente con recursos periódicamente, situación que también contempla el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6o., lo cual hace más de dos siglos ya Adam Smith había vislumbrado en su máxima denominada comodidad, como se detalla:

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en el que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar.”³³

Desde luego, la autoridad hacendaria buscando la pronta obtención de recursos y causar la menor molestia al contribuyente le permite que en un tiempo no muy remoto a la percepción del ingreso, éste realice el entero correspondiente, lo cual al final del ejercicio le permitirá hacer el ajuste correspondiente en la declaración del ejercicio, pues ya efectuó durante ese ejercicio pagos provisionales.

1.4.5. Economía

³³ Idem.



Esta máxima busca un equilibrio entre el costo-beneficio en la recaudación de las contribuciones, por tal motivo los legisladores deben buscar al implementar reformas a las leyes tributarias, que sus normas no sean más gravosas que los beneficios obtenidos de la recaudación que se pretende, tal y como lo señala Acam Smith:

“Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes:

Primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.

Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a las gentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar la contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil.

Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar el empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. La Ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, y, por lo común, agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito.

Cuarto y finalmente, cuando se sujeta los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el soberano.³⁴

La razón y justificación de esta máxima tiende a limitar los actos del Estado a través de sus legisladores, para que no se impongan leyes tributarias excesivas que graven todas las actividades de los contribuyentes, se establezcan tasas o tarifas exorbitantes o se faculte a la autoridad hacendaria para realizar actos de fiscalización que no permitan el desarrollo de las actividades normales del contribuyente.

³⁴ ibid., pp. 727-728.

**CAPITULO II. ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA Y EL TRATAMIENTO ACTUAL DE LOS
INGRESOS POR SALARIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA**

2.1. Elementos de la Obligación Tributaria.

2.1.1. Introducción.

La realización de presupuestos que se encuentran establecidos y gravados por la Ley fiscal, originan el surgimiento de relaciones jurídicas tributarias entre las personas y el Estado.

Al respecto, Margáin Manautou se manifiesta definiendo a la relación jurídica tributaria como ***“el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”***.³⁵

De acuerdo con lo anterior, podemos afirmar que el contenido de la relación jurídica a la que hacemos referencia es la obligación tributaria, conceptualizada por este mismo autor como: ***“el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”***.³⁶

De lo anterior podemos concluir que la relación tributaria tiene como característica una obligación de dar a cargo de los sujetos pasivos, siendo exigible el cumplimiento de esta obligación por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria y en observancia del principio de legalidad, en su calidad de sujeto activo de la relación tributaria.

³⁵MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 1993, p. 292.

³⁶ibid. p. 148.

Ahora bien, como simple remisión a lo tratado en el capítulo que antecede, es de asentar que uno de los requisitos derivados del artículo 31 fracción IV constitucional, es que la Ley tanto en sentido formal como material, debe definir en forma exhaustiva los supuestos y los elementos de las obligaciones tributarias.

Tratándose de Impuestos Federales, es en la propia Ley que establece el tributo en donde deben consignarse de manera expresa los elementos esenciales de la obligación tributaria, su contenido y alcance, esto es, el hecho o acto imponible, el sujeto o sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, base y tarifa, conceptos fundamentales que se señalan a continuación.

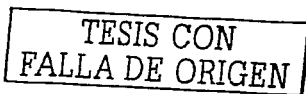
2.1.2. Sujeto Pasivo.

Como mencionamos con anterioridad en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un pasivo, procediendo a analizar a éste último en razón de su calidad de obligado a cooperar al sostenimiento del gasto público federal.

Conforme a lo anterior, el primer elemento que interviene en la obligación tributaria es el sujeto pasivo, que en términos generales es la persona obligada, conforme a las leyes, al pago del impuesto.

Al respecto, se hace necesario analizar el concepto jurídico de persona, definido por García Maynez como: **“todo ente capaz de tener facultades y deberes”**, dividiendo a las personas jurídicas en **físicas y morales**.³⁷

³⁷ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa, México, 1994, p. 271.



Se da el nombre de **personas físicas** a los hombres, en cuanto sujetos de derecho.³⁸ y de **persona moral** a las asociaciones o instituciones formadas para la consecución de un fin y reconocidas por la ordenación jurídica como sujetos de derechos³⁹.

En el tema de estudio, el carácter de sujeto como elemento de la relación tributaria se encuentra previsto en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, al definir como sujetos de las contribuciones a las personas físicas y las morales, estableciendo también la obligación de la Federación para el pago de contribuciones, únicamente cuando las Leyes lo señalen expresamente.⁴⁰

Aunado a lo anterior, el citado ordenamiento en su artículo 26,⁴¹ hace una clasificación de quienes son responsables solidarios con los contribuyentes, asignando tal calidad a las siguientes personas:

- I. Retenedores y Recaudadores a quienes las leyes imponga tal obligación.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por terceros.
- III. Liquidadores y síndicos por la contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra.

³⁸ Ibid. p. 275.

³⁹ Ibid. p. 290.

⁴⁰ Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, p. 1.

⁴¹ Ibid. p. 29.

- IV. Directores, gerentes generales o administrador único por las contribuciones causadas o no retenidas en su gestión, así como las que debieron pagarse o enterarse durante la misma.

En consecuencia de lo anterior puede distinguirse como contribuyente o sujeto pasivo directo, al que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria y como sujeto con responsabilidad solidaria, a quien en forma indirecta contrae la obligación del pago del crédito fiscal.

Por su parte el artículo 1o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala como sujetos pasivos obligados al pago del impuesto a ***“Las personas físicas y las morales...”***⁴², atendiendo a diversos motivos, como son la nacionalidad, la residencia y la fuente de riqueza, en los siguientes términos:

“I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional,

⁴² Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, p. 139.

cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste."

De lo anterior se puede concluir que una persona ya sea física o moral tiene el carácter de sujeto pasivo cuando realiza el hecho generador de un tributo, por el hecho de ser residente en el país, respecto de todos sus ingresos y los residentes en el extranjero cuando perciban ingresos de un establecimiento en el país, o procedan de una fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional.

2.1.3. Objeto.

El objeto del impuesto, es la situación que la ley señala como hecho generador del gravamen, al respecto Emilio Margain Manatu, manifiesta: "***Toda Ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava. Por regla general, en el título de la Ley se expresa ese objeto, lo que ella grava: Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del Impuesto al Consumo de la Energía Eléctrica, Ley del Impuesto Sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.***";⁴³ es decir, el objeto del tributo hace referencia a lo que grava la Ley.

⁴³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 1993, p. 292.

De lo anterior, podemos entender que el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es precisamente gravar los ingresos percibidos por las personas físicas o morales.

Es de destacar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1º, establece como objeto de la obligación tributaria todos los ingresos que perciban las personas físicas o morales residentes o no en el país, aclarando que la propia Ley, en sus siguientes artículos señala que ingresos se consideran exentos o no gravados, como excepción a la citada regla, a lo que nos referiremos en el siguiente punto.

2.1.4. Base.

La base del tributo, puede ser entre otros, el monto de los ingresos, el valor de los actos o actividades, la producción de bienes y servicios gravables sobre los que la Ley establece el impuesto a cargo del sujeto pasivo de la obligación fiscal.

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, habrá ingresos que modifican el patrimonio económico del contribuyente que no serán objeto de gravamen alguno, toda vez que se encuentran exentos, no gravados o ya fueron objeto de un gravamen.

A esta base se le va a aplicar una tarifa determinada para establecer la cuantía de la obligación fiscal y que tiene como fin graduar la cuantía del tributo a pagar, considerando la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Por tanto para el Impuesto Sobre la Renta, la base del impuesto lo será únicamente el ingreso gravado por la Ley de la materia.

2.1.5. Tasa o Tarifa.

Otro de los elementos de la obligación tributaria es la figura denominada Tasa o tarifa, que es una tabla con base en la cual se determinan los impuestos que debe pagar el contribuyente por los ingresos gravables obtenidos durante un ejercicio fiscal.

Generalmente la tarifa se proyecta en dos sentidos, horizontal y vertical.

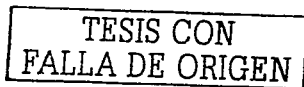
Horizontal cuando se establece un porcentaje fijo entre un límite inferior y un límite superior o un porcentaje.

Vertical, cuando se establecen tarifas progresivas respecto al monto de los ingresos gravables, siempre en forma ascendente hasta su último renglón.

De acuerdo con nuestro régimen tributario los tipos de tarifas más usuales son: las de derrama, fija, proporcional y progresiva.⁴⁴

Se está en presencia de una tarifa de derrama, cuando se distribuye entre los sujetos afectos al tributo, la cantidad que se obtenga como rendimiento del mismo,

⁴⁴RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, Harla, México, 1998, pp. 124-25.



tomando en consideración la base de dicho tributo o las situaciones previstas específicamente por la Ley para el impacto del gravamen.⁴⁵

Se trata de una tarifa fija, cuando la Ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.⁴⁶

La tarifa es proporcional cuando en la Ley se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.⁴⁷

Una tarifa es progresiva, cuando ésta aumenta al aumentar la base, deteniéndose esa progresividad en determinado momento a efecto de no absorber la riqueza gravada.⁴⁸

De acuerdo con lo anteriormente expuesto sobre los elementos del tributo, se puede concluir que a fin de evitar arbitrariedades y para que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad, es que debe consignarse de manera expresa en la Ley la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, esto es, señalar los elementos de los impuestos a los que se ha hecho mención, para

⁴⁵Tal es el caso de las tarifas relativas a contribuciones especiales, que son una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.

⁴⁶Se prevé el establecimiento de una tasa fija a efecto de que ésta no exceda de la capacidad económica de los contribuyentes, evitando violar el principio de proporcionalidad tributaria.

⁴⁷Sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte de la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas proporcionales, como sucede en el caso del Impuesto Sobre la Renta a cargo de sociedades mercantiles.

⁴⁸Para el logro de que el tributo cumpla con el principio de proporcionalidad, que al respecto recoge nuestra Constitución Política, es que se atiende a la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo nuestra legislación tributaria este tipo de tarifas a efecto de gravar más a quienes

que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos y no caer en la contradicción de lo preceptuado por la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

2.2. Análisis de los Elementos de la Obligación Tributaria que la Ley del Impuesto Sobre la Renta Vigente da a los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

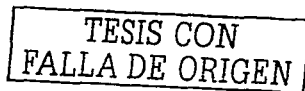
2.2.1. Preámbulo

Para el debido cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales es necesario entender y conocer el tratamiento que la Ley del Impuesto Sobre la Renta da a las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, centrándonos fundamentalmente en el Título IV, Capítulo I del referido ordenamiento, ésto con el objeto de analizar de forma breve y sistemática los elementos de la obligación tributaria, lo que nos permitirá una mejor comprensión de su aplicación y nos orienta para su interpretación jurídica.

2.2.2. Sujeto Pasivo.

Como se ha señalado con anterioridad, el sujeto pasivo es la persona obligada conforme a las leyes al pago del impuesto.

perciben mayores ingresos, fijando un límite a efecto de no terminar con la fuente generadora del ingreso.



De conformidad con lo previsto por el artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁴⁹, los sujetos pasivos de la relación tributaria son:

“...Las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.”

En forma específica en el Capítulo I del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece que las personas físicas que perciban ingresos por concepto de salarios o por cualquier otra cantidad que perciban como consecuencia de la prestación de un servicio personal subordinado, están obligadas al pago de referido impuesto y por ende tienen la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, como a continuación se señala.

2.2.2.1. El trabajador.

A efecto de precisar la calidad del trabajador como sujeto pasivo de la obligación tributaria, originada por la prestación de sus servicios, se hace necesario conocer la definición que la ley de la materia da a la relación de trabajo,

⁴⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, p. 298.

entendiéndose por ésta, cualquiera que sea el acto que le dé origen, como la prestación de un trabajo subordinado, mediante el pago de un salario.⁵⁰

Ahora bien, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 8° de la Ley Federal del Trabajo⁵¹, el trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado. Entendiéndose por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido para cada profesión u oficio.

En relación con lo expuesto en el Capítulo anterior la obligación tributaria se causa, en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes, colocándose el trabajador al percibir ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, en la hipótesis prevista por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, recayendo en él la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.2.2.2. Los otros sujetos que perciben ingresos asimilados a salarios.

También Tendrán la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria quienes conforme a la Ley obtengan ingresos gravables asimilables⁵² a los salarios y prestaciones que deriven de una relación laboral, tales como:

I. Empleados Públicos.

⁵⁰ Ley Federal del Trabajo. Ediciones Fiscales Isef, México, 2001, Artículo 20, p.5

⁵¹ Ibid., p. 3.

⁵² Op. Cit. Artículo 110, p. 312.

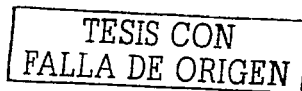
- II. Miembros de sociedades cooperativas de producción, así como de sociedades y asociaciones civiles.
- III. Consejeros, Comisarios, Administradores y Gerentes Generales.
- IV. Quienes presten servicios preponderantemente a un prestatario.
- V. Quienes presten servicios personales independientes a personas morales o físicas con actividades empresariales, siempre que comuniquen por escrito al prestatario que optan por el pago del impuesto.
- VI. Personas con actividades empresariales, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto.

2.2.2.3. El patrón.

Como ya se ha señalado el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona obligada, conforme a la Ley al pago del impuesto, sin embargo la responsabilidad del sujeto pasivo para tal pago puede derivarse, bien porque éste se haya situado en la situación jurídica o de hecho prevista en la ley, o bien por que se esté obligado por ley al cumplimiento de esa responsabilidad, como en el caso de los responsables solidarios con el contribuyente, entre los que se encuentran designados con tal calidad, los retenedores y las personas a quienes la leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes.⁵³

A efecto de determinar la calidad del patrón como responsable solidario con el contribuyente, con motivo de su función como retenedor, se hace necesario conocer

⁵³ Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, Artículo 26, fracción I, p. 30.



la conceptualización que de éste tiene la Ley Federal del Trabajo, señalándolo como la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadoras y que debe pagar un salario al trabajador por su trabajo.⁵⁴

Por su parte la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 113 y 118⁵⁵ imponen expresamente al patrón la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, al establecer que quienes hagan pagos por salarios están obligados a efectuar a sus trabajadores las retenciones y enteros en la forma y términos previamente establecidos, situación que lo coloca dentro de las categorías de responsables solidarios con el contribuyente conforme a lo previsto en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación⁵⁶.

2.2.3. Objeto.

De lo previsto en el artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que el objeto de la obligación tributaria son: los ingresos en efectivo, en bienes y en crédito que perciban las personas físicas, así como los ingresos en servicios que en casos específicos señale la Ley, o de cualquier otra índole que le procure al sujeto una utilidad o ganancia en los términos de los capítulos correspondientes⁵⁷.

⁵⁴ Ley Federal del Trabajo. Ediciones Fiscales Isef, México, 2001, Artículos 10 y 82, pp. 4-19.

⁵⁵ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, p. 298.

⁵⁶ Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, Artículo 26, fracción I, p.30.

⁵⁷ Op. Cit. p. 298.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que hace al objeto del impuesto que nos ocupa, establece en su artículo 110⁵⁸, que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado los siguientes:

- I. Los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral.
- II. Incluye la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y
- III. Las prestaciones percibidas por la terminación de la relación laboral.

En atención a lo anterior, a continuación se definen tales conceptos, como sigue:

2.2.3.1. Salarios.

La Ley Federal del Trabajo en su artículo 82 define al salario como la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo, en efectivo por cuota diaria debiendo ser cubierto en moneda de curso legal, según lo dispone el artículo 101 de la Ley en comento⁵⁹.

⁵⁸ Ibid. p. 312.

⁵⁹ Ley Federal del Trabajo. Ediciones Fiscales Isef, México, 2001, pp. 19-22.

A este respecto, el legislador establece cuáles ingresos quedan sujetos al pago del Impuesto Sobre la Renta, por considerarlos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado, entendiéndose por éstos los salarios propiamente dichos.

2.2.3.2. Demás prestaciones.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta para la imposición del gravamen, considera como objeto del mismo, las demás prestaciones que deriven de una relación laboral, al respecto la Ley Federal del Trabajo en su artículo 84,⁶⁰ establece que el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo, debiendo entenderse como demás prestaciones las que se otorgan en bienes, créditos o servicios a favor del trabajador.

2.2.3.3. Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Así mismo, la Ley Tributaria considera que dentro de los ingresos gravados por la prestación de un servicio personal subordinado queda comprendida la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, siempre que excedan a más de 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, según lo dispone la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁶¹.

⁶⁰ ibid. p. 19.

⁶¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, p. 304.

Debe señalarse que el reparto de utilidades a los trabajadores efectuado por la empresa no constituye una retribución que se le deba entregar permanentemente al trabajador como producto de su trabajo, ya que tal retribución está sujeta a que finalizado el ejercicio fiscal la empresa hubiere tenido una utilidad fiscal, pues en caso contrario no se repartirá entre los trabajadores de la empresa utilidad alguna.

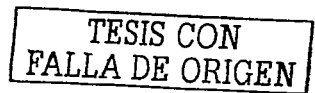
Al respecto, cabe señalar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta también grava otros ingresos del trabajador o de quien presta un servicio personal subordinado que no constituyen propiamente una retribución que el patrón pague por su actividad laboral, como por ejemplo el ingreso percibido como consecuencia de la terminación de la relación de trabajo, que propiamente es una indemnización, o como ya comentamos, el reparto de utilidades que se genera por la correcta y sana administración de una empresa, siempre que el trabajador hubiese laborado seis o más meses para la empresa, pues de no ser así el trabajador no se ve beneficiado con dicha gratificación, como se explicará posteriormente cuando se haga mención de los ingresos y prestaciones exentas de impuesto.

2.2.3.4. De los demás ingresos asimilados a salarios.

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a que se refiere el Título Cuarto, Capítulo I de la Ley de la materia, se asimilan a los ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, conforme lo establece el artículo 110 del ordenamiento en cita⁶², los siguientes ingresos:

I. Remuneraciones a empleados públicos.

⁶² *Ibid.* p. 312.



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

II. Anticipos y rendimientos de sociedades cooperativas de producción y miembros de asociaciones y sociedades civiles.

Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

III. Honorarios a consejeros comisarios.

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

IV. Honorarios por servicios prestados preponderantemente a un prestatario.

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

V. Honorarios por servicios personales independientes.

Los honorarios que perciban las persona físicas de personas morales o personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este capítulo.

VI. Personas físicas empresarias.

Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales por la actividades de ese carácter que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este capítulo.

Conforme a lo anterior, podemos afirmar que en todos estos casos, simplemente el producto del trabajo se considera que lo percibe quien lo realiza, gravándose en su totalidad, previas las deducciones y exenciones permitidas por la Ley.

2.2.4. Base.

Para los efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la base gravable se obtendrá de sumar a los ingresos obtenidos (a excepción de aquellos que se consideren exentos o por los que ya se pagó el impuesto), la utilidad gravable determinada de conformidad con lo establecido en dicho ordenamiento, restándosele al resultado las deducciones autorizadas en la aludida Ley.⁶³

⁶³ Ibid. Artículo 177, pp.390-391

2.2.4.1. Ingresos Gravables.

El título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado De Las Personas Físicas, señala que el objeto del impuesto son los ingresos que señale la propia ley, mismos que podrán obtenerse en:

- EFECTIVO
- BIENES⁶⁴
- CREDITO
- SERVICIOS EN CASOS SEÑALADOS EN LEY O DE CUALQUIER OTRO TIPO⁶⁵
- LA GANANCIA INFLACIONARIA (es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas originadas por la inflación)

⁶⁴ Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, el valor de éstos se considerará en moneda nacional en la fecha de la recepción según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el del avalúo.

⁶⁵ Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate, sin embargo la ley resulta imprecisa al señalar como objeto del impuesto los ingresos obtenidos en servicios "de cualquier otro tipo", expresión ésta que resulta contraria al principio de legalidad, toda vez que queda al arbitrio de la autoridad calificar cualquier hecho o situación que estime como ingresos en servicios distinto al señalado en la propia ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que resulta contrario al principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, fracción IV en el que se establece la necesidad de que las cargas fiscales estén consignadas de manera expresa en la ley en la que deberá señalarse los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria de forma tal que el contribuyente conozca a ciencia cierta la forma de contribuir al gasto público, teniendo aplicación al caso la tesis publicada en las páginas 169 a 170 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I.

- **LA GANANCIA CAMBIARIA** (cuando las personas tengan deudas o créditos en moneda extranjera y obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 134 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).
- **OTROS INGRESOS ACUMULABLES** (los relacionados con inversiones en sociedades, entidades o fideicomisos, ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal en los supuestos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

2.2.4.2. Ingresos exentos.

El artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en sus diversas fracciones en forma descriptiva señala cuáles ingresos quedaran excluidos de la base gravable del impuesto, sin embargo, realiza ciertas excepciones al establecer montos y topes máximos de ingresos como se detalla⁶⁶:

I. Prestaciones distintas del salario y tiempo extra que reciban los trabajadores:

Cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por tiempo extraordinario o prestación de servicios que se realicen en días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, en los porcentajes siguientes:

⁶⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, pp. 302-311.

- **100% trabajadores por salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.**
- **50% demás trabajadores, siempre que no exceda del límite conforme a la legislación laboral y sin que esta exención a su vez exceda de 5 veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.**

II. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades:

Concedidas de acuerdo con las leyes por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

III. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias u otras formas de retiro previstas en las leyes del S.S. y del I.S.S.S.T.E.:

Para los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente.

IV. Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral:

Concedidos de manera general de acuerdo a las leyes o contratos de trabajo.

V. Prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VI. Prestaciones de previsión social:

Siempre que se concedan de manera general y conforme a las leyes o contratos de trabajo.

VII. Por entrega de depósitos al INFONAVIT o institutos de seguridad social:

Cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad previstos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

VIII. Los provenientes de cajas y fondos de ahorro de los trabajadores establecidos por las empresas:

Siempre que reúnan los requisitos de deducibilidad de la LISR.

IX. La cuota de los trabajadores al IMSS, pagada por los patrones.

X. Los ingresos que obtengan las personas sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones:

Tales ingresos no deberán rebasar noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio, considerándose toda fracción de más de seis meses, un año completo.

XI. Las gratificaciones, primas vacacionales y la participación en las utilidades de las empresas que reciban de sus patrones durante un año en forma general:

Para el caso de gratificaciones recibidas por los trabajadores, éstas no deberán exceder de 30 días el salario mínimo general, ni de 15 días de salario mínimo general en el caso de primas vacacionales o la participación de utilidades de las empresas, o del equivalente a un salario mínimo por cada domingo de que se trate tratándose de primas dominicales, todo ello conforme al área geográfica del trabajador, en el caso de trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo y prima vacacional.

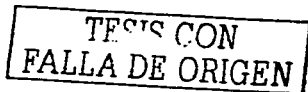
XII. Las remuneraciones por servicios subordinados que perciban de extranjeros en los casos previstos por la Ley.

XIII. Los percibidos por gastos de representación y viáticos cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón:

Tales gastos deberán comprobarse con documentación de terceros que reúnan los requisitos fiscales.

XIV. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por ley:

Es el caso de rentas congeladas.



XV. Los derivados de la enajenación de casa habitación:

Siempre que haya sido habitada por el contribuyente los dos últimos años anteriores a la enajenación.

XVI. Los obtenidos por la enajenación de acciones u otros títulos de valor realizada a través de bolsa de valores autorizada o mercados que determine la SHCP:

Siempre que sean colocados entre el gran público inversionista.

XVII. Los provenientes de enajenación de bienes muebles:

Siempre que en un año calendario la diferencia entre el total de la enajenación y el costo comprobado de las adquisiciones no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

XVIII. Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras:

Siempre que no excedan en un año calendario de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevada al año.

XIX. Los intereses pagados por instituciones de crédito y sociedades de ahorro y préstamo:

Siempre que tales intereses correspondan a depósitos de ahorro por un monto que no exceda del equivalente al doble del salario mínimo general del área geográfica del D.F., elevada al año y la tasa de interés no sea mayor a la fijada por el Congreso de la Unión.

XX. Los intereses recibidos por bonos y obligaciones que emitan instituciones de crédito internacionales, de las que forme parte el Gobierno.

XXI. Los intereses de bonos del Gobierno Federal en moneda extranjera en términos de Ley.

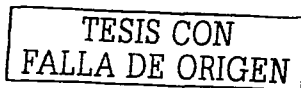
XXII. Los ingresos derivados de instituciones de seguros, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo.

XXIII. Los que se reciban por herencia o legado.

XXIV. Los que se reciban como donativos:

Siempre que se otorguen entre cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta, por lo que hace a los demás donativos, éstos no deberán en un año calendario exceder de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

XXV. Los que se obtengan de loterías, rifas, sorteos o concursos:



Siempre que el valor de cada uno no exceda de \$1.00.

XXVI. Las indemnizaciones por daños:

Siempre que no excedan al valor de mercado del bien.

XXVII. Los percibidos en concepto de alimento en los términos de ley.

XXVIII. Los que deriven de derechos parcelarios, siempre que ésta situación se presente primera vez.

XXIX. Los impuestos que se trasladaron por el contribuyente en términos de ley.

XXX. Los que se obtengan por derecho de autor, siempre que se tal circunstancia se demuestre con el comprobante en que conste la leyenda que haga alusión expresa de esta fracción.

XXXI. Los derivados de la enajenación de inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles que realicen los contribuyentes como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria a contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar la propiedad de dichos bienes.

XXXII. Los retiros para gastos de la subcuenta del retiro.

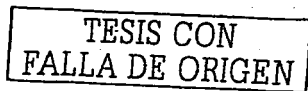
En las fracciones I a XIII del referido artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se señalan los ingresos exentos relativos a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los cuales están sujetos a un límite establecido por la propia ley con el fin de evitar la planeación fiscal y consecuentemente la no causación del impuesto.

2.2.4.3. Ingresos no acumulables.

Como se ha mencionado anteriormente la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene por objeto gravar el ingreso que modifica el patrimonio del contribuyente, sin embargo en la Ley se establecen excepciones a tal regla, señalando cuales ingresos no se consideran acumulables.

Conforme a lo establecido en los tres últimos párrafos del el artículo 109 de la referida ley, no serán ingresos acumulables para el trabajador aunque modifiquen su patrimonio, las aportaciones de los patrones y el Gobierno Federal a las subcuentas de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual constituida en términos de la Ley del Seguro Social, así como las efectuadas al sistema de ahorro para el retiro previsto en la ley del I.S.S.S.T.E. y las que se realicen en términos de la ley del INFONAVIT, incluyendo sus rendimientos.

2.2.4.4. Deducciones autorizadas.



Otra de las figuras jurídicas tributarias prevista en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son las deducciones, que tienen por objeto establecer una relación de equivalencia entre los ingresos percibidos y los gastos y erogaciones que deben efectuar los contribuyentes para la obtención de aquellos, así como aquellos gastos personales o familiares que por ley son susceptibles de ser disminuidos al ingreso propio de la actividad, conformando así la base gravable del impuesto.

Tratándose de los ingresos previstos en el primer párrafo del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta,⁶⁷ las personas físicas que presenten la declaración del ejercicio, podrán efectuar las deducciones personales a que se refiere el numeral 176 de la citada ley,⁶⁸ según lo siguiente:

I. Gastos destinados a transportación escolar obligatoria:

Siempre que sea de los descendientes directos en línea recta y sea obligatoria en términos de las disposiciones legales del área de ubicación de la escuela.

II. Pagos médicos, dentales y hospitalarios:

Si son realizados por el contribuyente para sí, su cónyuge o concubina, ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que aquellos no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior al salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

⁶⁷ El artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor, establece en su primer párrafo, 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.

⁶⁸ Op. Cit. pp. 387-390.

III. Gastos funerales:

Siempre que se efectúen para las personas antes señaladas y que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevada al año.

IV. Donativos no onerosos ni remunerativos, es decir, que no se otorguen imponiendo algún gravamen a cambio de servicios recibidos por el donante, los que deberán hacerse en los siguientes casos:

- A la Federación, entidades federativas o municipios y organismos descentralizados que tributen conforme al Título II de la LISR.
- A las fundaciones, patronatos y demás entidades que se indican en el artículo 96.
- Organismos que conforme a la ley agrupen sociedades cooperativas e Instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.
- Instituciones de beneficencia, asociaciones o sociedades civiles con fines culturales constituidas en términos de ley.
- Asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos establecidos en la LISR.
- A programas de escuela empresa.

Para que tales deducciones procedan deberá presentarse la documentación comprobatoria que reúna requisitos fiscales y que acrediten las situaciones antes

descritas, deduciéndose la diferencia en caso de que se recupere parte de dichas cantidades.

2.2.5. Tarifa.

Como se señaló en el Capítulo II del presente trabajo de investigación, la tarifa es una tabla en la que se establecen rangos mínimos y máximos de ingresos gravados, de tal suerte que el trabajador que perciba mayores ingresos, coopere al sostenimiento del gasto público federal de acuerdo a la proporción de los mismos, para ello se establecen cuotas fijas de impuesto y porcentajes aplicables al excedente.

Tarifas que deberán actualizarse en las columnas correspondientes al límite inferior, límite superior y cuota fija de cada renglón en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior y hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización⁶⁹, mismo que se obtendrá en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación⁷⁰.

Debe destacarse que la actualización de las tablas y tarifas previstas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene como objeto incrementar el límite inferior, superior y cuota fija de acuerdo a la inflación imperante en nuestro país, por lo que para su cálculo deberán de tomarse en cuenta los índices nacionales de precios al consumidor elaborados por el Banco de México, publicados mensualmente en el Diario Oficial de la Federación.

⁶⁹ Ibid., Artículo 177, último párrafo, pp. 390-391.

⁷⁰ Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, p. 16.

La actualización de las tarifas y tablas obedece a un claro ejemplo que debe guardar el ingreso gravable y los factores económicos, que inciden directamente en el incremento de los precios de los productos en el mercado interno del país, la pérdida adquisitiva de los sueldos y demás prestaciones pagadas a los trabajadores.

2.2.5.1. Subsidio acreditable.

Es a partir de 1991 que se incorpora a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un concepto nuevo denominado "subsidio", el cual da como beneficio una reducción del impuesto causado. Este subsidio consiste en una reducción aplicable al Impuesto Sobre la Renta para las personas físicas⁷¹, no obstante, dicho subsidio va disminuyendo gradualmente para los trabajadores de mayores prestaciones.

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 considerando los pagos y beneficios otorgados a aquellos.

Cuando se obtengan ingresos por salarios, el subsidio se aplicará únicamente en los pagos provisionales correspondientes a dichos ingresos.

Por lo que hace al subsidio anual, todos los contribuyentes que apliquen la tarifa del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tienen derecho a aplicarlo con las mismas excepciones establecidas en el artículo 114 de la propia Ley⁷².

⁷¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, Artículos 114 y 178, pp. 317-392.

⁷² *Ibid.* p. 317.

En conclusión, todos los contribuyentes que obtengan ingresos por sueldos y salarios gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo de aplicar la tarifa contenida en el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁷³.

El subsidio fiscal acreditable contra los pagos provisionales se encuentra regulado por el artículo 114⁷⁴ de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1° de enero de 2002 y para efectos de la declaración anual tal subsidio se calculará de conformidad con lo señalado en el artículo 178⁷⁵ de dicho ordenamiento fiscal.

2.2.5.2. Crédito al salario.

El 3 de diciembre de 1993, al reformarse el segundo párrafo siguiente a la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (actualmente artículo 113⁷⁶), surge el crédito a salario y el crédito general que sustituyen al anterior acreditamiento que consistía en disminuir el 10% del salario mínimo.

Dicho crédito al salario se aplicaría a los ingresos mencionados en el primer párrafo o la fracción I del artículo 78 de esa misma Ley (artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor⁷⁷). Para regular su aplicación, se adicionó en la misma fecha el artículo 80-B del propio ordenamiento fiscal (artículo 115 en vigor⁷⁸).

⁷³ *Ibid.*, p. 314.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 317.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 392.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 314.

⁷⁷ *Ibid.*, p. 312.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 319.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2002, establece que los contribuyentes que obtengan sueldos por salarios y salarios que deriven de la prestación de un servicio personal subordinado, tienen derecho a acreditar contra el impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 113 ó 177, según se trate de pagos provisionales o del impuesto anual disminuido con el subsidio fiscal acreditable, el crédito al salario.⁷⁹

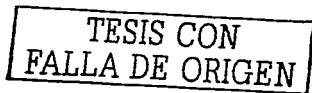
Las disposiciones relativas al crédito al salario mensual aplicables a los pagos provisionales, se establecen en el artículo 115.

El crédito al salario a que tendrán derecho los trabajadores, no representa un gasto para el empleador, sino que será con cargo al Gobierno Federal. En efecto el penúltimo párrafo del artículo 115, establece que el retenedor podrá disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes por concepto del crédito al salario, conforme a las reglas que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo con lo señalado en el artículo 117, fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es obligación del trabajador, comunicar por escrito al empleador, antes de que éste le efectúe el primer pago, si prestan servicio a otro empleador y éste último le efectúa el acreditamiento del crédito al salario, a efecto de que no se realice otro acreditamiento, es decir sólo un empleador llevará a cabo el acreditamiento en los pagos provisionales, y en su caso este será el único que haga la entrega en efectivo de la parte de dicho crédito que exceda al impuesto a cargo del trabajador disminuido con el subsidio fiscal acreditable que le sea aplicable⁸⁰.

⁷⁹ *Ibid.*, Artículo 177, p. 390.

⁸⁰ *Ibid.*, pp. 325-326.



Es importante mencionar, que no todos los trabajadores tienen derecho a que se les devuelva alguna cantidad por concepto de crédito al salario, ya que cuando el impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 113, disminuido con el subsidio fiscal acreditable a que se refiere el artículo 114, sea mayor que el crédito al salario, se entenderá que existe impuesto a cargo del trabajador.⁸¹

Por otra parte, el artículo 116 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala las reglas aplicables al acreditamiento del crédito al salario anual, estableciendo que los patrones están obligados a calcular el impuesto anual de cada uno de sus trabajadores a excepción de quienes le comuniquen por escrito que presentarán declaración anual.⁸²

2.2.5.3. Bonificación fiscal.

La bonificación fiscal es la cantidad adicional que debe de recibir el trabajador conjuntamente con su sueldo, la cual lo incrementa y se debe pagar a todos los trabajadores que se encuentran prestando un servicio personal subordinado.

La bonificación fiscal no se paga a las personas que perciban ingresos por:

- Primas de antigüedad;
- Retiro de indemnización;

⁸¹ Ibid., pp. 314-319.

⁸² Ibid., pp. 321-324.

- **Jubilación;**
- **Otros pagos que reciban los empleados;**
- **A los trabajadores al terminar su relación laboral, y**
- **A los trabajadores que perciban pagos asimilados a salarios.**

Las personas que contraten trabajadores por el concepto de sueldos y salarios deben efectuar el cálculo de la bonificación fiscal, variando su monto en proporción del nivel de ingresos de las personas que presten un servicio personal subordinado.

Es importante señalar que la bonificación fiscal no se considera como un ingreso acumulable y por lo mismo, tampoco forma parte para determinar la proporción del subsidio.

Los requisitos que deben reunir los patrones para acreditar la bonificación fiscal son los siguientes:

- **Entregar en efectivo las cantidades a los trabajadores junto con su sueldo.**
- **Llevar los registros de los pagos, por cada trabajador.**
- **Conservar los comprobantes de los pagos por cada trabajador.**

- **Conservar los comprobantes de los ingresos pagados por salarios, así como el impuesto retenido y las diferencias a favor del trabajador, con motivo de la bonificación fiscal.**
- **Inscribir a sus trabajadores en el Registro Federal de Contribuyentes, en caso de no estar inscritos.**
- **Que se hayan pagado las aportaciones de seguridad social.**

Cabe señalar que si existiera alguna diferencia, ya aplicado el acreditamiento, ésta no se podrá acreditar en las siguientes retenciones, ya que el patrón deberá entregar las diferencias a favor en la misma fecha en que pague el salario.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**CAPITULO III. CAUSACIÓN, RETENCIÓN Y ENTERO DEL IMPUESTO, ASÍ
COMO LAS OBLIGACIONES FISCALES DERIVADAS DE LA
RELACIÓN LABORAL**

78

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.1. Causación, Retención y Entero del Impuesto.

3.1.1. Introducción.

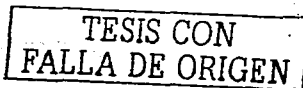
Como ya se ha señalado, para que la autoridad hacendaria pueda requerir al contribuyente algún pago a título de contribución, previamente debe existir un ordenamiento legal que le otorgue expresamente tal facultad, definiéndose en él, el supuesto y los elementos de la obligación tributaria, a fin de que en el momento en que la persona física o moral se coloque en la hipótesis prevista, se apliquen las consecuencias jurídicas de ello.

Una vez analizados los elementos de la obligación tributaria y el tratamiento que la Ley da al Impuesto Sobre la Renta a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en forma breve se expone la forma en que se delimitan o fijan los parámetros conforme a los cuales se causa, determina y entera el pago del impuesto a que se refiere el título de las personas físicas.

3.1.2. Momento de causación de las contribuciones.

De acuerdo con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.⁸³

⁸³ Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, Artículo 6o., primer párrafo, p. 4.



Lo anterior implica la existencia de un sujeto pasivo que al realizar el acto que se grava se sitúa en el supuesto jurídico previsto por la ley, momento éste en que nace la obligación tributaria.

El objeto de la obligación tributaria, cuyo estudio nos ocupa, se encuentra establecido en el artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral⁸⁴.

En consecuencia, esta situación da al trabajador y los sujetos que con esta categoría se asimilen la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

De lo anterior se puede concluir que la causación del impuesto que nos ocupa se origina en el momento en que las personas, derivado de una relación laboral y en su calidad de trabajadores, obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Título IV, en la parte relativa a personas físicas contiene diversas tarifas y tablas, como son las señaladas en los artículos 113, 114, 115, 116, 177 y 178, antes referidas, las cuales nos dan la pauta para calcular el impuesto del contribuyente tanto para efectos de los pagos provisionales como del impuesto anual, estas tarifas se ajustan continuamente de acuerdo a la inflación generada por el alza de los bienes y servicios que inciden en nuestra economía, atendiendo al Índice Nacional de Precios al Consumidor emitido por el Banco de México y publicado en el Diario Oficial de la Federación⁸⁵.

⁸⁴ Op. Cit. p. 312.

⁸⁵ Ibid., pp. 314-325, 390-393.

Las personas físicas o morales (patrones) que realizan pagos por salarios, están obligadas a efectuar a sus trabajadores retenciones y enteros mensuales que tienen el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, sin que tal retención se efectúe en el caso de que los trabajadores únicamente perciban el salario mínimo general correspondiente a su área geográfica, estableciendo la Ley del Impuesto Sobre la Renta artículo 113, antes referido, la forma en que se calculará la retención, aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes calendario, la tarifa correspondiente en base a los límites establecidos en la propia Ley, cálculos que resultan demasiados complejos según se detalla en el siguiente ejemplo:

3.1.3. Cálculo y Retención del Gravamen.

Las personas físicas o morales (patrones) que realizan pagos por salarios y demás prestaciones a quienes les prestan servicios personales subordinados, están obligadas de conformidad con lo establecido en el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a efectuar las retenciones y enteros del impuesto dentro de los plazos señalados en el referido artículo, los cuales tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

El citado artículo señala además, que cuando quienes hagan los pagos correspondientes, efectúen las retenciones de impuesto mensualmente tendrán la obligación de realizar el cálculo del mismo en términos de lo dispuesto por los artículos 113, 114 y 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La persona obligada a realizar la retención en comento deberá calcular la misma, aplicando a la totalidad de los ingresos las tarifas y tablas contenidas en los artículos que con antelación se citaron.

A efecto de describir la mecánica y aplicación para el cálculo de la retención del Impuesto mensual de un trabajador que percibe ingresos por concepto de sueldo y demás prestaciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a continuación se presenta un caso práctico para ejemplificar el procedimiento correspondiente, como sigue:

A) Un trabajador va a presentar su declaración anual correspondiente al ejercicio 2002, conforme a los siguientes datos, considerando que durante dicho ejercicio fiscal, prestó sus servicios a dos patrones.

El cálculo del impuesto correspondiente, se realizará aplicando la tarifa del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero del 2002.

CONCEPTO	DATOS
INGRESOS TOTALES	\$1'755,600.00
INGRESOS DEL PATRON "A"	1'584,000.00
INGRESOS DEL PATRON "B"	171,600.00
TOTAL DE INGRESOS EXENTOS (1)	26,680.00
MONTO DE SUBSIDIO ACREDITABLE PATRON "A"	20,610.50
MONTO DE SUBSIDIO ACREDITABLE PATRON "B"	6,933.44
MONTO DE SUBSIDIO NO ACREDITABLE PATRON "A"	26,231.54
MONTO DE SUBSIDIO NO ACREDITABLE PATRON "B"	10,400.14
IMPUESTO RETENIDO TOTAL	534,603.09
PATRON "A"	504,856.53
PATRON "B"	29,746.00
DEDUCCIONES PERSONALES	57,600.00
PROPORCIÓN DE SUBSIDIO ACREDITABLE (DETERMINADO PARA LOS DOS PATRONES)	0.4291
PROPORCIÓN DE SUBSIDIO OTORGADA POR EL PATRON "A"	0.72

PROPORCION DE SUBSIDIO OTORGADA POR EL PATRON "B"	0.70
CREDITO GENERAL (2)	1,847.01

(1) Los ingresos exentos son los que se mencionan en las Constancias de Percepciones y Retenciones. Están tabulados de acuerdo con el salario mínimo general diario del área geográfica que corresponde al contribuyente ("A" aguinaldo 30 días \$1,210.50; PTU 15 días \$605.25; prima vacacional 15 días \$605.25). Si diferentes patrones entregaron cada uno, montos por estos mismos conceptos, sólo se podrá efectuar una sola vez la disminución, sin rebasar el máximo señalado. En este caso se incluyeron otros ingresos exentos.

(2) Cantidad publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 2001.

INGRESOS EXENTOS.

Este rubro comprende conceptos como horas extra, previsión social, los cuales se señalan en las constancias de percepciones y retenciones por salarios y conceptos asimilados, así como los montos máximos que establece la Ley y que se hubiesen pagado por concepto de aguinaldo, PTU y prima vacacional, de acuerdo a lo siguiente:

CONCEPTO	DATOS
*AGUINALDO, PTU Y PRIMA VACACIONAL (PATRON "A")	\$2,541.00
HORAS EXTRA LABORADAS POR EL TRABAJADOR (PATRON "B")	24,339.00
TOTAL DE INGRESOS EXENTOS	\$26,880.00

*Salario mínimo general \$42.35.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DEDUCCIONES PERSONALES.

En este rubro el trabajador deberá anotar los gastos personales que haya realizado durante el año, y al final realizara la suma total, como a continuación se ejemplifica:

CONCEPTO	DATOS
HONORARIOS MEDICOS	\$5,200.00
HONORARIOS DENTALES	25,600.00
(=) SUMA PARCIAL	30,800.00
GASTOS HOSPITALARIOS	25,800.00
GASTOS FUNERARIOS	
DONATIVOS AUTORIZADOS	1,000.00
GASTOS DE TRANSPORTE ESCOLAR (OBLIGATORIO)	
DEPOSITOS EN CUENTAS PERSONALES ESPECIALES PARA EL AHORRO, PRIMAS DE CONTRATOS DE SEGURO, ADQUISICION DE ACCIONES DE SOCIEDADES DE INVERSION (3)	
(=) SUMA PARCIAL	26,800.00
(-) EN SU CASO, CANTIDAD RECUPERADA DE LOS GASTOS EFECTUADOS	
TOTAL DE DEDUCCIONES PERSONALES	57,600.00

(3) Estas cantidades no deberán exceder de \$156,108.00 (D.O.F. del 30 de julio de 2001).

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.

Base del impuesto:

CONCEPTO	DATOS
TOTAL DE INGRESOS (PATRÓN "A" Y "B")	\$1'755,600.00
(-) INGRESOS EXENTOS	26,800.00

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

(=) INGRESOS GRAVABLES	1'728,720.00
(=) INGRESOS ACUMULABLES	1'728,720.00
(-) DEDUCCIONES PERSONALES	57,600.00
(=) BASE DEL IMPUESTO	\$1'671,120.00

CALCULO DEL IMPUESTO DE ACUERDO CON LA TARIFA DEL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

Para tal efecto se debe ubicar la base del impuesto entre el límite inferior y el límite superior de la tarifa del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debiéndose considerar las cantidades que correspondan a ese renglón para efectuar las operaciones que a continuación se describen:

**Tarifa del artículo 177
(D.O.F. del 1° de enero de 2002)**

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$ 0.01	\$ 5,153.22	\$ 0.00	% 3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	En adelante	12,767.04	32.00

CONCEPTO	DATOS
BASE DEL IMPUESTO	\$1'671,120.00
(-) LÍMITE INFERIOR	89,355.49
(=) EXCEDENTE DEL LÍMITE INFERIOR	1'581,764.61

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

(X) PORCENTAJE PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	32%
(=) IMPUESTO MARGINAL	506,164.64
(+) CUOTA FIJA	12,767.04
(=) IMPUESTO	518,931.68

CALCULO DEL SUBSIDIO DE ACUERDO CON LA TABLA DEL ARTICULO 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para calcular el subsidio correspondiente, primero se deberá determinar el subsidio al 100%, una vez obtenido éste se deberá determinar el subsidio acreditable a que tiene derecho el trabajador, de conformidad con lo establecido en el artículo 178 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como se muestra a continuación:

**Tarifa del artículo 178
(D.O.F. del 1° de enero del 2002)**

Límite inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,153.22	0.00	50.00
5,153.23	43,739.22	77.22	50.00
43,739.23	76,867.80	2,006.58	50.00
76,867.81	89,355.48	4,822.20	50.00
89,355.49	106,982.82	6,383.46	50.00
106,982.83	215,769.06	9,203.70	40.00
215,769.07	340,081.74	23,563.74	30.00
340,081.75	En adelante	36,243.54	0.00

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCEPTO	DATOS
BASE DEL IMPUESTO	\$1'671,120.99
(-) LIMITE INFERIOR	340,081.75
(=) EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	1'331,038.25
(X) PORCENTAJE PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	32%
(=) IMPUESTO MARGINAL	425,932.24
(X) PORCENTAJE DEL SUBSIDIO SOBRE IMPUESTO MARGINAL	0%
(=) SUBSIDIO SOBRE IMPUESTO MARGINAL	0
(+) CUOTA DE SUBSIDIO	36,243.54
(=) SUBSIDIO A 100%	36,243.54

SUMA DE SUBSIDIOS ACREDITABLES.

Estos datos se encuentran contenidos en las constancias de percepciones y retenciones expedidas por cada patrón, las cuales están contempladas en el presente ejemplo y deberán tomarse en consideración para realizar la siguiente operación:

CONCEPTO	DATOS
MONTO DE SUBSIDIO ACREDITABLE PATRON "A"	\$20,610.50
(+) MONTO DE SUBSIDIO ACREDITABLE PATRON "B"	6,933.44
(=) TOTAL DE SUBSIDIOS ACREDITABLES	27,543.94

SUMA DE SUBSIDIOS NO ACREDITABLES.

CONCEPTO	DATOS
MONTO DE SUBSIDIO NO ACREDITABLE PATRON "A"	\$26,231.54
(+) MONTO DE SUBSIDIO NO ACREDITABLE PATRON "B"	10,400.14
(=) TOTAL DE SUBSIDIOS NO ACREDITABLES	36,631.68

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SUMA DE SUBSIDIOS ACREDITABLES Y NO ACREDITABLES.

CONCEPTO	DATOS
TOTAL DE SUBSIDIOS ACREDITABLES	\$27,543.94
(+) TOTAL DE SUBSIDIOS NO ACREDITABLES	36,631.68
(=) MONTO DE SUBSIDIOS ACREDITABLES Y NO ACREDITABLES	64,175.62

Por último y a fin de conocer la proporción exacta a que tiene derecho el trabajador en cuanto al subsidio acreditable, se procederá a la operación siguiente:

CONCEPTO	DATOS
TOTAL DE SUBSIDIOS ACREDITABLES	\$27,543.94
(/) MONTO DE SUBSIDIOS ACREDITABLES Y NO ACREDITABLES	64,175.62
(=) PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE	0.4291

MONTO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE TOTAL.

La proporción del subsidio obtenida en el cuadro anterior se tendrá que multiplicar por la cantidad del subsidio calculado al 100%, para así obtener el monto del subsidio acreditable, como se describe:

CONCEPTO	DATOS
SUBSIDIO A 100%	\$36,243.54
(X) PROPORCION DE SUBSIDIO	0.4291
(=) MONTO DE SUBSIDIO ACREDITABLE TOTAL	15,552.10

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

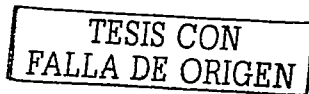
La cantidad de \$15,552.10, corresponde al monto de subsidio acreditable que tiene derecho a disminuir el trabajador y que de acuerdo a este ejemplo percibe sueldos y obtiene ingresos de dos o más patrones.

B) El cálculo del impuesto, en el supuesto de los contribuyentes que únicamente tienen un patrón es diferente, en este caso el impuesto correspondiente se deberá calcular de la siguiente manera:

CALCULO DEL SUBSIDIO DE ACUERDO CON LA TABLA DEL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA ASALARIADOS CON UN SOLO PATRON.

CONCEPTO	DATOS
TOTAL DE INGRESOS PATRON "A"	\$1'584,000.00
(-) INGRESOS EXENTOS	2,541.00
(-) DEDUCCIONES PERSONALES	57,600.00
(=) BASE DEL IMPUESTO	*1'523,859.00
(-) LIMITE INFERIOR	89,355.49
(=) EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	1'434,503.51
(X) PORCENTAJE PARA APLICARSE SOBRE EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	32%
(=) IMPUESTO MARGINAL	459,041.12
(+) CUOTA FIJA	12,767.04
(=) IMPUESTO (TARIFA DEL ARTICULO 177 DE LA LISR)	471,808.16

*Este resultado será tomado en cuenta para efectos del ejemplo B)



CALCULO DEL SUBSIDIO DE ACUERDO CON LA TABLA DEL ARTÍCULO 141-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

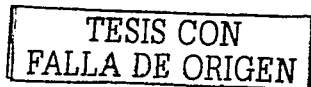
El Subsidio en este caso se determinará, considerando únicamente el salario pagado por el Patrón "A", que para efecto de este ejemplo, aplicó una proporción de subsidio de .72

CONCEPTO	DATOS
BASE DEL IMPUESTO	\$1'523,979.00
(-) LIMITE INFERIOR (TABLA DEL ARTICULO 178 DE LA LISR)	340,081.75
(=) EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	1'183,777.25
(X) PORCENTAJE PARA PLICARSE SOBRE EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	32%
(=) IMPUESTO MARGINAL	108,826.16
(X) PORCENTAJE DE SUBSIDIO SOBRE IMPUESTO MARGINAL	0%
(=) SUBSIDIO SOBRE IMPUESTO MARGINAL	0
(+) CUOTADE SUBSIDIO	36,243.54
(=) SUBSIDIO A 100%	36,243.54

DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.

A fin de conocer la cantidad que tiene derecho a disminuir el trabajador, por concepto de subsidio acreditable, primero se determinará la proporción del subsidio no acreditable, como a continuación se señala:

PROPORCIÓN DEL SUBSIDIO NO ACREDITABLE.



Para la determinación del subsidio no acreditable, se deberán tomar en consideración los datos que se encuentran en la constancia de percepciones y retenciones expedida por el patrón, conforme a lo siguiente:

CONCEPTO	DATOS
UNIDAD	\$1.00
(-) PROPORCIÓN	0.72
(=) RESULTADO	0.28
(X) DÓS	2.00
(=) PROPORCIÓN DEL SUBSIDIO NO ACREDITABLE	0.56

DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO NO ACREDITABLE.

CONCEPTO	DATOS
SUBSIDIO A 100%	\$45,396.78
(X) PROPORCIÓN DEL SUBSIDIO NO ACREDITABLE	0.56
(=) MONTO DEL SUBSIDIO NO ACREDITABLE	25,422.19

CÁLCULO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.

CONCEPTO	DATOS
SUBSIDIO OBTENIDO DE LA APLICACIÓN DE LA TARIFA DEL ARTICULO 178 LISR	\$45,396.78
(-) MONTO DEL SUBSIDIO NO ACREDITABLE	25,422.19
(=) MONTO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE	19,974.59

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DETERMINACIÓN DEL SALDO A CARGO O A FAVOR, EN EL CASO DEL CONTRIBUYENTE CON INGRESOS DE UN SOLO PATRON.

CONCEPTO	DATOS
IMPUESTO DE LA TARIFA DEL ARTICULO 177 DE LISR	\$471,808.16
(-) SUBSIDIO DE LA TABLA DEL ARTICULO 178 LISR	15,947.15
(=) IMPUESTO SUBSIDIADO	455,861.00
(-) CREDITO GENERAL	1,847.04
(=) IMPUESTO DEL EJERCICIO	454,013.97
(-) TOTAL DE RETENCIONES (ISR ACREDITABLE CORRESPONDE AL TOTAL DE IMPUESTO RETENIDO POR UN PATRON)	504,856.56
(=) NETO A CARGO	
(=) NETO A FAVOR	50,842.59

DETERMINACIÓN DEL SALDO A CARGO O A FAVOR, EN EL CASO DEL CONTRIBUYENTE CON INGRESOS DE DOS O MÁS PATRONES.

CONCEPTO	DATOS
IMPUESTO ARTICULO 177 LISR	\$518,931.68
(-) SUBSIDIO ARTICULO 178 LISR	15,552.10
(=) IMPUESTO SUBSIDIADO	503,379.58
CREDITO GENERAL	1,847.04
(=) IMPUESTO DEL EJERCICIO	501,532.54
(-) TOTAL DE RETENCIONES (ISR ACREDITABLE CORRESPONDE AL TOTAL DE IMPUESTO RETENIDO POR LOS PATRONES)	534,633.09
(=) NETO A CARGO (IMPUESTO A PAGAR EN LA DECLARACIÓN)	
(=) NETO A FAVOR	33,070.55

Al respecto, es importante señalar que el saldo a favor, en ningún caso podrá ser superior al monto del Impuesto Sobre la Renta Acreditable (impuesto retenido).

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

El patrón conjuntamente con el sueldo debe pagar una cantidad adicional que incrementa el ingreso del trabajador, a la que se le denomina Bonificación Fiscal.

Esta bonificación fiscal se paga a todos los trabajadores que se encuentran prestando un servicio personal subordinado, y no se paga a las personas que perciban ingresos por:

- **Primas de antigüedad.**
- **Retiro e indemnización.**
- **Jubilación.**
- **Otros pagos que reciban los empleados.**
- **A los trabajadores al terminar su relación laboral.**
- **A los trabajadores que perciban pagos asimilados a sueldos o salarios.**

El monto de la bonificación fiscal varía en proporción del nivel de ingresos de las personas que presten un servicio personal subordinado y tienen la obligación de calcularla las personas que contraten trabajadores por el concepto de sueldos y salarios.

La bonificación fiscal no forma parte de la base gravable ya que no se considera como ingreso acumulable y por tanto, tampoco formará parte para determinar la proporción del subsidio.

Para que proceda el acreditamiento de la bonificación fiscal, el patrón deberá cubrir los siguientes requisitos:

- Entregar las cantidades a los trabajadores junto con su sueldo o salario.
- Llevar los registros de los pagos por cada trabajador.
- Conservar los comprobantes de sus gastos hechos por sueldos y salarios, así como el impuesto retenido y las diferencias a favor del trabajador.
- Calcular el impuesto anual de las personas que le hubieran prestado servicios subordinados.
- Presentar declaración anual de la bonificación fiscal pagada en efectivo.
- Inscribir a sus trabajadores en el registro Federal de contribuyentes.
- Llevar registro de los pagos en el que se identifiquen en forma individual las aportaciones al IMSS, SAR, INFONAVIT, etc.

SALDOS A FAVOR.

COMPENSACIÓN.

En el caso de que resulte saldo a favor y no se haya solicitado su devolución, se podrá compensar contra el saldo a cargo es posible compensarlo, presentando ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda, el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

aviso de compensación en la forma fiscal 41, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la declaración.

DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS.

Si se obtiene saldo a favor en el Impuesto Sobre la Renta, se puede optar por solicitar su devolución.

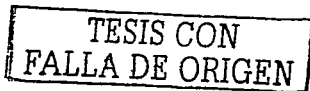
Una vez ejercida la opción de compensación o de devolución, no se podrá variar en declaraciones complementarias.

Para recibir de manera automática la devolución de saldo a favor, el contribuyente debe presentar su declaración, a más tardar en abril y adjuntar a la misma, fotocopia de las constancias de percepciones y retenciones por salarios en la forma fiscal 37-B, cumpliendo con los requisitos que en la misma se indican.

PAGO EN PARCIALIDADES.

En caso de resultar saldo a cargo, se podrá optar por pagar en parcialidades, como se muestra en el siguiente ejemplo:

Supondremos que resultó al trabajador un saldo a cargo en cantidad de \$3,659.32, optándose por su pago en parcialidades, por lo que se tendrá que realizar lo siguiente:



CONCEPTO	DATOS
Si se paga en parcialidades deberá anotarse el número de ellas	6 parcialidades
Importe de la primera parcialidad (\$3,659.00 / 6)	\$609.83
Monto a pagar en parcialidades descontada la primera parcialidad (3,659.00 – 609.83)	3,049.17
Cantidad a pagar (importe de la primera parcialidad)	609.83

Si resultó cantidad a cargo, se puede efectuar el pago hasta en seis mensualidades consecutivas e iguales, sin autorización previa de la autoridad fiscal y sin garantizar el interés fiscal, siempre que la Declaración Anual se presente durante el periodo febrero-abril cubriendo la primera parcialidad a más tardar el último día hábil del mes de abril, conforme se muestra a continuación:

En este caso, se deberá presentar el aviso de pago en parcialidades en la forma fiscal 44, dentro de los cinco días hábiles siguientes al día de presentación de la declaración, ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda.

Para cubrir la segunda y siguientes parcialidades, se acudirá a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente donde proporcionarán el formato FMP-1. Las parcialidades deberán pagarse a más tardar el último día hábil de cada uno de los meses elegidos.

PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN.

EPOCA DE PRESENTACIÓN.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Del 1° de febrero al 30 de abril del año siguiente a aquél en que se perciban los ingresos.

LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LA DELCARACIÓN.

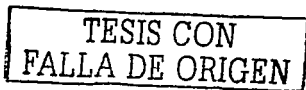
Con pago, sin pago, o con saldo a favor, se presenta en cualquier Banco autorizado.

FORMAS DE PAGO.

Quienes obtuvieron saldo a cargo, podrán efectuar el pago en efectivo, mediante cheque o por transferencia electrónica de fondos. siguiente La cantidad a cargo

De los ejemplos anteriores puede concluirse que el gran sector de la economía nacional al que va dirigido este estudio, es decir la clase trabajadora, que es la que significativamente contribuye a los gastos públicos, enfrenta enormes obstáculos para lograr un efectivo entendimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y más aún para conocer los procedimientos previstos por la misma a efecto de determinar la proporcionalidad de un tributo conforme a su capacidad contributiva, o en todo caso tener la certeza de que éste es equitativo.

3.1.4. Forma y Plazo para Realizar el Entero del Impuesto.



De acuerdo con lo previsto por la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 113, es obligación de quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV, efectuar retenciones y enteros mensuales, los cuales tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

No se efectuará la retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

El entero de las retenciones referidas se hará a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención,⁶⁶ mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, o en el día hábil siguiente en el caso de que se encuentren cerradas durante el horario normal de labores, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite o se trate de un día inhábil.⁶⁷

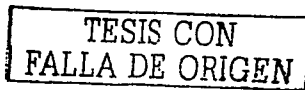
Las personas morales comprendidas en el Título III de la Ley en estudio, enterarán las retenciones a sus trabajadores a más tardar el día 17 de cada mes.

En el caso de personas físicas que presten servicios subordinados a organismos internacionales, y que por disposición de la ley del Impuesto Sobre la Renta, tales organismos no estén obligados a efectuar retenciones⁶⁸; el pago provisional deberá efectuarlo directamente el empleado en forma mensual a más tardar el día 17, calculando el impuesto en la forma señalada por la propia Ley

⁶⁶ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, Artículo 6º, p. 4.

⁶⁷ *Ibid.*, Artículo 12, penúltimo párrafo, p. 7.

⁶⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, en su Artículo 118, último párrafo, señala que los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, y los estados extranjeros, quedan



Por último las personas físicas que obtengan ingresos en el extranjero por la prestación de un servicio subordinado, deberán calcular y enterar el impuesto que tendrá el carácter de pago provisional en los términos indicados, y lo enterarán mensualmente a más tardar el día 17.

3.2. Obligaciones fiscales de los trabajadores.

3.2.1. Preámbulo.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, determinándose en ese propio ordenamiento quienes son responsables solidarios con los contribuyentes; designando con tal carácter a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar contribuciones.⁶⁹

Es conforme a lo anterior, que dentro de la relación laboral surgen obligaciones fiscales, tanto para quien presta un trabajo personal subordinado como para la persona que utiliza tales servicios y por los cuales pagó una retribución, objeto del gravamen.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta señala cuales son las obligaciones tanto como para el trabajador que genera directamente el objeto del impuesto, como para

exceptuados de las obligaciones derivadas por efectuar pagos por la prestación de un servicio personal subordinado, p. 326.

⁶⁹ Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, Artículos 1° y 26, fracción I, pp. 1-30.

el patrón que por Ley está obligado a efectuar a sus trabajadores la retención correspondiente, obligaciones que a continuación se detallan.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán conforme a los establecido en el artículo 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las siguientes obligaciones⁹⁰:

3.2.2. Proporcionar los datos necesarios para su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

A efecto de cumplir con esta obligación, el trabajador deberá proporcionar a las personas que les hagan los pagos por salarios (patrones), los datos necesarios para que éstos lo inscriba en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien proporcionar su clave de registro en el caso de que con anterioridad hayan sido inscritos.⁹¹

3.2.3. Solicitar constancias de remuneraciones y retenciones.

Los trabajadores deberán solicitar las constancias en las que consten las remuneraciones cubiertas y retenciones efectuadas y proporcionarlas al empleador dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio, o en su

⁹⁰ Op. Cit. pp. 325-326.

⁹¹ Lo preceptuado en esta fracción está íntimamente vinculado con la fracción VI del artículo 118 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que obliga al empleador a solicitar dichos datos o clave de registro según sea el caso, además de ser una obligación de los contribuyentes, haciéndose acreedor de multa quien con su omisión cometa tal infracción, situaciones que se encuentran señaladas en los artículos 27, 79 y 80 del Código Fiscal de la Federación.

caso al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No se solicitará constancia al empleador que haga la liquidación del año.⁹² (Forma oficial 37)

3.2.4. Presentar en algunos casos la declaración del Ejercicio.

Conforme a lo previsto en la fracción III del artículo 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la declaración anual se presentará en los siguientes casos:

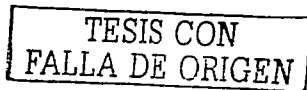
- a) Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de los señalados en el Capítulo I del Título IV de la citada Ley.⁹³
- b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.

Al respecto, el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en el artículo 93,⁹⁴ que el retenedor no está obligado a calcular el impuesto anual por aquellos trabajadores que le hubieran comunicado haber presentado declaración

⁹² Ibid., Artículo 117, Fracción II; p. 325. El contenido de esta fracción se relaciona con la obligación del patrón de proporcionar constancia a sus subordinados, en la que deberán consignar todos los datos de la persona que les hubiera prestado sus servicios, devolviendo al trabajador el original de las constancias expedidas por otros empleadores que le hubiera proporcionado el trabajador durante el año calendario de que se trate, conservando copias de las mismas, según lo establecido en el artículo 95 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁹³ Esta situación se ratifica con el contenido del artículo 175 de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el que se prevé la obligación de las personas físicas que obtengan ingresos en un año, de presentar declaración anual, especificando en su último párrafo a contrario sensu, que los contribuyentes que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, estarán a lo dispuesto en el artículo 117 de dicho ordenamiento.

⁹⁴ Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, p. 558.



anual, a más tardar el 31 de diciembre del año por el que se va a presentar la declaración.

Por otra parte, el artículo 155 de dicho Reglamento establece la opción para presentar la declaración anual por parte de personas físicas, trabajadores aún cuando no estén obligadas a ello, siempre que derive un saldo a favor⁹⁵.

c) Cuando dejen de presentar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate, o cuando hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.⁹⁶

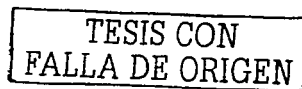
d) Cuando obtengan ingresos por salarios provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como es el caso de organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, así como los Estados extranjeros, como está previsto en el último párrafo del artículo 118 de la propia Ley.

e) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este capítulo que excedan de **\$300,000.00**.⁹⁷

⁹⁵ Ibid. p. 584.

⁹⁶ Ibid. Artículo 94, p. 558. Este precepto, establece en qué caso los trabajadores que dejaron de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate, no presentarán declaración anual.

⁹⁷ Monto vigente a partir del 1° de enero de 2000, según anexo 5 de la Décima Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el D.O.F. del 24 de diciembre de 1999.



3.2.5. Comunicar por escrito al empleador cuando perciba ingresos de otro u otros patrones.

Es obligación del trabajador comunicar por escrito al empleador, antes de que éste le efectúe el primer pago, si presta servicios a otro empleador⁹⁸ y éste les aplica el crédito al salario a que se refiere el artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁹⁹, a fin de que ya no se aplique nuevamente.

3.3. Obligaciones fiscales de los patrones.

3.3.1. Prefacio.

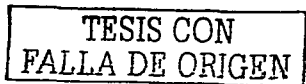
Al igual que las personas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, adquieren obligaciones fiscales derivadas de la relación laboral, los patrones al hacer pagos por éstos conceptos, también adquieren obligaciones tributarias, mismas que se encuentran detalladas por el artículo 118 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹⁰⁰, y que son las siguientes:

3.3.2. Retener el impuesto y entregar el crédito al salario.

⁹⁸De acuerdo con lo previsto por la Fracción IV del artículo 118 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor, los patrones tienen obligación de requerir a los trabajadores, les comuniquen si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el crédito al salario.

⁹⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, p. 319.

¹⁰⁰ *Ibid.* pp. 326-328.



Efectuar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la propia Ley y entregar en efectivo las cantidades a que se refieren los artículos 115 y 116 relativos al cálculo del impuesto sobre sueldos y salarios y cálculo del impuesto anual¹⁰¹.

Al respecto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6°, establece que en el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún 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 retenido¹⁰².

3.3.3. Calcular el impuesto sobre la renta anual.

El patrón tiene la obligación de calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en términos del artículo 116 de la Ley tributaria, relativo al cálculo de dicho impuesto¹⁰³.

3.3.4. Proporcionar constancias de remuneraciones y retenciones.

Los patrones estarán obligados a proporcionar a las personas que les prestaron servicios personales subordinados, las constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año de que se trate, a más tardar el 31 de enero de cada año.

¹⁰¹ ibid., pp. 314-319-321.

¹⁰² Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, p. 4.

¹⁰³ ibid., pp. 321-325.

En los casos de retiro del trabajador, las constancias se proporcionarán dentro del mes siguiente al que ocurra la separación.

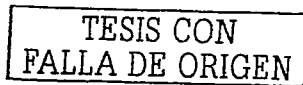
Las constancias de remuneraciones y retenciones deberán presentarse en la forma oficial 37, incurriendo en infracciones sancionadas con multas, quienes no presenten las constancias que exijan las disposiciones fiscales o quienes las expidan con errores.¹⁰⁴

3.3.5. Solicitar constancias anteriores.

En el caso de que el trabajador haya laborado para otros patrones, se deberá solicitar la constancias de remuneraciones y retenciones anteriores, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio, cerciorándose que esté inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, deberán solicitar a los trabajadores, que les comuniquen por escrito, antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan sus servicios a otro empleador y éste les aplica el crédito al salario previsto en el artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En relación a lo anterior, cabe mencionar que las personas que obtengan ingresos de los mencionados en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán proporcionar a sus empleadores los datos o comprobantes relacionados con la obligación derivada de su calidad de contribuyente, de inscribirse



al Registro Federal de Contribuyentes, disposición que por su contenido se vincula con la obligación que al respecto se encuentra sujeto el patrón.¹⁰⁵

3.3.6. Presentar declaraciones informativas de entrega de crédito al salario.

El patrón tendrá la obligación de presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración informativa (Formas oficiales 26 y 27), en los siguientes formularios:

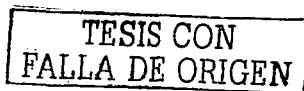
Forma oficial 26. *DECLARACION ANUAL DEL CREDITO AL SALARIO PAGADO EN EFECTIVO.*

En dicho formulario se deberá proporcionar información sobre las personas a las que les hubieran entregado cantidades en efectivo por concepto del crédito al salario en el año calendario anterior.

Forma oficial 27. *DECLARACION ANUAL DE RETENCIONES A CONTIBUYENTES QUE OBTENGAN INGRESOS ASIMILADOS A SALARIOS Y OTRAS RETENCIONES EXCEPTO PAGOS ALEXTRANJERO Y CREDITO AL SALARIO.*

¹⁰⁴ Las infracciones y multas a que se refiere este párrafo, se encuentran previstas en las Fracciones I y II de los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, en vigor.

¹⁰⁵ Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, Artículo 17, p. 9.



Este formulario contendrá información sobre el nombre, clave de Registro Federal de Contribuyentes, remuneraciones cubiertas, retenciones efectuadas y en su caso, el monto del impuesto anual correspondiente.

Quienes realizan pagos por salarios deberán presentar las constancias de remuneraciones y retenciones incorporada a la declaración, sin estar obligados a la presentación de la información referida, en el caso de que el empleador proporcione a las instituciones de crédito del país la información necesaria para realizar los abonos a las cuentas individuales del SAR o a las cuentas individuales de ahorro abiertas a nombre de sus trabajadores.¹⁰⁶

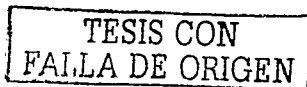
3.3.7. Solicitar datos para inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Tendrán la obligación de solicitar datos a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, con el fin de inscribirlos en el Registro Federal de Contribuyentes, o en caso de que ya hayan sido inscritas, les solicitarán que proporcionen su clave del citado registro.

Por otra parte, es causal de infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, el no inscribir a terceras personas cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo que la solicitud se presente en forma espontánea, infracción que se encuentra sancionada con multa.¹⁰⁷

¹⁰⁶El incumplimiento a la obligación de presentar las declaraciones informativas a las que se ha hecho referencia, traerá aparejada la comisión de infracciones sancionadas con multas, conforme a los establecido en los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁷Artículo 79 y 80 del Código Fiscal de la Federación, en vigor.



3.3.8. Proporcionar constancias de viáticos.

Los patrones, tendrán la obligación de proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año, a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia del monto total de los viáticos pagados en el año calendario de que se trate, por los que se aplicó la exención del pago del Impuesto Sobre la Renta, conforme a lo establecido en el artículo 109, fracción XIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹⁰⁸.

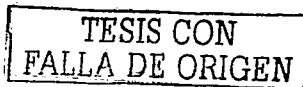
3.3.9. Presentar declaración cuando una sociedad sea fusionada o entre en liquidación, así como cuando desaparezca con motivo de una escisión o fusión.

En este caso deberán hacer la presentación de declaración anual con información de entregas a trabajadores por concepto de crédito al salario, dentro del mes siguiente a aquél en que se termine anticipadamente el ejercicio.

Es importante señalar que quedan exceptuados de estas obligaciones, los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, así como los Estados extranjeros.

De lo anterior podemos concluir que al realizar las personas las actividades que se encuentran gravadas por la Ley, es que surgen una serie de obligaciones a

¹⁰⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, p. 305. Dicho precepto establece que no se pagará impuesto sobre la renta por viáticos, siempre que éstos sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos fiscales.



cargo del sujeto pasivo directo o contribuyente y del sujeto con responsabilidad solidaria, que son codeudores de un mismo crédito como es el caso de quienes por Ley tienen la obligación de retener o recaudar contribuciones.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

**CAPITULO IV. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN LA IMPOSICIÓN DE
GRAVÁMENES AL SALARIO EN LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA**

4.1. El principio de equidad en materia fiscal.

4.1.1. Introducción.

Tomando en consideración la importancia de las normas que configuran nuestro sistema jurídico, es indispensable en primer lugar hacer referencia a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

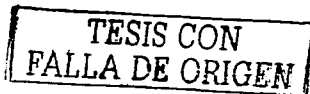
Como ya se señaló en el capítulo primero, la fuente formal del derecho fiscal es la Ley, misma que además debe encontrarse fundada en los correspondientes preceptos constitucionales sin contravenir los principios que en ellos se consignan.

De acuerdo con lo anterior, los principios que en materia tributaria se encuentran consignados en la Constitución, representan la base o norma suprema de todo orden jurídico que en materia fiscal se expida, por lo que toda norma tributaria al ser expedida debe estar subordinada a la norma constitucional respetando los principios que en ésta se consagren.

La determinación de los lineamientos esenciales en nuestro sistema tributario, se basa en los principios, cuyo significado conceptual de mayor relevancia se encuentran consignados en el artículo 31, fracción IV,¹⁰⁹ en el que se establece lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

¹⁰⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ediciones Delma, México, 2002, pp. 30-31.



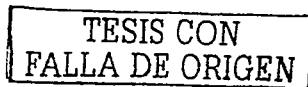
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan la leyes."

De acuerdo con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. A falta de alguno de estos requisitos, el impuesto de que se trate sería contrario a lo establecido por la Constitución.

Dentro de este contexto, podemos concluir que los efectos de los principios a que alude el referido artículo (proporcionalidad y equidad), pueden crear diversos efectos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor, como más adelante se señala.

4.1.2. Los principios de proporcionalidad y equidad en la imposición de gravámenes.

Es indudable que la finalidad de la actividad financiera del Estado es la de allegarse de los ingresos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos y la fuente principal de que se vale para la satisfacción de las necesidades colectivas son los impuestos, cuya recaudación le permite contar con los recursos económicos con los cuales estará en condiciones de solventar su presupuesto.



De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución, el contribuyente está obligado al sostenimiento de los gastos públicos, en la medida de su capacidad económica, cubriendo el impuesto correspondiente, siempre que dicho impuesto no contravenga los principios constitucionales que la Ley Suprema consagra.

Al ser los principios de proporcionalidad y equidad, uno de los temas más debatidos para precisar cuándo, un tributo es o no proporcional y equitativo, cabe reiterar brevemente la conceptualización de estos dos principios constitucionales, como sigue:

4.1.2.1. La proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes, de tal suerte que quien obtenga ingresos mayores coopere al sostenimiento del gasto público con mayores recursos que aquél que obtiene ingresos menores, sin que la cantidad de su contribución represente el total de los ingresos percibidos.

4.1.2.2. La equidad.

Como ya referimos en el primer capítulo, el concepto de equidad desde los tiempos de los antiguos pensadores griegos ha generado diversas interpretaciones, inclinándonos por reseñar como la más preferible a la justicia, la conceptualización hecha por Aristóteles al considerar que la equidad es el justo medio ya que tiende a buscar el equilibrio de los diversos puntos de vista.

La equidad, de acuerdo con el sentido con el que fue conceptualizada por Aristóteles, viene a significar la aplicación de la justicia, tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

La continuidad a esta conceptualización de justicia, la encontramos en la máxima de justicia expresada por Adam Smith, en su libro denominado *"Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones"* en el que este tratadista definió como principio teórico de justicia lo siguiente:

"Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección Estatal..."

Agregando además que: ***"En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición."***

De conformidad con la conceptualización de justicia de este tratadista, las cargas tributarias deben distribuirse, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza, por lo que no basta con gravar a los contribuyentes en función a su capacidad económica, sino que además los gravámenes se deben repartir equilibradamente entre las diferentes fuentes de riqueza, para que no sea una o dos de ellas las que soporten la carga tributaria que sostenga al fisco.

Estos principios de justicia, proporcionalidad y equidad, han influido en nuestro sistema jurídico y se encuentran plenamente plasmados en nuestra Carta Magna,

consagrándose específicamente en el texto de la fracción IV del artículo 31, que establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser proporcional y equitativa, precepto éste que hoy en día constituye el límite al que debe sujetarse el poder tributario del Estado.

Conforme a lo anterior, podemos afirmar que una norma tributaria carece de carácter de justicia cuando otorga excepciones o privilegios, resultando por ese sólo hecho que dicha norma es inequitativa.

Es por ello que una norma tributaria en acatamiento al principio de equidad, debe dar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos a la que va dirigida y que se encuentran en una situación idéntica.

Es decir, la Equidad significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

4.2. La imposición de gravámenes al salario.

4.2.1. Su posición jerárquica.

Antes de analizar las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicables a las personas obligadas al pago de este impuesto, es importante conocer la posición jerárquica que guarda esta Ley dentro de nuestro sistema jurídico, como a continuación se muestra:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU REGLAMENTO

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

**RESOLUCIÓN QUE ESTABLECE REGLAS GENERALES Y OTRAS
DISPOSICIONES DE CARÁCTER FISCAL**

DEREHO COMÚN

Para efecto de nuestro estudio, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en forma particular, establece en su Título IV, Capítulo I, las disposiciones relativas a la obligación de las personas físicas al pago de este impuesto por la obtención de ingresos por sueldos y salarios y en general por la prestación de un trabajo personal subordinado.¹¹⁰

De acuerdo con la posición jerárquica anteriormente expuesta, si alguna disposición contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece en contravención a los principios consagrados por nuestra Constitución, tal disposición viola las garantías que ésta ofrece a cualquier persona.

¹¹⁰ Op. Cit. Artículos 106 y 110, pp. 298-312.



Es por ello que uno de los temas más complejos de manejar es el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado; ya que la dificultad sobre el entendimiento de este tema deriva de la diversidad de disposiciones que, como señalamos, deben tomarse en consideración para el logro de una aplicación adecuada y apegada a los principios de legalidad.

Dentro de la importante temática abordada en el presente trabajo, destaca la que corresponde a la aplicación de los principios constitucionales en la imposición de contribuciones al salario, motivo por el cual a continuación se presentarán conclusiones de estos conceptos que con antelación se analizaron en forma detallada, así como propuestas sobre los mismos, es por ello que los temas de proporcionalidad y equidad, en relación al gravamen que nos ocupa, se analizarán por separado, llegándose a la conclusión de que en la práctica ha resultado realmente complejo el establecer un criterio que limite al legislador a la observancia del principio equidad en la aplicación de la normatividad a seguir para la determinación de la carga tributaria que corresponde a este sector; por ello es que se ha optado por definir si verdaderamente el poder tributario del Estado se ha limitado a la observancia de los principios tributarios consagrados por nuestra Constitución.

4.2.2. Su proporcionalidad.

De acuerdo con la conceptualización que respecto al principio de proporcionalidad, se hizo en el punto que antecede, en el sentido de que los gravámenes deben fijarse en Ley de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, se desprende que para que este principio se ajuste en la aplicación del Impuesto Sobre la Renta, de las personas físicas cuyos ingresos provengan de la prestación de un servicio personal subordinado, se deben gravar las diversas

capacidades económicas del contribuyente conforme a tarifas, con base en las cuales este sector de contribuyentes aporte al Erario Público una parte justa de sus ingresos, utilidades y rendimientos, de tal suerte que las personas que por tal concepto obtengan mayores ingresos, tributen más que los que obtienen menores o mínimos recursos.

En observancia a este principio constitucional, es que en la imposición de gravámenes al salario, la determinación de la base gravable por ese concepto, se calcula con base en tarifas progresivas, circunstancia ésta que de alguna forma ofrece una garantía de que a un ingreso superior corresponda una contribución mayor y consecuentemente el impacto patrimonial sea no sólo distinto en cantidad, sino a un mayor o menor sacrificio en la economía de los contribuyentes cuyos ingresos se obtengan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Al respecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Título IV, Capítulo I establece en el artículo 177, la tarifa conforme a la cual las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, calcularán el impuesto del ejercicio¹¹¹.

4.2.3. Su equidad.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la equidad como un principio constitucional, tiene como finalidad obligar al legislador a observar que todas las leyes con las que se pretende gravar algún acto o hecho jurídico, no realicen excepciones y se apliquen a todos por igual, procurando evitar desigualdades o privilegiar sin ningún fundamento a una categoría específica de contribuyentes, en

¹¹¹ Ibid., pp. 390 a la 392.

contravención al principio de equidad al que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Congruente con lo anterior, es que en cumplimiento a este principio, en el caso específico del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas que perciben ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, todos los tributos previstos en el Capítulo I del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deben sujetarse a la aplicación de este principio tributario, dando un tratamiento igual a los contribuyentes que se encuentran en esta misma hipótesis normativa, considerando primordialmente, que forman parte de un mismo grupo, motivo por el cual no se puede variar una sola de las condiciones secundarias establecidas en la propia Ley, toda vez que los sujetos pasivos de este gravamen deben guardar una situación de igualdad y justicia frente a la norma jurídica que establece y regula este gravamen.

Dentro de este contexto, la equidad significa que los contribuyentes sujetos a esta hipótesis de causación, son sujetos pasivos de un mismo tributo que no sólo tienen los mismos deberes, sino también los mismos derechos, razón por la cual deben recibir un tratamiento idéntico en lo que concierne a la hipótesis de causación, "acumulación de ingresos gravables", deducciones permitidas, plazos de pago etc., ésto es igualdad tributaria.

4.3. La inaplicabilidad del principio de equidad en la imposición de gravámenes al salario.

4.3.1. Preámbulo.

En nuestro país, los aspectos económicos, políticos y sus efectos en lo social, han puesto de manifiesto la necesidad de instrumentar procedimientos que permitan en forma proporcional y equitativa, coadyuvar con los gastos públicos.

Por su parte, el aparato de gobierno demanda un constante crecimiento en su gasto para poder cumplir con los compromisos ofrecidos, o demandados por la sociedad.

Es en aras de lo anterior, que el gobierno instrumenta procedimientos para generar los recursos económicos que le permitan satisfacer las necesidades que se le demanden y es precisamente la imposición de gravámenes a los ingresos de la personas físicas, obtenidos por salarios o por cualquier otra cantidad que perciban como consecuencia de la prestación de un servicio personal subordinado, una de las fuentes principales de aportación de recursos económicos dentro de nuestro régimen tributario.

Para ello, el Estado establece a través de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los modelos tributarios (objeto, base, tarifa), con base en los cuales se determinan las cargas fiscales correspondientes a los ingresos obtenidos por la prestación de un trabajo personal subordinado, sin embargo, si bien el propósito de toda legislación fiscal es el de procurar al Erario la mayor cantidad de ingresos posibles, no necesariamente el establecimiento de altas tarifas impositivas frente a la capacidad económica del contribuyente darán ese resultado, sino que además para el logro de tal objetivo, también se debe tener presente la existencia de disposiciones jurídico-tributarias claras y concretas que propicien que el universo de contribuyentes aporten recursos a la hacienda pública federal de un manera equitativa, evitándose con ello el incumplimiento de las obligaciones fiscales de este sector de contribuyentes por el desconocimiento o complicación de las normas aplicables a la hipótesis contributiva

en la que se sitúan y que transgreden el principio de equidad al que nos hemos referido.

Tal es el caso al que en forma particular nos referiremos y que se encuentra previsto en el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo a la aplicación de la tarifa con base en la cual se calculará el impuesto anual que corresponde a la obtención de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

4.3.2. La determinación del gravamen al salario.

Como se señaló en el Capítulo I de este estudio, las normas jurídicas impositivas, además de ser proporcionales y equitativas, deben contener entre otros principios constitucionales el de legalidad, principio que en materia tributaria tiene como objetivo garantizar a los contribuyentes, que la autoridad no pueda ni deba imponer arbitrariamente contribuciones, si no están establecidas en ley, además de contener los elementos del tributo como son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa conforme lo establecido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación¹¹².

Es en atención a lo anterior, que toda Ley Tributaria debe establecer el método o sistema conforme al cual se determine el impuesto a pagar, sin embargo esto no es suficiente ya que dicho método debe ser sencillo para que el contribuyente lo entienda y aplique sin que, por la complejidad de su entendimiento, se vea obligado a requerir los servicios de un contador, lo que repercutiría en la economía del propio contribuyente, al tener que erogar parte de sus ingresos para el

¹¹² Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002, p. 4.

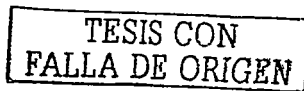
pago de honorarios para la atención a las disposiciones tributarias impuestas por el Estado.

En el Diario Oficial de la Federación del 1° de enero de 2002, se publicaron diversas modificaciones a La Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre ellas se analizará para objeto de nuestro estudio, el artículo 177 de esa Ley, en el cual se establece la tarifa del impuesto anual, conforme al que las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, calcularán el impuesto a su cargo, de conformidad con el proceso que en el propio artículo se indica.

Del análisis a este precepto, se desprende que su contenido transgrede el principio de equidad al que toda norma tributaria debe sujetarse, situación que se detalla a continuación.

4.3.2.1. La tarifa como elemento estructural en la imposición de gravámenes al salario.

Para efecto de contar con más elementos que nos permitan una interpretación integral, respecto de la inaplicabilidad del principio de equidad en la imposición de gravámenes al salario, se hace una explicación breve y comparativa sobre la figura de la tarifa, como elemento estructural en la imposición de gravámenes al salario, y que se encuentra establecida en el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor a partir del 1° de enero de 2002.



Como ya lo mencionamos, tratándose de impuestos federales, es en la propia Ley que se establece el tributo en donde debe consignarse expresamente, entre otros de los elementos esenciales de la obligación tributaria, la figura de la tarifa.

Es precisamente en las tarifas, donde se establecen los rangos mínimos y máximos de ingresos gravables, de tal forma que el trabajador que perciba mayores ingresos, coopere de acuerdo a la proporción de los mismos para la solventación de los gastos públicos en comparación de los contribuyentes que obtengan menores o mínimos recursos económicos.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Título IV, Capítulo X, establece las tarifas conforme a las cuales las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, deberán determinar el impuesto del ejercicio a su cargo.

4.3.2.2. La tarifa y su actualización.

La actualización de las tarifas previstas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tiene como finalidad el incremento del límite inferior, del límite superior y la cuota fija, de acuerdo con la inflación que se genere en nuestro país.

El artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la tarifa conforme a la cual las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un trabajo personal subordinado deberán determinar el impuesto a su cargo, señalando dicho precepto en su último párrafo, que las cantidades establecidas en moneda nacional, tanto de las tarifas y tablas contenidas

en este artículo, como las contenidas en los artículos 113, 114, 115, 116 y 178 de esta misma Ley, se actualizarán en los meses de enero y julio, tomando en consideración el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior y hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización¹¹³.

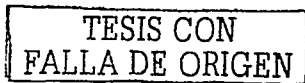
Por su parte, el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, también señala, por lo que hace al monto de las contribuciones, que éste se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar.

Para tal efecto, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

Para los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco Nacional de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Cabe mencionar que hasta el año 2000, la actualización era trimestral y a partir del 2001 es semestral, por lo que para efectos de nuestro estudio nos referiremos a la tarifa aplicable para el primer semestre del 2002.

¹¹³ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio Administración Tributaria, México, 2002, pp. 390-392.



Las cantidades que estuvieron vigentes de enero a junio de 2001, son las que estuvieron vigentes de octubre a diciembre de 2000, actualizadas con el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios del mes de noviembre de 2000, entre el citado índice correspondiente al mes de agosto de 2000. Las vigentes de julio a diciembre de 2001, serán las que estuvieron vigentes en el primer semestre de 2001, actualizadas con el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios del mes de mayo de 2001, entre el citado índice correspondiente al mes de noviembre de 2000, actualizándose en esta forma semestralmente hasta nuestros días.

Es importante mencionar que el Servicio de Administración Tributaria (SAT), es el encargado de realizar las operaciones aritméticas y publicar el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de los meses de enero y julio; sin embargo el SAT nunca ha publicado el factor de actualización, pero sí ha publicado las cantidades actualizadas.

No obstante el procedimiento antes descrito, para el establecimiento de un impuesto, el legislador debe tomar en consideración diversos factores, tales como la realidad económica, política y social de nuestro país, además de ubicarse en el ingreso real del sector contributivo al que se aplica la norma, como es el caso del sector asalariado, que al constituir una de las principales fuentes generadoras de ingresos para el Estado, no sólo se ve afectado por las altas tasas impositivas frente a su capacidad económica, sino que además se tiene que enfrentar a la existencia de leyes oscuras, sobre todo cuando dificultan al contribuyente su entendimiento y cumplimiento, ya que al ser tales disposiciones cada vez más fuertes y rigurosas oprimen al causante de este impuesto, provocando el propio legislador un impacto de inequidad y de discriminación entre los contribuyentes que se colocan en una misma hipótesis tributaria.

4.3.3.- Análisis cronológico de las tarifas.

Es indudable que la finalidad de la actividad financiera del Estado es la de allegarse los ingresos necesarios para estar en condiciones de sufragar el gasto público, y una de las fuentes principales de las que se vale para el logro de este objetivo, es la imposición de impuestos al sector asalariado, sin embargo la política a seguir por el sujeto activo de la relación tributaria, respecto a la imposición de tales gravámenes, debe ser la de proteger a la economía nacional y tomar en consideración los efectos que acarrea la aplicación de las tarifas conforme a las cuales se determina el impuesto a cargo de este sector contributivo, es por ello que a continuación se expone una breve cronología de los aportes tributarios exigidos por el Estado a través de ésta figura, con el propósito de mostrar los cambios y efectos en las actualizaciones de las tarifas establecidas en el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 1999, 2000 y 2001, así como en el artículo 177 de la misma Ley, en vigor a partir del 1° de enero de 2002, como sigue:

ART. 141 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1999

TARIFA

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	4,096.24	0.00	3.00
4,096.25	34,767.12	122.89	10.00
34,767.13	61,100.10	3,189.98	17.00
61,100.11	71,026.47	7,666.58	25.00
71,026.48	85,037.90	10,148.17	32.00
85,037.94	171,509.23	14,631.82	33.00
171,509.24	500,000.00	43,167.36	34.00
500,000.01	1,500,000.00	154,854.22	35.00

1'500,000.01	2'000,000.00	504,854.22	37.50
2'000,000.01	En adelante	692,354.22	40.00

ART. 141 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2000

TARIFA			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	4,368.51	0.00	3.00
4,368.52	37,078.02	131.07	10.00
37,078.03	65,161.44	3,401.97	17.00
65,161.45	75,747.45	8,176.17	25.00
75,747.46	80,690.21	10,822.71	32.00
80,690.22	182,909.19	15,604.35	33.00
182,909.20	533,234.28	46,036.65	34.00
533,234.29	1'599,702.60	165,147.12	35.00
1'599,702.61	2'132,936.91	538,411.17	37.50
2'132,936.92	en adelante	738,374.01	40.00

ART. 141 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2001

TARIFA			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	4,833.96	0.00	3.00
4,833.97	41,028.72	144.99	10.00
41,028.73	72,104.37	3,764.40	17.00
72,104.38	83,818.32	9,047.43	25.00

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

83,818.33	100,353.18	11,975.88	32.00
100,353.19	202,398.18	17,266.98	33.00
202,398.19	590,050.14	50,941.86	34.00
590,050.15	1'770,150.12	182,743.38	35.00
1'770,150.13	2'360,200.47	595,778.55	37.50
2'360,200.48	en adelante	817,047.33	40.00

ART. 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2002

TARIFA			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,153.22	0.00	3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	en adelante	12,767.04	32.00

Del análisis a las tarifas que anteriormente se señalaron, podemos observar que frente a otras categorías de contribuyentes, las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, representan un sector mayoritario de contribuyentes y en consecuencia una de las principales fuentes de recaudación de tributos para el Estado.

Asimismo, de las tarifas antes detalladas, se desprende que los contribuyentes cuyos ingresos oscilan de dos a ocho salarios mínimos, se encuentran comprendidos dentro de los parámetros establecidos del límite inferior y superior que se sombrearon, representando este gran grupo, un sector asalariado que en la actualidad se ve afectado por etapas económicas y políticas de transición que llevan

consigo diversos problemas, siendo el de mayores consecuencias la inequitativa distribución de la riqueza e impartición de justicia tributaria, lo que origina que las cargas contributivas recaigan sobre este sector mayoritario de la población, compuesto por las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, tal y como a continuación se muestra.

4.3.4. La inequidad en la imposición de gravámenes al salario.

Siguiendo el criterio de Aristóteles y Adam Smith respecto del principio de equidad, llegamos a la conclusión de que una norma tributaria carece de carácter de justicia, cuando otorga excepciones o privilegios a un sector determinado de contribuyentes, siendo por ese sólo hecho una norma inequitativa.

Debemos entender entonces, que la equidad implica igualdad de trato a los iguales y en forma desigual a quienes no se encuentren en igualdad de circunstancias, a contrario de la conceptualización del principio de proporcionalidad que busca la desigualdad, al afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de menores o mínimos recursos económicos.

Conforme a estas acepciones, una norma tributaria es justa cuando es equitativa.

Un ejemplo en nuestra legislación de la violación a este principio se desprende del análisis al artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del

1° de enero del 2002, aplicable al primer semestre, en el que se establece el método a seguir para la determinación del impuesto a cargo de las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, mostrándose en tal precepto como el Estado desconoce el principio constitucional de equidad, en virtud de las exenciones y privilegios que otorga a un sector de contribuyentes del mismo tributo, tal y como puede advertirse del análisis comparativo entre el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el 2001 y la reforma contenida en el artículo 177 de la misma Ley en vigor a partir del 1° de enero de 2002 y que a continuación se muestra:

ART. 141 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2001				ART. 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2002			
TARIFA				TARIFA			
Limite inferior	Limite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del limite inferior	Limite inferior	Limite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del limite inferior
\$	\$	\$	%	\$	\$	\$	%
0.01	4,833.96	0.00	3.00	0.01	5,153.22	0.00	3.00
4,833.97	41,028.72	144.99	10.00	5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
41,028.73	72,104.37	3,764.40	17.00	43,739.23	76,667.60	4,013.10	17.00
72,104.38	83,518.32	9,047.43	25.00	76,667.61	89,355.46	9,645.12	25.00
83,518.33	100,353.16	11,975.68	32.00	89,355.46	en adelante	12,767.04	32.00
100,353.17	117,287.99	17,287.99	40.00				
117,287.99	134,222.82	22,600.39	45.00				
134,222.83	151,157.65	27,912.79	50.00				
151,157.66	168,092.48	33,225.19	55.00				
168,092.49	185,027.31	38,537.59	60.00				
185,027.32	201,962.14	43,850.00	65.00				
201,962.15	218,896.97	49,162.40	70.00				
218,896.98	235,831.80	54,474.80	75.00				
235,831.81	252,766.63	59,787.20	80.00				
252,766.64	269,701.46	65,100.00	85.00				
269,701.47	286,636.29	70,412.40	90.00				
286,636.30	303,571.12	75,724.80	95.00				
303,571.13	320,505.95	81,037.20	100.00				

*En este rubro se colocan las personas físicas cuyos ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, ascienden a más de ocho salarios mínimos.

**De acuerdo con la reforma contenida en el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor, las personas físicas cuyos ingresos asciendan a más de nueve salarios mínimos se

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

colocarán en el mismo parámetro para la determinación del impuesto a su cargo, que los que obtengan medianos y reducidos ingresos.

De la representación gráfica de ambas tarifas, se desprende que una de la principales fuentes generadoras de tributos, se encuentra constituida por el sector de contribuyentes que obtienen menores y reducidos ingresos, los cuales oscilan de dos a ocho salarios mínimos, ubicándose en su gran mayoría, para la determinación del impuesto a su cargo, dentro de los tres primeros rubros que se sombrearon.

Asimismo, se observa que conforme a la reforma contenida en el referido artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes sujetos a este tributo, cuyos ingresos pueden considerarse elevados, ya que ascienden a más de nueve salarios diarios, (situación que les permite tributar en forma cualitativa superior a las de medianos y reducidos recursos), se ubicarán para la aplicación de esta norma dentro del tercer rubro, encontrándose por tanto en una posición por demás privilegiada, en razón de que las cargas tributarias no se encuentran distribuidas justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza que se gravan, atendiendo a la observancia de los principios constitucionales de justicia y equidad, lo que origina que sólo una de ellas sea la que soporte la carga tributaria impuesta por el Estado.

Del ejemplo antes expuesto, concluimos que existe una violación al principio de equidad en virtud de la exenciones o privilegios que la Ley del Impuesto Sobre la Renta concede, en razón de que la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto, guarden una situación de igualdad y justicia frente a la norma jurídica que lo establece, situación que en este caso no se observa.

Otro caso práctico que muestra como el Estado desconoce este principio de equidad, lo encontramos en la adición del segundo párrafo a la fracción XI prevista

por el artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1° de enero del 2002,¹¹⁴ en el que se establece lo siguiente:

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

...

XI.- Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área del trabajador por cada domingo que se labore.

En el caso de los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a la prima vacacional.”

¹¹⁴ Esta reforma se aplicó al artículo 77, en su fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001.

Dentro de este contexto la violación del principio constitucional de equidad resulta por demás evidente, puesto que a contribuyentes colocados en la misma situación (la de causar el Impuesto Sobre La Renta), se les da un tratamiento desigual y discriminatorio, exceptuando del pago del mismo a un grupo en particular y por ende privilegiado como son los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, por concepto de aguinaldo, y en cambio no exenta y grava por ese concepto a la gran mayoría de trabajadores que prestan sus servicios a entidades distintas a las aludidas en este precepto.

Este ejemplo nos demuestra que el principio constitucional de equidad resulta violado cuando la ley tributaria sujeta a contribuyentes colocados en las misma situación a tratamientos distintos, generando con ello casos de desigualdad y discriminación pues como ya hemos afirmado, la equidad radica justamente en la igualdad ante la misma ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.

De acuerdo con lo anterior, se constata la inaplicabilidad del principio de equidad en los preceptos referidos ya que la diferencia o desigualdad en el tratamiento que la Ley del Impuesto Sobre la Renta da a uno y otro grupo de causantes es notoria, pues a pesar de que todas son personas físicas contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta por la obtención de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, sólo la fuente de riqueza integrada por pequeños contribuyentes de este impuesto, es la que soporta la carga tributaria, lo que favorece a los demás sujetos pasivos de este impuesto, colocándolos en una situación privilegiada sin fundamento alguno, e incluso en otros

casos los exenta de su obligación tributaria (como en el caso del segundo ejemplo), en contravención al principio de equidad, objeto de nuestro estudio.

El Estado para evitar incurrir en violación al principio de equidad en la imposición de gravámenes al salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, debe actuar con visión democrática, tomando en cuenta junto con sus necesidades, las condiciones económicas de los afectados y en general, del conglomerado social, además de hacer un estudio global de todo el sistema impositivo, en todos sus aspectos: legal, económico, social, y en todos sus efectos (repercusiones, amortizaciones, capitalizaciones, etc.), para estar en aptitud de determinar si un nuevo gravamen o un sistema para determinar un impuesto es o no inequitativo.

Lo anterior demuestra contundentemente, que el concepto de igualdad constituye la esencia del principio de equidad.

Es por ello que nos parece de interés reiterar aquí, que para cumplir con el principio constitucional de equidad, las leyes impositivas deben aplicarse en toda su extensión a todo el sector de contribuyentes y no sólo a un reducido grupo, como sucede en los casos que hemos expuesto, en los que aún y cuando el sector asalariado que se ve afectado con esta norma, no tiene un grado de preparación escolar elevado, se percata inmediatamente de las fallas del método a utilizar para la determinación de las contribuciones a su cargo, y sobre todo de lo que está de más dentro del mismo, así como de sus exigencias, aparentemente inofensivas, cuya importancia y efectos no pasan desapercibidos por "su criterio".

CONCLUSIONES

135

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En el Diario Oficial de la Federación publicado el 1° de enero de 2002, se publicaron Las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, concretándonos para el tema de nuestro estudio en el análisis de lo preceptuado en el artículo 177, comprendido en el Título IV, Capítulo I, de esa ley, relativo a la tarifa y método conforme a la cual las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, calcularán y determinarán el impuesto a su cargo por el primer semestre del ejercicio 2002, que en nuestra opinión transgrede el principio de equidad consagrado en nuestra Constitución; partiendo de lo anterior, deseamos subrayar las conclusiones a las que hemos llegado como sigue:

Desde los remotos tiempos, nuestras leyes fundamentales se han visto influenciadas por las ideas de grandes tratadistas como lo fueron Aristóteles y principalmente Adam Smith, procurando estructurar nuestro sistema fiscal, como éste último lo exigía, sobre principios de justicia equidad y proporcionalidad, atendiendo no sólo al bienestar del Estado, sino también a la tutela y protección de los derechos de los ciudadanos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la ley suprema que fundamenta, crea y da validez a nuestro derecho; en consecuencia todas las leyes secundarias deben ajustarse y respetar los principios constitucionales que en ella se consagran como son el de obligatoriedad, generalidad, proporcionalidad, equidad y legalidad.

En este contexto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al igual que el resto de ordenamientos legales, emana de la Constitución, por tanto debe sujetarse a sus principios y disposiciones, pues en caso contrario los sujetos pasivos a la que se dirige esta normatividad, estarían legitimados para demandar su inconstitucionalidad.

Unos de los principios fundamentales, más importantes, conforme a los cuales se estructura nuestro derecho fiscal, se encuentran consignados en la parte final de la fracción IV del artículo 131 de la Constitución, en el que se establece que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo en la manera "proporcional y equitativa que dispongan las Leyes". Es por ello que para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. A falta de alguno de estos requisitos, el impuesto de que se trate sería contrario a lo establecido por la Constitución.

El principio de proporcionalidad alude a la capacidad económica del contribuyente e implica desigualdad ya que busca afectar económicamente a los contribuyentes conforme a su capacidad económica, es decir, deben contribuir en mayor medida quienes obtengan mayores recursos, que aquellos que obtienen menores o mínimos recursos.

El principio de equidad atiende al problema de igualdad de los causantes ante la ley, e implica tratar igual a los iguales y desigual a los que se sitúan en circunstancias distintas, en consecuencia, para que el principio de equidad se ajuste en la aplicación del citado artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se deben gravar las diversas capacidades económicas del contribuyente conforme a tarifas progresivas, con base en las cuales este sector de contribuyentes aporte al Erario Público una parte justa de sus ingresos, utilidades y rendimientos, de tal suerte que las personas que por tal concepto obtengan mayores ingresos, tributen más que los que obtienen menores recursos, la equidad se relaciona con la regulación justa y equitativa de ese método.

137

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La equidad como un principio constitucional, tiene como finalidad obligar al legislador a observar que todas las leyes con las que se pretende gravar algún acto o hecho jurídico, no realicen excepciones y se apliquen a todos por igual, procurando evitar desigualdades o privilegiar sin ningún fundamento a una categoría específica de contribuyentes, en el caso específico del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, todos los tributos previstos en el Capítulo I del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deben sujetarse a la aplicación del principio de equidad, dando un tratamiento igual a los contribuyentes que se encuentran en esta misma hipótesis normativa, considerando primordialmente, que forman parte de un mismo grupo.

Dentro de este contexto, la equidad significa que los contribuyentes sujetos a esta hipótesis de causación, son sujetos pasivos de un mismo tributo que no sólo tienen los mismos deberes, sino también los mismos derechos, razón por la cual deben recibir un tratamiento idéntico en lo que concierne a la hipótesis de causación, "acumulación de ingresos gravables", deducciones permitidas, plazos de pago etc., ésto es igualdad tributaria.

El propósito de toda legislación fiscal es el de procurar al Erario la mayor cantidad de ingresos posibles, pero no necesariamente el establecimiento de altas tarifas impositivas frente a la capacidad económica del contribuyente darán ese resultado, sino que para el logro de tal objetivo, también se debe tener presente la existencia de disposiciones jurídico-tributarias claras y concretas que propicien que el universo de contribuyentes aporten recursos a la hacienda pública federal de un manera equitativa,

Toda Ley Tributaria debe establecer el método o sistema conforme al cual se determine el impuesto a pagar, mismo que debe ser sencillo para que el contribuyente lo entienda y aplique.

La tarifa prevista por el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es el elemento estructural en la imposición de gravámenes al salario, pues es en donde se establecen los rangos mínimos y máximos entre los cuales fluctúa el monto de los ingresos gravables, de tal forma que el trabajador que perciba mayores ingresos debe contribuir en medida mayor que aquellos que obtienen menores o mínimos ingresos.

Del análisis a la tarifa contenida en el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se concluye que el Estado al exigir aportes tributarios, no sólo va más allá de las capacidades económicas de este sector contributivo, sino que notoriamente transgrede el principio de equidad

La aplicación de este precepto genera que las cargas contributivas recaigan sobre el sector mayoritario de contribuyentes, compuesto por quienes obtienen ingresos que oscilan de dos a ocho salarios mínimos, lo que los coloca dentro de los tres últimos rubros de la tarifa, correspondientes al límite inferior y superior correspondiéndoles una tasa porcentual para aplicarse sobre el límite inferior y superior hasta le 32%, observándose que conforme a la reforma contenida en el referido artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes sujetos a este tributo, cuyos ingresos pueden considerarse elevados, ya que ascienden a más de nueve salarios diarios, (situación que les permite tributar en forma cualitativa superior a las de medianos y reducidos recursos), se ubicarán para la aplicación de esta norma dentro del tercer rubro, encontrándose por tanto en una posición por demás privilegiada, en razón de que las cargas tributarias no se

encuentran distribuidas justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza que se gravan, atendiendo a la observancia de los principios constitucionales de justicia y equidad, lo que origina que sólo una de ellas sea la que soporte la carga tributaria impuesta por el Estado.

Existe una violación al principio de equidad en virtud de la exenciones o privilegios que se conceden, ya que la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto, guarden una situación de igualdad y justicia frente a la norma jurídica que lo establece, situación que en este caso no se da.

Otro caso práctico que muestra como el Estado desconoce este principio de equidad, lo encontramos en la adición del segundo párrafo a la fracción XI prevista por el artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1° de enero del 2002, puesto que a contribuyentes colocados en la misma situación (la de causar el Impuesto Sobre La Renta), se les da un tratamiento desigual y discriminatorio, exceptuando del pago del mismo a un grupo en particular y por ende privilegiado como son los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, por concepto de aguinaldo, y en cambio no exenta y grava por ese concepto a la gran mayoría de trabajadores que prestan sus servicios a entidades distintas a las aludidas en este precepto.

Se constata la inaplicabilidad del principio de equidad en los preceptos referidos ya que la diferencia o desigualdad en el tratamiento que la Ley del Impuesto Sobre la Renta da a uno y otro grupo de causantes es notoria, pues a pesar de que todas son personas físicas contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta por la obtención de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, sólo la fuente de riqueza integrada por pequeños

contribuyentes de este impuesto, es la que soporta la carga tributaria, lo que favorece a los demás sujetos pasivos de este impuesto colocándolos en una situación privilegiada sin fundamento alguno, e incluso en otros casos los exenta de su obligación, en contravención al principio de igualdad, objeto de nuestro estudio.

Lo anterior demuestra contundentemente que el concepto de igualdad constituye la esencia del principio de equidad, por consiguiente y a nuestro juicio, no hay duda de que el establecimiento de estos preceptos, no se ajustan al principio que hemos analizado a lo largo de este trabajo, debiendo nuestros legisladores corregir tal situación que e a todas luces es ajena a nuestra tradición jurídica que es la justicia.

PROPUESTA

142

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Lo más deseable por los contribuyentes es que existan normas que mantengan uniformidad y equidad, en cuya aplicación no sólo resulten beneficiadas las empresas, independientemente de su nivel de ingresos, así como aquellas personas físicas dedicadas a actividades empresariales, sino también el sector trabajo, entendiéndose por éste a los empleados de medianos y altos recursos, así como el sector profesional o rentista de nuestro país, ya que si bien es cierto el Estado en ejercicio de su potestad tributaria puede legitimar la modificación al monto de los tributos, para ello debe ajustar su actuación al marco constitucional al que hemos hecho referencia, por lo que al contravenirse alguno de los principios que éste consagra, como es en este caso la equidad, se incurre inevitablemente en un abuso de poder.

Otro de los objetivos a alcanzar, ha sido el lograr una simplificación de las disposiciones fiscales, situación que hasta ahora no se ha logrado conseguir, aunado al hecho de que existe la carencia de una "elevada" cultura fiscal por parte de los contribuyentes a la que dichas disposiciones van dirigidas, tal es el caso del sector contributivo objeto de nuestro estudio.

Es por ello que consideramos que para una mejor impartición de justicia, la política fiscal debe operar dentro de una estricta imparcialidad, por lo que el Estado para hacer frente a este problema debe mantener una regulación uniforme y justa del procedimiento recaudatorio en la imposición de gravámenes al salario, previsto en el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, actualmente en vigor, con el objeto de evitar el enriquecimiento excesivo de un sector de la población así como el endeudamiento progresivo de el resto, pues de lo contrario sería el propio Estado el primero en resentir los resultados, tomando en consideración que el pago de impuestos da lugar a diversas consecuencias económicas que pueden provocar un alza general en el costo de la vida, que traería aparejado un efecto inflacionario.

Nuestra propuesta, como una posible solución al problema de la inobservancia al principio de equidad, en la determinación del impuesto a cargo de este sector de contribuyentes, con base en la tarifa correspondiente al primer semestre del 2002, establecida por el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2002, y que consideramos puede mantener una regulación uniforme y justa del procedimiento recaudatorio en sí, evitando el enriquecimiento excesivo de un sector de la población así como el endeudamiento progresivo de el resto, se basaría en lo siguientes puntos:

1.- Ampliar los parámetros (Límite inferior y Límite Superior), entre los cuales fluctuarán los ingresos gravables de las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, de manera tal que todas las fuentes de riqueza que integran este sector de contribuyentes, se vean afectadas en forma igualitaria respecto a la hipótesis de causación en la que se coloquen; (acumulación de ingresos gravables; deducciones permitidas; plazos de pago; etc.), sin que en ningún caso un grupo mayoritario de contribuyentes, se coloque en una situación de desventaja frente a un núcleo particular de sujetos pasivos del mismo impuesto, que gocen de una situación privilegiada frente a la ley, como en el caso del ejemplo relativo al artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta , en vigor, que anteriormente describimos.

2.- Que los contribuyentes con mayor capacidad contributiva, guarden un tratamiento de igualdad y justicia frente a esta norma tributaria, debiendo existir más parámetros para la determinación de sus impuestos, hasta un límite de 37.50%, por concepto de tasa porcentual para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, a fin de que las cargas tributarias se encuentren referidas a la generalidad del grupo social afectado.

3.- El Estado en la elevación o modificación de las tasas impositivas tendrá que procurar ser acorde no sólo con el aumento real del ingreso de los causantes de este impuesto, sino que también debe ser congruente con el alza de costo de la vida, las anteriores circunstancias constituyen importantes factores, en los que el Gobierno debe poner atención, si desea planear un sistema impositivo que rinda al Erario óptimos beneficios, para ello consideramos que tales modificaciones deben ser graduales, procurando reducir anualmente los elementos de la tarifa (límites inferior y superior, cuota fija y tasa aplicable sobre el excedente del límite inferior), así como equiparar a esta tarifa, las cuotas relativas al subsidio y crédito al salario, aunado a la ampliación de parámetros entre los cuales fluctúen los ingresos gravables de este sector contributivo, como se propone a continuación:

AÑO	TASA PORCENTUAL PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LÍMITE INFERIOR
	%
2002	37.50
2003	35.00
2004	34.00
2005	33.00
2006	32.00

Con base en los motivos antes expuestos, es que proponemos que la tarifa aplicable para la determinación del impuesto a cargo de las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se configure de manera tal que la aportación represente para todos el mínimo de sacrificio posible, como a continuación se muestra:

145

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ART. 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2002 TEXTO VIGENTE				ART. 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2002 TEXTO PROPUESTO			
TARIFA				TARIFA			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%	\$	\$	\$	%
0,01	5,153.22	0,00	3,00	0,01	5,153.22	0,00	3,00
5,153.23	43,739.22	154.56	10,00	5,153.23	43,739.22	154.56	10,00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17,00	43,739.23	76,867.80	4,013.10	17,00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25,00	76,867.81	89,355.48	9,645.12	25,00
89,355.49	en adelante	12,767.04	32,00	89,355.49	108,091.55	12,767.04	32,00

*En este rubro se colocan las personas físicas cuyos ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, ascienden hasta ocho salarios mínimos.

**De acuerdo con la propuesta a este precepto, las personas físicas cuyos ingresos van de nueve salarios mínimos en adelante se colocarán en los últimos cuatro parámetros para la determinación del impuesto a su cargo, debiendo en cada año reducir la tasa aplicable del 37.50 % por ciento al 32.00 % que pretende el Estado.

4.- Derogar la adición el segundo párrafo del segundo párrafo a la fracción XI prevista por el artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en

146

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

vigor a partir del 1° de enero del 2002,¹ en el que se establece que los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, no pagarán Impuesto Sobre la Renta, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, por concepto de aguinaldo; exceptuando de este tratamiento a los trabajadores que no laboren en estas entidades, lo que demuestra como el Estado desconoce el principio de equidad al adicionar este precepto, al exentar del pago del impuesto correspondiente a un grupo en particular, otorgándole un tratamiento privilegiado, respecto de los demás contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, lo que resulta injusto por lo que en todo caso se debe exceptuar de dicha contribución a todos los sujetos pasivos de este impuesto.

5.- Es en atención a lo anterior que el legislador no sólo debe proceder a la creación de impuestos y a la determinación de las tasas respectivas, así como evaluar la forma y proporción en que el impuesto incrementará sus gastos, sino que debe otorgar un beneficio económico como es el de autorizar ciertas deducciones mediante disposiciones normativas de carácter general que puedan aplicarse indistintamente a aquellas personas que cumplan con las condiciones previstas en las propias disposiciones normativas. Es por ello que esta última propuesta consiste en promover autorización para que las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puedan hacer la deducción personal² derivada de los gastos por concepto de útiles escolares para primaria y secundaria, efectuados por el contribuyente para sus descendientes en línea recta, sólo por una vez y por cada ciclo escolar, por el equivalente a 60 días de salario mínimo

¹ Esta reforma se aplicó al artículo 77, en su fracción XI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001.

² El artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, establece otras deducciones autorizadas.

147

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

general del área geográfica del contribuyente, siempre que este compruebe el monto que corresponda.

Ahora bien, con todas estas consideraciones, sólo nos resta manifestar que de acuerdo con la conceptualización que hemos hecho en este estudio, respecto del principio constitucional de equidad, así como su vinculación al principio de proporcionalidad, podemos concluir que en la distribución de las cargas tributarias la justicia exige tratar en forma igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales, sin embargo tal postulado no puede cumplirse si las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos no son tomadas en cuenta, por lo que el Estado al imponer un gravamen debe siempre estar consciente de que la proporcionalidad del impuesto no es suficiente, ya que siempre se requerirá de la equidad para que una carga social como la del gravamen al salario y en general a la prestación de un trabajo personal subordinado, no solo limite la generalidad de la ley sino que cumpla con su fin primordial que es ser justa y equitativa.

148

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

FUENTES CONSULTADAS

149

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, México 1998.

BARRON MORALES, Alejandro. Estudio Práctico del ISR Para Las Personas físicas, Ediciones Fiscales ISEF, México 1998.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa, México, 9a. ed., 1994.

CARDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1992.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 17ª ed., 1992.

ESCORZA LEDESMA, Juan. Tratado Práctico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1971.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 15ª Ed., 1974.

150

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México, Ed., 1994.

ITURRIAGA BRAVO, Luis. Estudio Práctico del Régimen Fiscal de Sueldos y Salarios, Ediciones Fiscales ISEF, México 2001.

LÓPEZ PADILLA, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo II-Personas Físicas, Ed. Dofiscal Editores, México, 16° Ed., 1995.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México, 11ª. Ed., 1993.

PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo. Derecho Fiscal, Edit.Banca y Comercio, México 1998.

Richard Goode. El Impuesto Sobre la Renta, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, Ed. Harla, México, 2ª ed., 1986.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ediciones Fiscales Isef, México, 2002.

(51)

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Compendio Reforma Fiscal 2002, Servicio de Administración Tributaria, México, 2002.

Agenda Laboral. Ediciones Fiscales Isef, México, 2002.

OTRAS FUENTES

Diario Oficial de la Federación, publicado el 1° de enero de 2002.

Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana Durante el Período de 1921-1980, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Vol. V, 1a. Ed., 1983.

Guía Para El Contribuyente, Servicio de Administración Tributaria.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

152