



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
ARAGÓN**

**INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN  
XI, SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARÍCULO 109  
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A :  
**ANGELICA ARACELI MOSQUEDA RAMÍREZ**

**ASESOR:  
LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVAN**

**EDO. MÉXICO**

200 **5**

m340098



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

Angélica Araceli  
Mosqueda Ramirez  
09-13-2004



*EL PRESENTE TRABAJO ES DEDICADO A.....*

## DEDICATORIAS.

*A MI PADRE CELESTIAL* quien siempre ha estado con migo y medío la gracia de la vida para ser feliz y superarme como ser humano, y porque gracias a él he cumplido con muchos sueños.

*Te pido que siempre me envíes bendiciones y me guíes por el buen camino, para que tanto tu como mis seres queridos se sientan orgullosos de mi.*

*A LAS PERSONAS MAS IMPORTANTES EN MI VIDA*

*DANIEL MOSQUEDA Y ARACELI RAMÍREZ.*

*MIS PADRES; quienes a lo largo de mi vida me han enseñado que siempre se puede salir adelante a pesar de todos los obstáculos, que me inculcaron el amor a la vida y son la fuente de mi inspiración para seguir adelante. Por todo el esfuerzo que han desempeñado para hacer de mi una persona buena y feliz.*

*Quiero que sepan que para mi son los mejores y no los cambiaria por nadie espero que se sientan tan orgullosos de mi como yo lo estoy de ustedes. LOS*

*AMO MUCHO "GRACIAS POR TODO"*

*A LOS MEJORES AMIGOS MIS HERMANOS; ERIKA, DANIEL,*

*JORGE MOSQUEDA RAMÍREZ.*

*con los cuales he compartido las cosas mas importantes en mi vida y sé que siempre puedo contar con su apoyo; por que me han motivado a ser mejor persona y a darles un buen ejemplo, se que este logro los llena de felicidad al igual que a mi. gracias por quererme tanto saben que siempre pueden contar conmigo LOS QUIERO MUCHO.*

*A JOEL CASTILLO por haberme apoyado a lo largo de mi vida profesional, porque juntos conocimos el amor y nos apoyamos mutuamente para cumplir con nuestras metas, pero sobre todo por entenderme, hacerme feliz y tratar de ser la mejor pareja para mí. ESPERO QUE NUNCA SE TE OLVIDE LO ESPECIAL QUE ERES EN MI VIDA.*

*A EMILIO ORTIZ CABALLERO, por apoyarme y ser un amigo para mí y mi familia. y porque se que siempre podré contar con tu apoyo. SÉ QUE TU SABES QUE TAMBIEN PUEDES CONTAR SIEMPRE CONMIGO.*

*A MIS PRIMOS Y PRIMAS; EDUARDO, DAMARIS, JANET, ALEXIS, ALAN, DIEGO, ANDRÉS, que son como otros hermanos para mí deseo que se sientan tan orgullosos y felices por mí. Siempre contarán con mi apoyo.*

*A MIS TIAS Y TIOS: ROCIO, LAURA, JULIA, PETER Y CARMELA por apoyarme tanto a mí como a mis padres y por sus consejos gracias por su apoyo.*

*A GIOVANNI Y NATALIA porque gracias a ellos pude cumplir con una de mis metas y me inspiraron y dieron la fuerza necesaria para tratar de tener una mejor vida siempre estarán en mis pensamientos.*

*A MI AMIGO EL LICENCIADO EMILIANO CASTILLO MATA, por toda la colaboración que me proporciono para que pudiera realizar la presente tesis y por sus valiosos consejos pero sobre todo por preocuparse por mi*  
**GRACIAS.**

*A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO POR apoyar e impulsarme intelectualmente por regalarme una de las alegrías mas importantes de mi vida ya que con su apoyo he llegado a donde queria, me siento muy orgullosa de ser universitaria y pondré mi mayor esfuerzo para dejar en alto el nombre de la universidad solo así podré agradecer todo el*  
**apoyo.**

*A la ENEP ARAGON por ser una de las mejores escuelas profesionales y por brindarme tanta sabiduría. Gracias por llenar mi vida de conocimiento y darme las mejores armas para salir adelante que es la motivación para ser mejor en*  
**todo.**

*A todos mis profesores por la dedicación para proporcionarme sus*  
**conocimientos.**

*A MI ASESOR EL LICENCIADO GUSTAVO JIMÉNEZ GALVAN, por todo su apoyo durante la realización de mi investigación, y por todos sus*  
**consejos, Gracias.**

*A TODO MI JURADO por ser parte de este paso tan importante en mi vida y por prestarle tanta atención a mi tesis, y darme los consejos necesarios para*  
**presentar un buen trabajo.**

*A MIS AMIGOS. VANESA, PANCHITO, PONCHITO, ABEL Y FRESIA. Por compartir muchos momentos especiales a lo largo de la carrera y por todo*  
**su apoyo.**

# INDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

## CAPITULO 1.

### ETIMOLOGIA JURIDICA FISCAL.

1.1 Actividad Financiera del Estado.....	1
1.2 Derecho Financiero.....	7
1.3 Concepto de Derecho Fiscal.....	11
1.4 Fuentes del Derecho Fiscal.....	14
1.5 La Relación Jurídico Tributaria.....	17
1.6 La Obligación Tributaria.....	25
1.7 Principios Constitucionales de la Tributación.....	39
1.7.1 Legalidad.....	40
1.7.2 Proporcionalidad y Equidad.....	43
1.7.3 Generalidad.....	48
1.8 Clasificación de las Contribuciones.....	48
1.8.1 Impuestos.....	50
1.8.2 Aportaciones de Seguridad Social.....	63
1.8.3 Contribuciones de Mejoras.....	68
1.8.4 Derechos.....	70
1.8.5 Accesorios de las Contribuciones.....	73
1.9 Generalidades del Impuesto Sobre la Renta.....	74



## **CAPITULO 2.**

### **ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

2.1 Ley del Centenario.....	84
2.2 Ley del 21 de Febrero de 1924.....	86
2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925.....	87
2.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941.....	88
2.5 Ley del 31 de diciembre de 1953.....	89
2.6 Ley del 31 de diciembre de 1964.....	91
2.7 Ley del 30 de diciembre de 1980.....	92
2.8 Ley del Impuesto Sobre la Renta 2001.....	93
2.9 Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2002.....	97

## **CAPITULO 3.**

### **LA EXENCION CONTENIDA EN LA FRACCION XI, SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO, 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

3.1 Comentario Previo.....	102
3.2 Exposición de motivos y dictamen de la Comisión Permanente del H. Congreso de la Unión.....	107
3.3 Análisis de la fracción XI, segundo párrafo del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Referente a la problemática de la exención contenida en el artículo antes mencionado.....	112

3.4 Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Señalando la inconstitucionalidad.....	116
--	-----

#### **CAPITULO 4.**

### **PROPUESTA DE REGULACION PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO POR INGRESOS CON UNA PERIODICIDAD DISTINTA A LA MENSUAL.**

4.1 Consideraciones Generales.....	122
4.2 Opciones de regulación para ingresos con una periodicidad distinta a la mensual.....	128
4.3 Propuesta de reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta por impuestos, con una periodicidad distinta a la mensual, contenidos en el artículo 109, fracción XI, segundo párrafo.....	141
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>145</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>151</b>

## INTRODUCCIÓN

Desde el inicio de la vida en sociedad, el hombre en ha tenido la necesidad imperiosa de regular sus relaciones, a fin de llegar a una sana convivencia y el desarrollo armónico de las mismas. Dentro de estos ideales se encuentra el sustento de la creación del Estado como ente soberano, rector y protector de los individuos que lo conforman; por lo tanto y dentro del devenir histórico de las naciones, es el propio Estado el encargado de satisfacer en todos los aspectos las necesidades colectivas de los que lo integran.

Por tanto, para que el Estado pueda cumplir respecto a las necesidades colectivas, es importante que obtenga recursos y los asigne a cada una de estas necesidades. Estos recursos los obtiene el Estado a través de los "impuestos".

Es así como hoy en día en nuestro país, el tema de la recaudación y el pago de los impuestos es de gran relevancia; debido a que mediante la obtención y el manejo de tales impuestos el Estado puede satisfacer las necesidades colectivas que emanan del pueblo.

Sin embargo, a pesar de que nuestro país cuenta con grandes recursos y es uno de los países en donde se ha tratado de recaudar más impuestos, aun así las necesidades colectivas del Estado no se logran satisfacer del todo.

Y probablemente sea debido a que el sistema de recaudación de nuestro país constantemente sufre de cambios, los cuales algunas veces son de beneficio pero muchas otras veces son perjudiciales.

Por tal motivo y en esta época de constantes cambios, nuestro sistema jurídico trata de regular la obtención y manejo de recursos, con el fin de hacer más eficaz la recaudación de impuestos, pero hasta el momento aún sigue costando bastante trabajo año con año aprobar reformas de carácter fiscal sin que se afecte a los contribuyentes.

Es importante mencionar que dentro de este grupo de contribuyentes se encuentra uno de los sectores más importantes en nuestro país, a saber, la clase trabajadora, la cual es estudiada en la presente investigación.

Este trabajo de investigación intitulado: "Inconstitucionalidad del artículo 109, fracción XI, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta", pretende beneficiar a los trabajadores al servicio de la federación. Teniendo como objetivo poner de manifiesto el grave problema del cobro de impuestos a los demás trabajadores que como ya se mostrará más adelante, existen

otras clases de trabajadores aparte de los que pretende proteger este precepto legal.

Demostre mediante la prevision social lo importante que es la proteccion a los beneficios de la clase trabajadora, debido a que esta contribuye a salvaguardar y mejorar la salud y el bienestar del trabajador, lo que se traduce en una mejor productividad. Asi como de hacer conciencia acerca del porque este precepto legal resulta inconstitucional. Para lo cual es menester recordar que la implantacion constitucional de las llamadas garantias individuales ha significado en la evolucion del Derecho Publico una etapa inicial, aunque de capitalisima importancia, en el afan deontologico de adecuar los ordenamientos positivos fundamentales a la naturaleza humana, a efecto de preservar una esfera minima en que el hombre como tal y como gobernado, es decir, como miembro de una comunidad organizada en Estado y dirigida autoritariamente, pueda desenvolver su propia personalidad en consecucion de sus fines vitales.

Asi pues, historicamente surgió la urgencia de encontrar un medio juridico para hacer respetar los derechos consagrados en la ley a favor de los gobernados ante el poder y la autoridad de los gobernantes, o sea, un conducto legal mediante el cual la persona que hubiese sido afectada y agraviada en sus derechos fundamentales, en sus garantias individuales, pudiera exigir la reparacion del agravio inferido. Debido a esto, los contribuyentes afectados por este precepto juridico interpusieron varios juicios de amparo, el cual es el medio de defensa con cuentan los gobernados en relacion a lo mencionado en el articulo 109, fraccion XI, segundo parrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que este precepto juridico afecta los principios constitucionales de la tributacion; como es el de proporcionalidad y equidad ya que este articulo al establecer una exencion del Impuesto Sobre la Renta unicamente para los trabajadores al servicio de la federacion esta tratando de manera desigual a los contribuyentes de un mismo nivel de causacion. Dentro de esta investigacion conoceremos los principios violados de manera mas extensa, asi como los argumentos del porque es inconstitucional dicho precepto.

Es asi como en nuestra investigacion intitulada "inconstitucionalidad de la fraccion XI, segundo parrafo del articulo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta". Propone otra manera de plantear este precepto legal de manera que no caiga en la inconstitucionalidad esta estructurada en cuatro capitulos:

En el capitulo uno intitulado "ETIMOLOGIA JURIDICA", hacemos una breve sinopsis acerca de la etimologia juridica fiscal; esto con el objetivo de que el lector tenga una mejor comprension acerca de los temas que se tratan a lo largo de la investigacion.

En el capítulo dos intitulado "ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", presentamos una recopilación de las principales leyes en donde se hicieron reformas fiscales importantes a través del tiempo, pero sobre todo para conocer si en años anteriores se manejó una problemática acerca de las exenciones fiscales para la clase trabajadora.

En el capítulo tercero, intitulado, "LA EXENCION CONTENIDA EN LA FRACCION XI, SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA." Se plantea el análisis jurídico de la exención contenida en la fracción XI, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Así como los motivos de la comisión permanente del H. Congreso de la Unión y el Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con respecto a esta regulación fiscal.

En el capítulo cuarto intitulado "PROPUESTA DE REGULACIÓN PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO POR INGRESOS CON UNA PERIODICIDAD DISTINTA A LA MENSUAL". Presenta algunas propuestas para regular de forma diferente a los ingresos con periodicidad distinta a la mensual. Pero principalmente en este capítulo se propondrá una solución para que el artículo 109 en su fracción XI, segundo párrafo, no sea inconstitucional pero al mismo tiempo beneficie a otros trabajadores.

La metodología que utilizamos para la realización de la presente investigación fue la siguiente: método histórico a través de las leyes que se presentan en el capítulo segundo con el fin de conocer antecedentes acerca de la problemática que presenta el precepto jurídico, Método comparativo, relacionado de igual manera con el capítulo segundo en donde se comprueba si ya se había planteado dicha problemática en otros años. Método deductivo, ya que primeramente se dará una visión general acerca de lo que son, para que y quien maneja los impuestos, para llegar de manera deductiva al impuesto Sobre la Renta que es el impuesto del que trata en nuestra investigación y la técnica de investigación documental. Para la cual utilizamos bibliografía consultada de varios autores, así como de jurisprudencias, exposición de motivos tanto del H. Congreso de la Unión como de la Suprema Corte de Justicia y revistas fiscales. Esperando que de esta manera la presente investigación ayude al lector a comprender la problemática planteada y la solución propuesta.

## CAPITULO PRIMERO

### ETIMOLOGIA JURIDICA FUNDAMENTAL

#### 1.1 Actividad Financiera del Estado.

El Estado, para la ejecución y verificación de sus finalidades, tiene asignadas atribuciones y obligaciones, como son, entre otras, las de satisfacer las necesidades de tipo educativo, social, de salud y de seguridad pública de los gobernados.

Para el cumplimiento de estos fines, el ordenamiento constitucional establece funciones perfectamente delimitadas a cada uno de sus órganos de gobierno. Así, corresponde al Poder Legislativo la función legislativa, a través de la cual crea las leyes que regulan la forma en que se dará cumplimiento a dichos fines; al Poder Ejecutivo corresponde desarrollar la función administrativa, apoyándose en dichas leyes, y al Poder Judicial le compete la función jurisdiccional, a través de la cual ejerce la vigilancia y el control de la legalidad de los actos de gobierno frente a los particulares.

Dentro de este marco de funciones, destacan las diversas actividades que realiza el Estado a través del Poder Ejecutivo, ya que a éste le corresponde proporcionar directamente los servicios públicos para satisfacer las

necesidades generales, utilizando para ello, los medios personales, materiales y jurídicos a su alcance.

Para el cumplimiento de dichos fines se requieren recursos, por lo tanto, es innegable que esta actividad del Estado que se ocupa de la obtención de tales recursos, tiene una dimensión económica, ya que siempre se traducirá en una conducta orientada a la obtención de los medios económicos, que al destinarlos al gasto público los convierte en satisfactores de la colectividad. Esta actividad, ha recibido el nombre de "actividad financiera del Estado".

En el libro de Sergio Francisco de la Garza el fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega, define la Actividad Financiera del Estado como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".<sup>1</sup>

El término "finanzas" proviene del verbo "finer", que quiere decir, finiquitar, terminar, pagar. Dicho concepto hace referencia a todo lo relativo al pago, es decir, relaciona no sólo el acto mismo de terminar con un adeudo, sino también la forma de obtener el recurso con que se paga. En otra acepción, también significa dinero líquido que se posee, caudales y hacienda pública,

---

<sup>1</sup>De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano., Decimotercera Edición, Editorial Porrúa México, 1985. Página 5.

por lo que podemos concluir que las finanzas deben entenderse como todo lo relacionado a los recursos económicos.

Las "finanzas públicas" estudian la actividad impositiva y de gastos de un Estado, es decir, tienen por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado se procura los recursos materiales necesarios para su funcionamiento y también la forma en que estos recursos serán utilizados.

Es decir que la "actividad financiera del Estado" se traduce en una serie de actividades tendientes a la obtención de recursos por varias vías, a la administración del patrimonio y al destino o inversión de las sumas ingresadas. Esta actividad no constituye un fin en sí misma, o sea, que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia para el desarrollo de todas las restantes actividades, ya que tanto ingreso como gasto no son un fin en sí mismo, sino sólo son el medio para el logro de otros objetivos que van más allá de la simple cobertura de gastos, como es la satisfacción de diversas necesidades.

La Actividad Financiera del Estado se desarrolla en tres momentos fundamentales:



- a) El de la obtención de ingresos, por medio de institutos de derecho privado, como puede ser la explotación de su propio patrimonio, (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), así como institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributos; o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y,
- c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.

Tomando en cuenta lo antes planteado, la Actividad Financiera del Estado se puede definir como: El conjunto de actos que realiza el Estado, tendientes a la obtención de recursos y al manejo o administración de los mismos, con objeto de destinarlos a los gastos públicos para la satisfacción de las necesidades públicas y en general para la realización de los fines que tiene encomendados.

Por otra parte, varios tratadistas coinciden en que los cuatro aspectos más importantes de la actividad financiera estatal son los siguientes:

- I. Aspecto económico. Tiene una dimensión económica porque, como ya se dijo, se ocupa de la obtención y manejo de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.
  
- II. Aspecto político. Este aspecto deriva de la naturaleza política que tienen el Estado como sujeto activo, los poderes de que éste se encuentra investido y los fines para los cuales se desarrolla la actividad financiera; es decir, el punto de partida de la actividad financiera tiene su fundamento en la organización del Estado, por lo tanto, la actividad financiera desarrollada por el Estado, no es otra cosa que el hacer efectiva una atribución-obligación que su organización política le encomienda para la obtención de los recursos económicos, a la cual se le denomina "soberanía financiera".
  
- III. Aspecto Jurídico. Todas las actividades que realice el Estado, deben sujetarse al marco constitucional y, en general, al derecho positivo vigente, ya que en un estado de derecho, es fundamental regular la actuación del Estado en sus relaciones con los particulares. La actividad financiera no puede ser la excepción, sino al contrario, es una exigencia que debe cumplirse, toda vez que ella implica la administración de dinero público sustraído de la economía privada para la satisfacción de necesidades públicas y porque los enormes

recursos destinados a esos fines dan origen a variadas relaciones, que requieren una adecuada regulación para su ordenado desarrollo.

- IV. Aspecto Sociológico. Se considera que la actividad financiera tiene un aspecto sociológico, porque tanto el régimen de los tributos como los gastos públicos, ejercen una influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Por ello, se dice que la política financiera implica siempre efectos redistributivos. De ahí la importancia de que, a efecto de no beneficiar o perjudicar indebidamente a un grupo social, el Estado siempre valore la capacidad económica y las necesidades de los diferentes grupos sociales que lo conforman, a efecto de que al determinar las contribuciones o los diferentes mecanismos que diseña para obtener ingresos o para asignar los recursos al gasto público, actúe con justicia.

De tal manera que la actividad financiera del estado busca satisfacer diversas necesidades, las cuales se dividen en:

- a). Necesidades individuales. Son aquéllas que afectan al individuo, independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el

en el ordenamiento constitucional que se ha dado a sí mismo. En un estado de derecho, esta condición es indispensable para garantizar que la actuación del Estado, frente a los gobernados, sea legítima y justa y no al capricho o al libre arbitrio de la autoridad en turno.

Dado que la Actividad Financiera del Estado implica la actuación de sus órganos, en los tres ámbitos ya señalados —obtención, manejo y erogación de recursos—, es necesario que esta actuación quede sujeta a un marco jurídico que establezca de manera clara y precisa las funciones que podrán desempeñar dichos órganos. Es decir, es necesario que la relación que se da en esta materia, entre el Estado y los particulares, se encuentre regida por leyes, pues de otra forma, se corre el riesgo de que el Estado, pretextando necesidad de recursos, someta a la población a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones injustificados.

Este marco normativo lo constituye el denominado "Derecho Financiero", el cual precisamente regula la actividad financiera del Estado, estableciendo los lineamientos jurídicos a que deberán ajustarse sus órganos en la obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en el destino de los recursos.

Para Ernesto Flores Zavala, el Derecho Financiero: "...es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que

rigen la actividad financiera del Estado”<sup>2</sup> y, Gabino Fraga, coincide con Flores Zavala en que el Derecho Financiero regula: La estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa; los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación; el ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de la función administrativa, y la situación de los particulares con respecto a la administración.

De acuerdo con los anteriores elementos, el Derecho Financiero tiene por objeto regular todo lo que concierne a la materia financiera y, en consecuencia, se puede definir en los siguientes términos: Es el conjunto de normas jurídicas que regulan las facultades y competencias de los órganos del Estado, en el establecimiento de tributos y la obtención de diversas clases de recursos, en la administración de su patrimonio, en la erogación de los recursos y en las relaciones que se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, como consecuencia del desarrollo de la actividad financiera del Estado.

---

<sup>2</sup> Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas., Trigésima Tercera Edición Actualizada. Editorial Porrúa, México 2001, página 11.

Tomando en consideración lo antes mencionado, el Derecho Financiero se puede dividir en tres grupos de normas vinculadas entre sí y, que en conjunto, regulan las tres fases de la actividad financiera del Estado:

- a). La obtención de recursos. Este grupo de normas integran lo que se conoce como "Derecho Fiscal", el cual regula todos los medios por los que el Estado obtiene sus recursos. Existen diferentes mecanismos para obtenerlos, pero la principal fuente de recursos debe provenir del ejercicio del poder de imperio del Estado, a través del establecimiento de contribuciones que los particulares deberán aportar.

La obtención de recursos no sólo es un medio para asegurar la cobertura de los gastos de administración del Estado, sino también una forma de intervenir en la vida social para regular la producción y el comercio, la igualdad de la distribución en la riqueza y la protección contra los riesgos sociales; es decir, es un medio de ejercer presión sobre los ciudadanos para asegurar el conjunto de la Nación.

- b). El manejo de recursos. A esta rama del Derecho Financiero se le conoce como "Derecho Patrimonial", y le corresponde regular y asegurar el adecuado manejo de los bienes patrimoniales del Estado, por lo que establecerá las normas jurídicas relativas a la adquisición,

administración y enajenación de los bienes muebles e inmuebles que constituyen el patrimonio fijo del Estado.

El manejo de recursos se efectúa por medio de los diferentes órganos que integran la administración pública, de ahí la importancia de un adecuado control sobre dichos órganos y sus titulares, para asegurar que las decisiones que se adopten en relación con el patrimonio del Estado, se ajusten estrictamente al principio de legalidad, so pena de incurrir en responsabilidad.

- c). La erogación de recursos. En esta división del Derecho Financiero se ubican las normas que componen el "Derecho Presupuestario", el cual establece las normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos, así como las normas jurídicas sobre rendición de cuentas y responsabilidad de los servidores públicos por el mal manejo de esos recursos. Es decir, a esta rama del Derecho Financiero le corresponde regular la adecuada asignación de recursos para el sostenimiento de las funciones públicas.

### **1.3. Concepto de Derecho Fiscal.**

El término "fiscal", proviene de "fisco" y éste, a su vez, deriva de la voz latina "fiscus", que significa bolsa o cesto y que era el nombre con

el que se conoció la cesta de mimbre que servía de recipiente en la recolección de los higos y que más tarde también se utilizó para recolectar el "tributo". La voz popular empezó a identificar a los recaudadores con la bolsa o cesto, y les llamó "fiscus".

Debido al fenómeno conocido como "vulgarización del lenguaje", en la actualidad la palabra "fisco" se utiliza para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación, determinación, liquidación y administración de los tributos, o bien, para designar la función propia del Estado que tiene por objeto obtener los recursos económicos para cubrir los gastos públicos.

Por lo tanto, todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza, se identifican con la materia fiscal; es decir, cualquier crédito activo del Estado tiene el carácter de fiscal, ya sea que derive de actividades de derecho público, como son las contribuciones y los aprovechamientos o de actividades en las que el Estado actúa como persona de derecho privado, como son los productos.

Por ingresos, debe entenderse, tanto sumas en dinero, como en especie, que percibe el Estado y sus organismos públicos, a través de los diversos medios. Estos ingresos tienen la característica de públicos, como consecuencia de la naturaleza del sujeto que los obtiene.



Ahora bien, si lo fiscal se enfoca exclusivamente hacia todo tipo de ingresos que obtiene el Estado, en consecuencia, el objeto del Derecho Fiscal debe ser el estudio y análisis de las diversas normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención de dichos ingresos.

En este sentido, se considera que la definición más adecuada del concepto de Derecho Fiscal es la que emite el argentino Rafael Bielsa, citado por Arrija Vizcaíno en los siguientes términos: "Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como fisco."<sup>3</sup>

En este contexto, el término "Derecho Fiscal" se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del órgano del Estado que le corresponde aplicar el Derecho Fiscal y que, por lo tanto, es el encargado de la recaudación, determinación, liquidación y administración de los tributos. De conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en México dicho órgano es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y más específicamente, el Servicio de Administración Tributaria.

El Derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero, porque regula la parte relativa a la obtención de ingresos por parte del Estado, que, como ya

---

<sup>3</sup> Arrija Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Décima Quinta Edición. Editorial Themis, México, 2000, página 19.

se comentó, es sólo uno de los tres aspectos que regula el Derecho Financiero.

#### **1.4 Fuentes del Derecho Fiscal.**

De acuerdo con el jurista García Maynes, las fuentes del Derecho son de tres tipos: formales, reales e históricas.

Son fuentes formales los procesos de creación de las normas; fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas; y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.

De las tres anteriores, sólo nos enfocaremos en las fuentes formales, ya que su estudio nos permite conocer cómo se establecen las contribuciones y quién lo hace.

En general, se consideran como fuentes formales del Derecho a la Ley, la costumbre y los usos, la doctrina y la jurisprudencia.

Para el tratadista Giannini, las fuentes formales del Derecho Fiscal son: la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. Según este autor, la ley es la fuente formal por excelencia y la define como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. El reglamento se distingue formalmente de la ley, en que, si bien

es cierto que son normas jurídicas, éstas no emanan de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado.

Así mismo, encontramos que existen reglamentos administrativos que pueden ser definidos desde dos puntos de vista. Uno es el material que lo concibe como una norma de derecho que crea el Poder Ejecutivo; a diferencia de la ley que es creada por el Legislativo. Y otro es el formal, que se define como la norma de derecho que tiene intrínsecamente todas las características de una ley, al ser una norma jurídica abstracta, general y obligatoria, pero con alcance más rígido. Por ejemplo, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

También existen Reglamentos de organismos descentralizados, que se definen como disposiciones que crea el Ejecutivo Federal a fin de dar justificación y existencia jurídica a un organismo de la Administración Pública que cuenta con capacidad jurídica, económica y técnica para realizar su función. Por ejemplo, el Reglamento de la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social.

El reglamento generalmente se caracteriza como:

- a) Una norma administrativa que emana del Poder Ejecutivo (la crea el derecho administrativo).
- b) Es general, abstracta y obligatoria.

- c) No le está permitido invadir el campo que está reservado a la ley.
- d) Debe ser promulgado y publicado.
- e) No puede crear otras cargas que las que establece la ley.

Un reglamento es anticonstitucional cuando no está de acuerdo con lo que se establece en la Constitución, o es violatorio de las garantías individuales; lo que no le permite al Poder Ejecutivo hacer uso de esta facultad. Un ejemplo es el Reglamento de Tránsito de Tamaulipas, que ordena el uso obligatorio del cinturón de seguridad, contraviniendo la Ley de Seguridad Pública en el estado, que establece la obligación de que los automóviles tengan cinturón de seguridad, mas no su uso. Esto significa que el conductor puede emplearlo o no.

En cuanto a la costumbre, se considera que es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio.

Los Tratados Internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales y otras de interés para las partes, creando así normas jurídicas de observancia general en los países respectivos.

## 1.5 La Relación Jurídico Tributaria.

En la realización de la actividad financiera del Estado, necesariamente se establece una relación entre éste y los particulares, la cual se origina de los supuestos previstos en las leyes impositivas. Esta relación que vincula al Estado y a los particulares es de naturaleza eminentemente jurídica, ya que por virtud de ella, el primero queda jurídicamente facultado a exigir la prestación y los segundos quedan constreñidos a cumplirla, de tal modo que su cumplimiento debe darse aún en contra de su voluntad.

A este vínculo que surge entre ambas partes se le conoce como relación jurídico-tributaria; se origina cuando la situación de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto previsto por la ley, y es siempre de tipo personal entre el Estado y el particular.

La relación jurídico-tributaria se puede definir como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco federal, generalmente como acreedor y el contribuyente, generalmente como deudor, como consecuencia de la realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes fiscales.

Existe diferencia entre los conceptos de "relación tributaria" y "obligación tributaria", aunque comúnmente se atribuye a ambos conceptos el mismo significado. La relación jurídico-tributaria la constituyen el conjunto de

obligaciones recíprocas entre el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue cuando el primero, deja de realizar las actividades reguladas por la ley tributaria; en cambio, la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, ya que por obligación jurídico-tributaria, debe entenderse la cantidad que el sujeto pasivo, debe entregar al sujeto activo, con lo cual se extingue dicha obligación.

En consecuencia, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria, como por ejemplo, en los supuestos de exención tributaria, en donde es innegable que existen relaciones tributarias entre los contribuyentes y el Estado, y sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de pagar.

Sin embargo, la existencia de relación jurídico-tributaria es condición necesaria para que la autoridad fiscal pueda exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, ya que sólo aquellos que se encuentren dentro del supuesto jurídico que en la ley se indica como hecho generador del impuesto, tienen dicha obligación.

De acuerdo con la doctrina, en la relación jurídico-tributaria intervienen dos elementos subjetivos, que son aquellas personas que están vinculadas por un cúmulo de relaciones, en las cuales una tendrá el carácter de acreedor o sujeto activo y la otra de deudor o sujeto pasivo.

El sujeto activo, también llamado acreedor, es el que tiene la facultad de recibir la prestación y de exigir a los contribuyentes que cumplan con las otras obligaciones que les imponen las leyes fiscales respectivas.

El sujeto pasivo, llamado también contribuyente o deudor, es el obligado legalmente a cumplir con la obligación tributaria, al encontrarse en el supuesto jurídico establecido en la norma. También puede ser sujeto pasivo un tercero, lo cual implica considerar a una persona diversa del sujeto pasivo principal, como responsable del pago del tributo.

El artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, establece que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas..." Interpretando este precepto, en términos generales, existen dos clases de sujetos pasivos:

- a). Personas físicas: que es todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto; pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

b). Personas morales: que son todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país.

Conforme a lo anterior, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria es la persona, física o moral, que realiza el hecho generador de una contribución, y que puede tratarse de una persona moral constituida de acuerdo a las leyes mexicanas, de una persona física mexicana o extranjera o, inclusive, del propio Estado.

Por otra parte, debe señalarse que debido a los diversos vínculos y relaciones de tipo jurídico que el sujeto pasivo directo establece y mantiene con terceras personas, diversos especialistas sostienen la existencia de varias clases de sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Siguiendo estas clasificaciones, la legislación fiscal vigente, esencialmente establece los siguientes tipos de sujetos pasivos:

#### I. Contribuyente u obligado directo.

Este es el típico sujeto pasivo, pues se trata de la persona, física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo. Se le denomina contribuyente u obligado directo, porque sobre él recae el deber tributario, o sea, quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley fiscal.



## II. Obligado solidario.

Arrijo Vizcaíno lo define como "...la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originariamente a cargo del propio contribuyente directo."<sup>4</sup>

El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste en que esta clase de sujetos pasivos quedan obligados ante la autoridad fiscal, exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente, respecto de una contribución originariamente a cargo de este último.

## III. Obligado subsidiariamente o por sustitución.

Es aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

---

<sup>4</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Décima Quinta Edición. Editorial Themis, México, 2000, páginas 192 y 193.

Al respecto, Margáin Manautou señala: "El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc."<sup>5</sup>

Se pueden señalar como este tipo de sujetos pasivos a los retenedores y recaudadores a que hace referencia el artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación: "Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones".

Los retenedores son sujetos que sin estar vinculados directamente con el obligado principal, se ven obligados a realizar de éste la retención de las contribuciones correspondientes por la actividad que realizan o desempeñan, y enterarlas al fisco por cuenta del obligado principal, en cuyo caso será responsable hasta por el monto de lo retenido.

---

<sup>5</sup> Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Decimaquinta Edición Actualizada. Editorial Porrúa, México, 2000, página 262.

Por su parte, los recaudadores son sujetos que relacionados directa o indirectamente con el obligado directo, tienen la obligación de recaudar de éste las contribuciones a que esté obligado a pagar al fisco; esto también algunos autores lo llaman cobranza indirecta en cuyo caso el obligado sustituto cobra al principal una cantidad por concepto de impuesto y lo entera al fisco.

#### IV. Obligado por garantía.

En este caso, se trata de personas, físicas o morales, que afectan un bien de su propiedad u otorgan una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originariamente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad. Es decir, no deriva ni de la realización de un hecho generador de un tributo o contribución, ni del mantenimiento de algún tipo de relaciones jurídicas con el contribuyente directo, ni de la investidura de funcionario público o fedatario.

Algunos autores consideran que existe un quinto tipo de sujeto pasivo, cuando se presenta la llamada responsabilidad objetiva, en términos fiscales, que no es otra cosa que cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven dicho bien o negociación. La responsabilidad fiscal de referencia recibe el nombre de "objetiva", en atención a que existe y se fija en función de un objeto (el bien o la negociación) y no de una persona.

Finalmente, debe señalarse que el domicilio fiscal del sujeto pasivo es un elemento importante en la relación tributaria, ya que de acuerdo con De la Garza: "...sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones."<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Opus cit. página 537.

## 1.6 La Obligación Tributaria.

La Obligación Tributaria ha sido definida en el libro de Rodríguez Lobato por el jurista Emilio Margain 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 y excepcionalmente en especie".<sup>7</sup>

Por su parte, el jurista Francisco De la Garza sostiene que de la relación del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, puesto que reúne los elementos personales: un acreedor y un deudor, y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo.

La obligación tributaria, por su parte, puede definirse como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, está facultado para exigir al contribuyente, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. Por virtud de dicho vínculo, el contribuyente debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley fiscal aplicable al caso específico de que se trate.

---

<sup>7</sup> Rodríguez, Lobato. Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1994, página.110

Ahora bien, las obligaciones tributarias, como parte fundamental del derecho tributario, se pueden manifestar mediante conductas de dar, hacer, no hacer o tolerar. A la obligación tributaria de dar se le considera obligación principal o sustantiva, y a las demás, se les considera obligaciones secundarias o formales.

Por tanto, toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores y el consumo general de bienes materiales.

Así mismo, una actividad económica puede ser objeto de gravamen en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra

Constitución, sin que se repute inconstitucional el sistema tributario. Sólo se consideraría inconstitucional, cuando la misma entidad pública estableciera más de un impuesto sobre el mismo objeto, mas no sobre la misma fuente. Por ejemplo, la energía eléctrica puede ser la misma fuente de gravamen para los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios, pero con un objeto diferente, pues en el primer caso el objeto puede ser la prestación del servicio, mientras que en el segundo puede ser la producción o generación de la energía eléctrica.

En conclusión, puede decirse que la obligación tributaria se diferencia de la obligación de derecho privado, principalmente, en que la primera es de derecho público; tiene su fuente sólo en la Ley; el sujeto activo es el Estado; la obligación tributaria tiene como objeto la recaudación de ingresos y se satisface siempre en dinero y excepcionalmente en especie; tiene como finalidad el gasto público y surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la

obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

Se dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.
- b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.



La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacía el anterior Código de 1966, cuyo artículo 19 establecía que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 151 del vigente Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Cabe mencionar que el incumplimiento de la obligación tributaria o del pago de un tributo o contribución, se configura cuando después de haber nacido la obligación tributaria, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago sin efectuar el entero correspondiente, que, como ya se comentó, es cuando se vuelve exigible.

Las consecuencias de la omisión en el pago de las contribuciones, pueden llegar a afectar en forma seria a los contribuyentes que se expongan a ella,

ya que ello constituye una actitud de renuencia o negligencia frente a sus obligaciones tributarias, que origina que se ponga en funcionamiento la maquinaria del Estado, a través del ejercicio de facultades coactivas por parte del fisco, con la consecuente imposición de diversas sanciones económicas e inclusive, privativas de la libertad.

Las principales consecuencias que trae aparejadas la exigibilidad de las contribuciones, son las siguientes:

a). La imposición de recargos y multas.

Los recargos son una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, ya que cuando un tributo se torna exigible, el fisco puede proceder a su cobro y, además, exigir el pago de recargos por todo el tiempo transcurrido entre el vencimiento del plazo para el entero y la fecha en que se haga efectivo el propio tributo, dentro de un límite de 5 años, contados a partir de la fecha en la que se haya presentado la exigibilidad.

Por su parte, las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaría impone a quienes infringen las leyes fiscales, con la finalidad de castigar a los responsables e inhibir la práctica de dichas conductas por parte del propio contribuyente o de otros.

- b). La instrumentación del procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

Se denomina así a la acción que el fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes accesorios, de manera forzosa, mediante embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

- c). El cobro de gastos de ejecución.

Cuando se instrumenta el procedimiento económico-coactivo, el fisco incurre en diversas erogaciones por concepto de honorarios de ejecutores, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etcétera, cuyo monto por disposición legal debe ser cargado al causante remiso.

Aunado a lo anterior debemos mencionar que existen diversas formas de extinción de la obligación tributaria debido a que Las obligaciones tributarias, como toda obligación, no pueden permanecer por siempre, sino que pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, en virtud de la necesidad de dar certeza a los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

La extinción de una obligación se presenta cuando se satisface el objeto de la misma por haberse presentado una causa que conforme a la ley sea suficiente para que el deber jurídico se extinga y, como consecuencia de ello, desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor.

Existen diversas formas que establece el Código Fiscal de la Federación, a través de las cuales el sujeto pasivo puede dar por cumplida su obligación tributaria, las cuales serán analizadas brevemente a continuación.

#### I. El pago.

Al igual que en las obligaciones derivadas del derecho privado, la forma normal y más común de extinguir la obligación tributaria es a través del pago.

El pago significa el cumplimiento de una obligación, por virtud de la cual se extinguen simultáneamente el deber jurídico. Por ello, se puede decir que cuando se da cumplimiento a la obligación tributaria, no sólo se extingue la obligación de entregar una cantidad al fisco, sino que también se cumple con la ley fiscal que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Sin embargo, cuando la legislación fiscal mexicana hace alusión al pago, únicamente se refiere al pago de contribuciones y sus accesorios, por lo que en estricto sentido, éste únicamente extingue la obligación sustantiva o de dar y no las llamadas obligaciones formales de hacer, no hacer o tolerar, las cuales se extinguen en el momento en que se les da cumplimiento

satisfactoriamente en los términos que señalen las disposiciones fiscales, ya que de no ser así, esto puede dar lugar a nuevos créditos fiscales por la imposición de multas, aun y cuando se haya cumplido con la obligación principal.

## II. La compensación.

La compensación como forma de extinguir la obligación tributaria, se encuentra regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y tiene lugar cuando el fisco federal y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. De acuerdo con el citado artículo, pueden optar por la compensación, todos aquellos contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración, las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, incluyendo los accesorios.

Ahora bien, se permite la compensación solamente a los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de pago, en primer lugar, porque los contribuyentes que pueden generar tanto saldos a favor como impuesto a cargo, son aquellos que realizan actividades en forma regular y realizan sus pagos mediante esa vía y, en segundo lugar, porque es una forma de control de las autoridades fiscales, ya que es precisamente en las declaraciones en

donde el contribuyente manifiesta, tanto sus cantidades a cargo como sus saldos a favor, así como los montos que opta por compensar.

### III. La condonación.

Arrija Vizcaíno la define como: "...la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor, o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas."<sup>8</sup>

### IV. La cancelación.

Esta figura se regula en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación y consiste en la facultad de las autoridades fiscales de dar de baja los créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Un crédito es incosteable en el cobro, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el fisco proceder a su cobro. El deudor o los

---

<sup>8</sup> Opus cit. página 543.

responsables solidarios son insolventes, cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Debe señalarse, sin embargo, que de acuerdo con el citado artículo, la cancelación de los créditos no libera al deudor de su pago, por lo que aún y cuando se acepta que se pueden dar de baja de las cuentas públicas, se niega que la cancelación sea una forma de extinción del pago, tal vez esperando que en el futuro el deudor pueda tener la capacidad económica para realizar el pago.

#### V. La prescripción.

La prescripción consiste en la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo. La doctrina denomina al primer supuesto como "prescripción adquisitiva" y al segundo como "prescripción liberatoria".

En el ámbito fiscal mexicano únicamente opera la prescripción liberatoria, la cual implica la pérdida de la facultad del fisco federal para exigir un crédito fiscal al contribuyente, con lo cual queda extinguida la obligación tributaria.

En este contexto, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación regula esta forma de extinción de la obligación tributaria, del cual se desprenden las siguientes características:

- a) El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, contado a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y hasta que haya operado la prescripción.
  
- b) La prescripción se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos.
  
- c) El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro o por el reconocimiento expreso o tácito respecto de la existencia del crédito, por lo que se requiere una total inactividad del fisco para que se configure. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del contribuyente.
  
- d) El plazo de la prescripción se suspende cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución.
  
- e) Los contribuyentes pueden solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.



Finalmente, debe comentarse que en el término de cinco años, también se extingue por prescripción la obligación del fisco para devolver las cantidades a que tengan derecho los contribuyentes.

#### VI. La caducidad.

La caducidad se define como la pérdida de un derecho por no ejercitarlo durante el tiempo que establezca la Ley.

Fiscalmente, se regula en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación y se presenta cuando las autoridades fiscales no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

De acuerdo con el citado artículo, las características de la caducidad son las siguientes:

- a) Por regla general opera en cinco años.
- b) Opera en diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad

o no la conserve durante el plazo que establece ley, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas

- c) Opera en tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, en los casos de responsabilidad solidaria de liquidadores y síndicos.
  
- d) Los plazos de la caducidad no están sujetos a interrupción y sólo se suspenderán cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.
  
- f) No opera la caducidad tratándose de las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal.
  
- g) Los contribuyentes podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales, una vez que transcurran los plazos para que opere la caducidad.

## VII. El remate y adjudicación fiscal de bienes.

Esta es una forma forzosa de extinguir la obligación tributaria y procede cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente o garantizado, dentro de los plazos señalados por la Ley, ya que en este caso el fisco puede iniciar en contra del contribuyente el Procedimiento Administrativo de Ejecución, dentro del cual pueden embargarse, rematarse y adjudicarse bienes del deudor, que sean suficientes para cubrir el crédito fiscal adeudado.

### **1.7 Principios Constitucionales de la Tributación.**

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever una serie de efectos que puede originar la imposición.

Es por lo anterior que La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece algunas garantías para el gobernado, que deberá observar el Estado al ejercer su poder tributario. Ello implica la observancia de principios para el establecimiento del tributo, no sólo por parte del Poder Legislativo, quien ejerce la potestad tributaria al expedir leyes, sino también, por parte del Poder Ejecutivo, al ejercer sus facultades de recaudación, determinación y liquidación de los tributos. Para ello, se requiere que la ley le otorgue esas facultades, a lo cual se llama competencia tributaria.

Los principios constitucionales, son los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los gobernados frente al Estado, por lo que la potestad tributaria no tiene más limitantes, en principio, que las garantías en materia tributaria, que tienen su origen, principalmente, en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

#### 1.7.1 Garantía de Legalidad.

Este principio se encuentra consagrado en la parte final del artículo 31, fracción IV, Constitucional, que preceptúa que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. A este principio se alude con el aforismo latino "nullum tributum sine lege", que significa que no puede existir un tributo sin ley.

Ello significa que sólo mediante la expedición de una ley que reúna los requisitos, tanto formales como materiales, puede crearse una contribución. El requisito formal consiste en que la disposición debe de ser creada por el Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, ajustándose para ello al procedimiento de creación de la Ley que señalan los correspondientes preceptos constitucionales.

En el proceso legislativo se encuentra regulado por los artículos 71 y 72 de nuestra Constitución y se desarrolla en las siguientes etapas: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación, publicación, *vacatio legis* e iniciación de la vigencia.

Cabe hacer notar que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso h) del artículo 72 de la Carta Magna, las leyes tributarias deberán necesariamente iniciarse en primer lugar en la Cámara de Diputados. La razón de esta exigencia es que ahí se encuentran los representantes más directos de la población, y como las contribuciones que se decreten van a incidir sobre los habitantes de un país, es lógico que sean los diputados quienes se encarguen en primer lugar de estudiar y, en su caso, aprobar dichas contribuciones.

Por lo anterior, en el sistema mexicano una contribución sólo deberá emanar de una Ley creada por el Poder Legislativo, a excepción de contribuciones relacionadas con el comercio exterior, las cuales pueden ser creadas por Decreto del Ejecutivo Federal. Esto último es así, porque los artículos 49 y 131, segundo párrafo, del texto constitucional, lo facultan para ello. Esta es una de las dos facultades extraordinarias que otorga la Constitución Mexicana al Presidente de la República para legislar. La otra facultad se refiere a la posibilidad de expedir un Decreto por medio del cual se suspenda el ejercicio de las garantías individuales.

Respecto de la garantía de legalidad en materia impositiva, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido dos tesis jurisprudenciales, visibles en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 91-96, Primera Parte, páginas 172 y 173, que a la letra dicen:

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se

satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”

Como se observa, en las citadas jurisprudencias, medularmente se coincide en que el principio de legalidad consiste en que los elementos esenciales del tributo, estén consignados de manera expresa en la ley, para obligar así a la autoridad a aplicar las disposiciones fiscales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente y que, a su vez, éste pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir.

### 1.7.2 Garantía de Proporcionalidad y Equidad.

Este principio constitucional del impuesto en México, se inspira claramente en el principio de justicia de Adam Smith, con su regla de uniformidad de los impuestos, bajo el criterio de capacidad contributiva o criterio de progresividad.

La proporcionalidad significa que el tributo se establezca tomando en consideración la capacidad económica del contribuyente y, por equidad, se entiende que la ley que regule el tributo, se aplique en igualdad de condiciones a los que se encuentren en igualdad de circunstancias.

Serra Rojas expresa que: "Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí." y que "La equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o con la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley. La equidad es un medio racional para evitar la excesiva generalidad de la Ley."<sup>9</sup>

El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando al fisco una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

---

<sup>9</sup> Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Segundo Curso, Vigésima Edición. Editorial Porrúa, México, 2000, página 33.



Por lo tanto, el principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, el cual se refleja en la disminución de los ingresos obtenidos.

La proporcionalidad puede definirse como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Por otra parte, la equidad en su acepción aristotélica, significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

El común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un

mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar en las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. En este orden de ideas, un precepto resulta violatorio del principio de equidad consagrado en la fracción IV de la Constitución General, cuando establece un tratamiento de excepción que no es aplicable a un contribuyente con idénticas características.

Por lo tanto, la equidad se puede definir como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspiradas en criterios de progresividad.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que la proporcionalidad y la equidad son dos principios, en la tesis jurisprudencial visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 187-192, Primera Parte, página 113, que a la letra dice:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Ahora bien, cabe aclarar que la proporcionalidad y la equidad en materia de derechos, no opera en la misma forma que en los impuestos. En ese sentido se pronuncia el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien en la tesis aislada visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 169-174, Primera Parte, página 23, señala lo siguiente:

"DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.", sostiene que para el adecuado cumplimiento los requisitos constitucionales de proporcionalidad y equidad, en "...la

determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.”

### 1.7.3 Generalidad.

De acuerdo con el artículo 73, fracción VII de la Constitución Federal, el Congreso de la Unión está facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, así mismo, el artículo 65 fracción II, del ordenamiento en comento, establece que el Congreso va a examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo.

El Congreso está facultado para revisar las leyes impositivas, para hacer las reformas que considere necesarias. De igual manera el Congreso faculta al poder Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las contribuciones.

### **1.8 Clasificación de las Contribuciones.**

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece la obligación de "contribuir", pero no se da una definición de lo que debe entenderse por ello. De igual manera, el primer párrafo del artículo

1o. del Código Fiscal de la Federación, sólo establece que “las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”.

En México se utiliza el concepto “contribución” como sinónimo de “tributo” y, tanto del artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental, como de las leyes secundarias que de ella emanan, se puede observar que el concepto utilizado para designar lo que la doctrina considera como tributo, es el de “contribución”. Por lo tanto, ésta podría definirse como “La prestación que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

La regulación constitucional de las contribuciones se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

“Artículo. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

.....

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

Por su parte, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en:

- I. Impuestos
- II. Aportaciones de seguridad social
- III. Contribuciones de mejoras
- IV. Derechos

Adicionalmente, el citado artículo señala que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% del valor de los cheques sin fondos que sean recibidos por las autoridades fiscales, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

#### 1.8.1 Los Impuestos.

El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato. Así pues, cuando se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado. En cuanto al sujeto pasivo, pueden serlo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que prevé que

las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Doctrinalmente se han formulado innumerables definiciones, sin embargo, entre las más acordes a las características actuales de los impuestos en México, se encuentran las siguientes:

Flores Zavala, citando a Eheberg, señala que: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas."<sup>10</sup>

De la Garza, citando a Giannini, señala que impuesto es: "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada."<sup>11</sup>

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, los impuestos quedan comprendidos dentro del concepto genérico de contribuciones y, en su artículo 2o., fracción I, se intenta, sin mucho éxito, definirlos por exclusión,

---

<sup>10</sup> Opus cit. página 49.

<sup>11</sup> Opus cit. página 372.

precisando que son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, siempre que no se trate de las demás contribuciones que señala el mismo artículo; es decir, que no se consideren aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, ni derechos.

Al respecto, parece más acertada la definición que establecía el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Al indicar que se trata de "una prestación" se hace referencia al carácter jurídico esencial de este tributo, que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, sin obtener a cambio el compromiso u obligación del Estado de entregar nada concreto o individualizado.

Por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo y en moneda de curso legal y solamente en situaciones excepcionales, se admiten pagos en especie, que son aquellos que se efectúan mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que indudablemente poseen un valor económico.



La existencia de los impuestos la han justificado diferentes teorías, entre las que se encuentran:

- a). La Teoría de la Equivalencia que considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares. Sin embargo, es claro que nadie recibe el beneficio de los servicios públicos en proporción a los impuestos que paga. Además, el gasto público, no solamente comprende los servicios públicos.
- b). La Teoría del Seguro que considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan al Estado por protección personal; por la seguridad que en sus bienes y persona el Estado les proporciona. Desde luego, que el Estado no sólo protege al sujeto y a sus bienes, sino busca el bien común de la sociedad.
- c). La Teoría del Capital que estima que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de ese Estado. Pero es claro que los impuestos no tienen como objetivo esa actividad.
- d). La Teoría del Sacrificio que precisa que el impuesto es una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo del contribuyente. Sin

embargo, esto es una característica del tributo, pero no justifica su existencia.

- e). La Teoría del Deber Constitucional que considera que el fundamento y justificación jurídica de los impuestos, se encuentra en nuestro caso, en lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, por virtud de los criterios de vinculación o de sometimiento que cada ley fiscal contiene.

Asimismo, también la doctrina establece la siguiente clasificación de los impuestos:

- a) Directos e indirectos.

Esta clasificación presenta el grave problema de su imprecisión, por lo que no existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos y a los indirectos, de ahí la imprecisión que hemos mencionado, por lo que señalaremos los criterios de distinción que se han elaborado.

- Clasificación basada en la incidencia del impuesto.

Según este criterio son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio y no puede recuperarlo de otras personas, de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, sino que gravita directamente sobre su patrimonio. Y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

Un ejemplo sería en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.

- Criterio administrativo o del padrón.

Este señala que son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente (mensual, anualmente, etc.), situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes, por ejemplo el impuesto predial, el impuesto por el uso y tenencia de automóviles o bien el ejercicio de una

actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre valor agregado, por ser una situación que conlleva la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma; en cambio, son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes. Tales son los casos del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio.

- Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva.

Señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza.

En cambio son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

#### b) Reales y Personales.

Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, es decir, se

desentienden de las personas, o mejor dicho, prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; tal es el caso del impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial. En cambio, los impuestos personales son los que recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de la familia. El mejor ejemplo en la legislación mexicana es el Impuesto sobre la Renta.

c) Impuestos específicos y ad valorem.

El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado. Y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

d) Impuestos generales y especiales.

El impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza, en cambio el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

e) Impuestos objetivos e Impuestos subjetivos.

Impuestos objetivos van a ser aquellos en los que el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, por ejemplo el impuesto inmobiliario o los derechos aduaneros. Por contraposición a aquellos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria, se les llama impuestos o tributos subjetivos.

f) Con fines fiscales y con fines extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos.

Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera.

g) Impuestos sobre los gastos o consumos.

La clasificación de impuestos sobre el pago comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo de los impuestos al consumo o al gasto son el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre teléfonos, el impuesto a la producción y consumo de cerveza, etc. Muchos de los impuestos que tienen el nombre de impuestos a la producción quedan

comprendidos dentro de esta categoría, porque en virtud de la traslación del impuesto vienen a gravar los gastos o consumos de la población.

Por otra parte, los impuestos, por exigencia constitucional, deben reunir la característica de generalidad, es decir, deben aplicarse por igual a todos los sujetos que en alguna forma lleguen a realizar el hecho gravado por la correspondiente ley tributaria.

Resulta importante aclarar, que generalidad no equivale a uniformidad, por consiguiente, cuando se dice que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no se está con ello indicando que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, sino que sólo deben pagarlos todos aquellos que realicen el supuesto que en la propia ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto.

Ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución, ya que dicha regulación es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta para que las disposiciones impositivas se encuentren siempre ajustadas a los principios básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

Al ser los impuestos el principal ingreso tributario del Estado, es evidente que su pago oportuno no puede quedar al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes. Las normas impositivas, como cualquier norma jurídica de derecho público, se caracterizan por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercerá en su contra los mecanismos adecuados para obligarlos a cumplirlas, incluso en contra de su voluntad.

Todo impuesto debe señalar como sujetos pasivos de la prestación a personas, que pueden ser tanto físicas, es decir, seres humanos perfectamente identificados en su individualidad, como personas morales, esto es, grupos de personas físicas que se ponen de acuerdo para crear un ente con personalidad distinta a la de los miembros que la integran.

Es muy importante señalar la vinculación entre el impuesto y el gasto público, pues el cobro de los impuestos, existe en función de los gastos públicos, ya que la recaudación impositiva tiene como finalidad o propósito, cubrir el gasto público, ya que a través de él, el Estado distribuye la riqueza, orientando la economía hacia la dirección que más favorezca a la colectividad, al mismo tiempo, busca la protección de los grupos sociales con más carencia.



## ❖ Características y efectos de los impuestos.

Del estudio legal del impuesto, en relación con los principios que sobre la materia recoge la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, obtenemos que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

- Debe estar establecido en una ley
- El pago del impuesto debe ser obligatorio
- Debe ser proporcional y equitativo
- Debe estar establecido a favor de la administración activa o centralizada del Estado.

Los efectos de los impuestos podemos analizarlos en dos grandes grupos, en el primero, los efectos de los impuestos que no se pagan; en el segundo, los efectos de los impuestos que pagan.

1. El efecto de los impuestos que no se pagan es, en general, la evasión o la elusión. La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena. Como ejemplo podemos citar al contrabando y al fraude fiscal. La elusión consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero sin

recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

2. El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto.

De acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003 y de los ordenamientos fiscales en vigor, actualmente existen los siguientes impuestos federales:

- Impuesto sobre la renta.
- Impuesto al activo.
- Impuesto al valor agregado.
- Impuesto especial sobre producción y servicios.
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

- Impuesto federal sobre automóviles nuevos.
- Impuesto sustitutivo del crédito al salario.

### 1.8.2 Aportaciones de Seguridad Social.

La fracción II del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, señala que las "Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

Por su parte, el penúltimo párrafo del citado artículo dice: "Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social."

Por obligación constitucional, el empleador debe dar beneficios de seguridad social a sus trabajadores, pero en lugar de que el patrón sea quien directamente dé los beneficios, el Estado los proporciona en su lugar y, a cambio de ello, exige una contribución.

Así pues, el Estado, por medio de un organismo descentralizado, realiza la prestación del servicio de seguridad social y exige coactivamente el pago del mismo a los beneficiados por la prestación del servicio, que por una parte es el patrón, por haber sido sustituido de la obligación y, por otra parte, el trabajador, que es quien recibe el servicio.

❖ Las características de las Aportaciones de Seguridad Social son las siguientes:

- ✓ Es una obligación ex-lege.
- ✓ Existen beneficiarios directos. (el empleador y el trabajador).
- ✓ El importe de lo recaudado no ingresa a la Tesorería del Estado, sino directamente al patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos.
- ✓ En condiciones normales la recaudación no está a cargo de los organismos fiscales del Estado, sino que la autoridad legalmente encargada de administrar las aportaciones de seguridad social, cuenta con los elementos propios para la recaudación y la exigibilidad de las mismas.

Ahora bien, a los organismos encargados de proporcionar el servicio de seguridad social, se les conoce como parafiscales, ya que los contribuyentes deben entregar directamente a dichos organismos y no al fisco federal, la

contribución correspondiente, es decir, son organismos con facultades paralelas al fisco, que cuentan con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

En México, los organismos que tienen la característica de parafiscales, son el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado y el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Podemos decir que estos entes están dotados de plena autonomía, distinta de la Administración Pública Centralizada. El producto de su recaudación no se destina a la cobertura financiera de los fines generales, sino a los específicos de cada organismo descentralizado. Por ello, dichos ingresos reciben el nombre de exacciones parafiscales.

Cabe mencionar, que las aportaciones de seguridad social derivan de obligaciones constitucionales en materia laboral, a diferencia de las demás contribuciones que derivan de relaciones jurídico-tributarias.

Por ello, hay quienes afirman que las cuotas obrero-patronales que se aportan al Instituto Mexicano del Seguro Social tienen su fundamento en el

artículo 123 y no en el artículo 31 constitucionales, y razonan que esas cuotas atienden al riesgo y no a la proporcionalidad como acontece en los impuestos y que, por tanto, son de naturaleza laboral y no fiscal.

Sin embargo, también hay quienes afirman que las cuotas obrero-patronales son de naturaleza fiscal y no laboral, y manifiestan que, aunque el fundamento de la seguridad social es el artículo 123 constitucional, no es incompatible con la ley ordinaria que se establezca que esas cuotas sean de naturaleza fiscal y que, por tanto, tenga aplicación el artículo 31 de la Constitución.

Las cuotas obrero patronales nacen por un acto unilateral del poder público en ejercicio de su poder de imperio. Su recaudación está sujeta a reglas especiales y su objeto consiste en garantizar al individuo y a la colectividad, el derecho a la salud, la asistencia médica y otros beneficios más; así que por su esencia esas cuotas satisfacen las características de toda contribución, por lo que podemos concluir que su naturaleza es fiscal y que, sin duda alguna, tiene aplicación la facción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

En este tenor, el artículo 2o., fracción II del Código Fiscal de la Federación, se refiere exclusivamente a la materia de seguridad social, y dentro de este concepto se encuentra la seguridad social a que se refieren los artículos 2o.

y 232 de la Ley del Seguro Social, que establecen que la seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud y a la asistencia médica, la protección a las prestaciones institucionales y de solidaridad.

Sin embargo, no tienen igual característica las cuotas al Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, ya que de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda, son considerados previsión social y no seguridad social.

Ello es así, debido a que las aportaciones que recibe el Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se aplican a un régimen distinto al que alude la seguridad social, por lo que, en estricto sentido, no encuadran como de seguridad social, aunque por definición de la Ley fiscal, sí lo son. Entre las contribuciones de seguridad social, encontramos las siguientes:

- Aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social
- Aportaciones al Instituto de Seguridad y Servicio Social para los Trabajadores del Estado (ISSSTE)
- Aportaciones al Instituto de Seguridad y Servicio Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSSFAM)

### 1.8.3 Contribuciones de Mejoras.

De acuerdo con la fracción III del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, las "Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas." Las contribuciones de mejoras también son conocidas como contribuciones especiales.

Arrijo Vizcaino señala: "...que la contribución especial o contribución de mejoras puede ser definida de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate."<sup>12</sup>

Por su parte, Margáin Manautou define a este tipo de tributo, en los siguientes términos: "La contribución especial podemos definirla, por lo visto hasta aquí, en los siguientes términos: es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que

---

<sup>12</sup> Opus cit. página 365.



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.”<sup>13</sup>

Las contribuciones de mejoras se establecen por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el gobernado, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

La mayoría de las contribuciones de mejoras que existen en la legislación mexicana se establecen en los regímenes fiscales de las entidades federativas y, sobre todo, de los municipios, quienes están a cargo de la construcción de la mayoría de las obras públicas.

La Ley de Contribución de Mejoras de Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, establece en su artículo 1o., que están obligados a pagar dicha contribución, los que obtengan mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por la Administración Pública Federal, que permitan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo.

---

<sup>13</sup> Opus cit. página 102.

Las cuotas deben ser en proporción directa al beneficio que cada contribuyente reciba, ya que este tipo de contribución se sustenta en el principio de beneficio, porque el pago de los tributos se encuentra vinculado con la utilidad que se obtiene del gasto público.

El fundamento básico de este principio, es que es de justicia que los individuos que perciban en forma personal e individual beneficios adicionales a los que recibe el general o el común de habitantes, deban colaborar también de manera adicional al pago de la obra que dio origen al beneficio de que se trata, y esto no debe ser aplicable sólo a los propietarios de bienes inmuebles, sino también a propietarios de negocios que se beneficien con la realización de esa obra.

A nivel federal, actualmente sólo existe la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

#### 1.8.4 Derechos.

La fracción IV del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como "... las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos

descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

De acuerdo con la anterior disposición, los derechos, provienen ya sea por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación o bien, por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

En la doctrina y en la legislación extranjera se usan los términos de tasa o taxa y no de derechos.

A diferencia de las demás contribuciones en donde el Estado exige a los contribuyentes una “prestación” económica, sin obligarse a retribuir nada directamente a quien se la proporciona, los derechos implican esencialmente una “contraprestación”, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Los derechos están constituidos por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los

derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le Proporciona ventajas particulares. Los derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

Los derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular, que solicita del Estado la prestación de un servicio público que lo va a beneficiar de manera directa y específica, por lo tanto los derechos generan una relación de tipo bilateral.

Generalmente el importe de las tasas o cuotas de los derechos se deben establecer en función del costo que le implique al Estado proporcionar el servicio público o en atención al uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.

La materia de derechos no puede sujetarse al estricto criterio de la equivalencia rigurosa; y por ello se habla de que lo que el particular debe pagar por ellos corresponda aproximadamente al costo del servicio prestado o del uso o aprovechamiento del bien nacional concesionado o asignado, lo cual permite al Estado fijar el importe de los derechos a pagar, tomando en cuenta el valor de las oficinas, instalaciones, equipo, pago de personal y demás gastos que origina la prestación del servicio en sus diversos tipos; o

el agotamiento del bien nacional, sin sujeción matemática a un supuesto costo individual, abstracto e igual para todos.

#### 1.8.5 Accesorios de las Contribuciones.

De conformidad con el Código Fiscal de la Federación, son accesorios de las contribuciones y participan de su naturaleza, los siguientes conceptos:

- a). Los recargos. El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación define a los recargos como la indemnización que debe cubrirse al Fisco Federal por la falta de pago oportuno de una contribución.

Los recargos tienen por objeto indemnizar al Fisco Federal por la falta oportuna del pago, es decir, resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos.

- b). Las sanciones. Son los castigos que la autoridad impone a quien viola una ley fiscal, por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que prohíbe.

- c). Los gastos de ejecución. Son las prestaciones que debe cubrir el deudor de un crédito fiscal, originados en el procedimiento de ejecución seguido en su contra, por la falta de pago oportuno de una contribución.

Por cada una de las diligencias que se lleven a cabo, tendientes hacer efectivo un crédito fiscal exigible al deudor, esto es, la de requerimiento, embargo y remate, se causará por concepto de gastos de ejecución el 2% del crédito.

- d). La indemnización del 20% del valor del cheque. Según se desprende del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, es la percepción que obtiene el fisco cuando se libra un cheque para cubrir un crédito fiscal y el mismo no es pagado por la institución bancaria, por carecer de fondos al momento del cobro.

### **1.9 Generalidades del Impuesto Sobre la Renta.**

Una vez que se ha tratado lo relativo a los ingresos que percibe el Estado, continuaremos tratando lo relativo a los ingresos, pero ahora desde el punto de vista de la imposición, es decir, como el concepto mas importante para efectos de la determinación de un gravamen, en este caso, el impuesto a la renta.

Dino Jarach señala: "la evidente necesidad de definir qué es la renta o el rédito como base de la imposición, para tal efecto menciona que el término renta se utiliza en español para indicar el ingreso neto total de una persona; pero también se le emplea para designar los productos netos de fuentes determinadas como son la renta del suelo, del capital y de los títulos mobiliarios, del trabajo, etc." <sup>14</sup>

Igualmente, menciona que el término renta es equivalente al concepto de ingreso neto global; que el término rédito se usa en la doctrina y en la legislación tributaria para designar el producto neto de una fuente determinada y en el impuesto global a la renta, se le emplea en plural para resaltar la suma de los réditos de distintas fuentes. En este sentido, para Dino Jarach, impuesto a los réditos es sinónimo de impuesto a la renta, y en nuestra opinión, en forma general, también a los ingresos.

Por su parte, Ernesto Flores Zavala define a la renta como: "la fuente normal de los impuestos y señala que dicha renta está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio

---

<sup>14</sup> Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 478.

personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión".<sup>15</sup>

De las anteriores definiciones, se desprende lo siguiente:

- a) Que la renta es la fuente normal de los impuestos.
  
- b) Que el término renta se encuentra estrechamente vinculado al término ingreso, ya que es con el ingreso como se conforma la renta.
  
- c) Que el término renta es sinónimo de rédito, ya que uno señala los ingresos globales y el otro, el producto neto de una fuente determinada, pero finalmente nos encontramos en cualquier caso con ingresos.

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano contempla varias definiciones de ingresos, entre los que encontramos el ingreso exento de gravamen, el ingreso fiscal y el ingreso global de las empresas. De estos conceptos, podemos identificar como una constante, como lo señala el citado Diccionario, que "... El ingreso es el concepto más importante para el impuesto sobre la renta. De acuerdo con Haig y Simons se entiende por ingreso, la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación ó cambio de valor de su patrimonio durante un periodo

---

<sup>15</sup> Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 2001 p. 151.



determinado." También se mencionan las diferencias entre cada tipo de ingreso, en el caso del ingreso exento se señala que en principio la Ley del Impuesto sobre la Renta grava la totalidad de los ingresos y que en algunos casos el propio ordenamiento establece los ingresos que estarán exentos de gravamen.

En el caso de ingreso fiscal, se señala que ha sido un concepto comúnmente aceptado por la teoría en virtud de su amplitud, ya que cualquier ingreso o se acumula o se consume.

En cuanto a las empresas, se señala que el ingreso coincide con la utilidad obtenida en el ejercicio fiscal y que se debe entender por ésta, no sólo el exceso de ingreso obtenido por el empresario una vez retribuido el capital aportado, sino que es la totalidad del ingreso residual obtenido en un período de tiempo determinado antes de descontar la retribución normal del capital.

De las anteriores definiciones, se desprende que para efectos de un impuesto a la renta, ya sea de personas físicas o personas morales, y con el fin de determinar su base gravable, se deben considerar el total de sus ingresos, exceptuando aquellos que establezca la Ley y restando los gastos correspondientes que atiendan a conservar la fuente. Esto último no debe entenderse, dentro del diseño de una norma impositiva, como una situación que queda a elección del legislador, sino que se hace en atención a un

principio que hace justos los impuestos y que es el principio de proporcionalidad, mismo que consistè en que cada quien debe contribuir en funci3n de su respectiva capacidad econ3mica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Hasta aqu3, podr3amos hacer las siguientes precisiones:

- a) Que los ingresos son el elemento esencial de un impuesto a la renta, en virtud de que es a partir de ellos con los que se determina la base gravable. En este sentido, el t3rmino ingreso no se puede desvincular de la renta.
  
- b) Que para efectos de la doctrina, los t3rminos de renta y r3dito son sin3nimos.

Adicionalmente a los conceptos anteriores, la doctrina clasifica a la renta en varias clases. "La primera, renta bruta, aquella que se considera sin deducci3n de los gastos que requiere la producci3n de dicha renta.

Renta neta, aquella que resulta de disminuir a la renta bruta los gastos de producci3n de dicha renta y la renta libre, considerada como aquella renta que queda al contribuyente despu3s de deducir, no solamente los gastos de

producción, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella" <sup>16</sup>

Sobre esta última denominación de renta libre, Samuelson la define como renta disponible, señalando que para calcular la renta disponible restamos del producto nacional neto "... todos los impuestos directos e indirectos, los beneficios de las sociedades mercantiles no distribuidos y el ahorro neto de las mismas sociedades, y sumamos los gastos de transferencia de tipo social y los originados por el pago de intereses de la Deuda pública. El resultado de estas operaciones es lo que llega a nuestro bolsillo y allí queda para ser empleado a nuestro gusto" <sup>17</sup>.

De acuerdo con los conceptos anteriores, sería procedente gravar la renta neta, concepto que daría pauta a lo que la doctrina llama renta imponible, cuidando que la carga impositiva no sea tal que afecte a la renta libre, entendiéndose como aquella que permita mantener los medios necesarios para vivir; en el caso de las personas físicas, nos referiríamos a la comida, el vestido, vivienda, educación y esparcimiento, entre otros, y en el caso de las personas morales, a los medios que le permitan seguir operando, es decir, los recursos para cubrir sueldos, si se trata de una empresa de transformación, la materia prima, los gastos administrativos, financieros, etc.

---

<sup>16</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit, p 393.

<sup>17</sup> Samuelson, Paul A. Curso de Economía Moderna, Editorial Aguilar, España, 1973, p. 225

Dino Jarach, señala respecto del rédito imponible que es un concepto elaborado bajo la teoría de las fuentes, misma que comparte los mismos supuestos de la teoría "renta - producto" y que dicho concepto se identifica más con un sistema cedular de impuestos a los réditos, que con un sistema de impuesto unitario personal y progresivo sobre la renta global de la persona física. Además, menciona que este concepto adoptado por el legislador es un problema que se deja al criterio político del mismo y que es evidente que existen pautas de apreciación objetiva para determinar si se respeta o no el principio de igualdad.

Jarach también señala que la tendencia en muchos países, es adoptar cada vez más un concepto de renta que se identifique en mayor medida con el concepto de la teoría del incremento patrimonial, misma que se verá brevemente con posterioridad.

Por su parte, Héctor B. Villegas en su Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario al analizar el impuesto a la renta, introduce un concepto más, el "capital", señalando que las dificultades para delimitar capital y renta han originado innumerables doctrinas y problemas que aún persisten<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> . Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 533.

Dichas teorías son las siguientes:

- A. La teoría de la "renta - producto" que hace una distinción entre capital y renta, señalando que el capital es "... toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad (o "riqueza nueva") que se obtiene del capital." Por lo tanto, estos conceptos se encuentran estrechamente vinculados. La renta es el producto neto y periódico que se obtiene de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo, dicha fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante que origina el citado producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable.

Esta teoría, además de hacer la diferencia entre el capital como la riqueza que produce utilidad y la renta como la utilidad producida, señala también la conservación de la fuente; otro elemento importante de esta teoría, es que postula a la renta periódica, la cual por su propio concepto, estaría rechazando la utilidad no periódica. Lo anterior, se identificaría con aquellas actividades que no se realizarán de manera regular, o mejor dicho, que no fueran la actividad habitual de una persona.

B. La teoría de la "renta - incremento patrimonial", cuyo creador, como lo menciona Villegas, se estima es el autor alemán Georg Schanz, consideraba renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio.

De acuerdo con esta teoría, la noción de renta es amplísima e incluye además de los ingresos periódicos a los ocasionales como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, etc., por lo tanto, la renta se identifica con la suma de todos los ingresos netos que eleven la capacidad económica de quien los percibe. Cabe señalar que de acuerdo con esta teoría, la conservación de la fuente sigue ocupando un lugar importante.

La diferencia entre estas teorías es evidente, en virtud de que conforme a la teoría renta - producto, para determinar la renta sólo se sumarían las utilidades o productos obtenidos del capital, sin considerar este último; mientras que conforme a la renta - incremento patrimonial, la renta se obtendría comparando dos estados patrimoniales, es decir, tomando como resultado igual a renta, el incremento total dentro de un periodo de tiempo determinado (capital + productos, incluyendo los bienes consumidos).

Una precisión importante que Héctor B. Villegas hace, se refiere a que generalmente las teorías han sido consideradas impracticables en su forma pura por las leyes fiscales, y que dichas leyes han combinado estas teorías

de acuerdo con los criterios que conforme a cada legislación y con el entorno económico – social consideran aplicables para el establecimiento de un impuesto que grava la renta.

## CAPITULO SEGUNDO

### ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

#### 2.1 Ley del Centenario.

El 20 de julio de 1921, siendo Presidente el General Álvaro Obregón, fue promulgado un Decreto que establecía **un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares**, mismo que fue publicado en el Diario Oficial el 3 de agosto del mismo año.

Esta Ley no fue de carácter permanente ya que sólo tuvo un mes de vigencia y se creó con el fin de destinar el producto íntegro de lo que se recaudara para la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y obras de mejoramiento de los puertos. Este objetivo se estableció en el cuerpo de la Ley en el artículo 6º

La Ley del Centenario estaba dividida en cuatro capítulos que se denominaron Cédulas (artículos 1º. y 8º.) y que eran:

Cédula I. Del ejercicio del comercio o de la industria;



Cédula II. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada;

Cédula III. Del trabajo a sueldo o salario;

Cédula IV. De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendo.

No hubo Cédulas ni para la agricultura, ni para la ganadería y para todas las Cédulas el impuesto tomó como base los ingresos o ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de 1921. Para tal efecto se dieron reglas en el artículo 2o. con la finalidad de prorratear los ingresos obtenidos en varios meses, de tal manera que solamente se gravaran los correspondientes al mes de agosto de ese año.

Señalaba el decreto que los sujetos del impuesto serían los mexicanos y los extranjeros cualesquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro del territorio nacional. Entre las exenciones destacaba la relativa a las personas cuyos ingresos o ganancias no excedieran de cien pesos mensuales. El impuesto debería ser pagado dentro de la primera quincena del mes de septiembre del mismo año mediante la cancelación de estampillas talonarias especiales de diez centavos y de uno, diez y cien pesos que llevaban impresa la leyenda de "Centenario".

De la transcripción anterior, se puede resaltar el hecho de que no se reglamentó ninguna exención, por prestaciones de los trabajadores, ello se estima derivado de que a Ley del Centenario tuvo un carácter transitorio, al tratarse de un pago único en el año de 1921.

## **2.2 Ley del 21 de febrero de 1924.**

El 21 de febrero de 1924, bajo el régimen del General Álvaro Obregón, se expidió la **Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas**, misma que se publicó en el Diario Oficial del 27 de febrero del mismo año. En contraste con la "Ley del Centenario", esta Ley ya no fue de carácter transitorio, además marca el inicio del sistema cédular que rigió en nuestro país por aproximadamente cuarenta años.

La Ley estaba dividida en los cuatro capítulos que a continuación se citan:

Capítulo I. Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos;

Capítulo II. Impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas;

Capítulo III. Manifestaciones, recaudación y disposiciones diversas;

Capítulo IV. Sanciones.

Es importante señalar que esta Ley, al igual que la Ley del Centenario, no hizo alusión alguna con respecto a que los trabajadores, al servicio de la federación estuvieran exentos del pago de impuestos por las prestaciones que se les otorgaran.

### 2.3 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925.

Siendo Presidente Plutarco Elías Calles, se publicó en el Diario Oficial del 25 de marzo de 1925 un Decreto determinando las personas que están obligadas al pago del impuesto sobre la renta y fijando las disposiciones a que se sujetará la recaudación. Asimismo, se expidieron dos reglamentos: uno el 22 de abril de 1925 y otro el 18 de febrero de 1935 para regular esta Ley.

A los diversos capítulos para efectos del gravamen, la Ley les llamó Cédulas al igual que la "Ley del Centenario" y cada Cédula gravó las siguientes actividades de los causantes:

Cédula primera. Los que habitualmente o accidentalmente ejecuten actos de comercio;

Cédula segunda. Los que exploten algún negocio industrial;

Cédula tercera. Los que exploten algún negocio agrícola;

- Cédula cuarta. En general esta cédula gravaba los ingresos procedentes de la imposición de capitales señalando las actividades en diez fracciones;
- Cédula quinta. De la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado;
- Cédula sexta. Los que regular o accidentalmente, perciban sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias;
- Cédula séptima. Del ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas, innominadas, arte u oficio.

De esta forma, se puede comentar que la Ley del ISR de 1925, no se consignaba disposición alguna referente a la exención de ingresos por gratificaciones, con una periodicidad distinta a la mensual destinada a los trabajadores.

#### **2.4 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941.**

El Presidente Manuel Ávila Camacho expidió una "Ley del Impuesto sobre la Renta", misma que fue publicada el 31 de diciembre de 1941. La iniciativa de esta Ley menciona que el impuesto sobre la renta desde el año de 1925, viene siendo objeto de modificaciones, algunas de

ellas fundamentales sin haberse nunca reelaborado con un criterio sistemático.

Esta Ley agrupaba en Cédulas a los diversos tipos de contribuyentes:

- Cédula I. Comercio, industria y agricultura;
- Cédula II. Los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares;
- Cédula III. Contemplaba las participaciones provenientes de explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios;
- Cédula IV. Sueldos;
- Cédula V. Ejercicio de una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Al igual que sus anteriores disposiciones legales, no comprendía reglamentación alguna en torno a las gratificaciones para los trabajadores con una periodicidad distinta a la mensual.

## **2.5 Ley del 31 de diciembre de 1953.**

Esta "Ley del Impuesto sobre la Renta" fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1953, siendo Presidente Adolfo Ruiz Cortines. Este sistema volvió al original de 1925, que había sido

reducido en 1941 al incorporarse a la primera Cédula las dos siguientes. Esta Ley de tipo cedular estuvo en vigor hasta el año de 1964, ya que a partir de 1965 nació la primera Ley del Impuesto sobre la Renta de tipo global.

La Ley constaba de 220 artículos y 6 transitorios y se encontraba dividida en siete Cédulas que eran:

- Cédula I. Comercio;
- Cédula II. Industria;
- Cédula III. Agricultura, Ganadería y Pesca;
- Cédula IV. Remuneración del Trabajo Personal;
- Cédula V. Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas;
- Cédula VI. Imposición de Capitales;
- Cédula VII. Regalías y Enajenación de Concesiones.

La Ley en comento, sufrió sus principales modificaciones por decreto publicado el 30 de diciembre de 1961, mismas que entraron en vigor el 1o. de enero de 1962. En esta reforma se eliminó de la Cédula VI todo lo relativo a las ganancias distribuidas o susceptibles de distribuirse para configurarse con ellas una nueva Cédula VII. También se adicionó la Cédula VIII que contemplaba el arrendamiento, subarrendamiento y regalías entre particulares, quedando los ingresos provenientes de la enajenación de

concesiones otorgadas por el Estado y regalías relacionadas con éstas, gravados en la Cédula IX.

En esta reforma se adicionó la tasa complementaria sobre ingresos acumulados, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir las injusticias del sistema cédular. Dicha tasa complementaria gravaba a las personas físicas (mexicanos, cualquiera que fuera el lugar de residencia y extranjeros residentes en México), que percibieran ingresos gravados en dos o más Cédulas, siempre que éstos, en un año natural, excedieran de \$180,000. Este mínimo de ingresos debía considerarse neto; es decir, hechas las deducciones que autorizaba la Ley y que se referían principalmente a los impuestos cedulares.

En esta Ley del Impuesto sobre la Renta no se realiza tratamiento alguno referente las gratificaciones distintas a las mensuales que se otorgaran a los trabajadores.

## **2.6 Ley del 31 de diciembre de 1964.**

Bajo la Presidencia de Gustavo Díaz Ordaz se publicó en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1964 la primera Ley del Impuesto sobre la Renta de tipo global, los Títulos en los que se dividió fueron:

- Título I. Disposiciones Preliminares;
- Título II. Del Impuesto Global de las Empresas;
- Título III. Del Impuesto al Ingreso de Personas Físicas;
- Título IV. Del Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los Fondos de Reserva para Jubilaciones.

En esta Ley del impuesto sobre la Renta no se regula ninguna situación con respecto a la exención por gratificaciones, que se les proporcionarán a los trabajadores de los trabajadores.

## **2.7 Ley del 30 de diciembre de 1980.**

El 30 de diciembre de 1980, siendo Presidente el Lic. José López Portillo, se publicó la Ley del Impuesto sobre la Renta que se encuentra en vigor con los siguientes títulos:

- Título I. Disposiciones generales;
- Título II. De las sociedades mercantiles;
- Título III. De las personas morales con fines no lucrativos;
- Título IV. De las personas físicas;
- Título V. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.



Sin embargo, esta Ley a lo largo de veinte años ha sufrido múltiples reformas. A pesar de estas reformas no se había regulado, acerca de la exención para gratificaciones con una periodicidad distinta a la mensual, y que además se otorgaran a trabajadores al servicio de la federación, estas reformas de la exención del Impuesto Sobre la Renta se expondrán en nuestros siguientes capítulos.

## **2.8 Ley del Impuesto Sobre la Renta 2001.**

En este subtítulo hablaremos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2001, ya que como analizamos anteriormente en algunas leyes, no se había tratado nada acerca de la exención de impuestos debido a gratificaciones, para los trabajadores. Debido a lo anterior citamos esta ley ya que es la antecesora de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, reforma en donde se localiza nuestro tema de tesis.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2001, estaba conformada por en ocho títulos; los cuales son:

**Título I. Disposiciones Generales.**

**Título II. De las personas morales. ( disposiciones generales)**

Capítulo I. De los ingresos.

Capítulo II. De las deducciones.

Sección I. De las deducciones en general.

Sección II. Derogada.

Sección III. De las inversiones.

Capítulo II-A. De las instituciones de crédito, de seguros y de Finanzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de las sociedades de inversión capitales.

Capítulo III. De las pérdidas.

Capítulo IV. Del régimen de consolidación fiscal.

Capítulo V. De las obligaciones de las personas morales.

Capítulo VI. De las facultades de las autoridades fiscales.

**Título II-A.**

**Del régimen simplificado de las personas morales.**

**Título III.**

**De las personas morales no contribuyentes.**

**Título IV.**

**De las personas físicas.**

Disposiciones generales.

Capítulo I. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal y subordinado.

Capítulo II. De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

Capítulo IV. De los ingresos por enajenación de bienes.

Capítulo V. De los ingresos por adquisición de bienes.

Capítulo VI. De los ingresos por actividades empresariales.

Sección I. Del régimen general de actividades empresariales.

Sección II. Del régimen simplificado a las actividades empresariales.

Sección III. Del régimen de pequeños contribuyentes.

Capítulo VII. De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

Capítulo VIII. De los ingresos por intereses.

Capítulo IX. De los ingresos por obtención de premios.

Capítulo X. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Capítulo XI. De los requisitos de las deducciones.

Capítulo XI. De la declaración anual.

## **Título V.**

**De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.**

## **Título VI.**

**De los estímulos fiscales,**

## **Título VII.**

**Del sistema tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales.**

### **Título VIII.**

**Del mecanismo de transición del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales.**

Una vez que ya hicimos mención de los títulos que conformaba la ley del 2001, consideramos pertinente manifestar que las únicas exenciones que se regulaban en esta ley , no corresponden a la exención la cual es objeto de nuestro tema de tesis.

Ya que las únicas exenciones que se manifiestan aparecen en el artículo 10 B, el cual establece exención parcial para actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

En el artículo 77-A. Se regulaban las exenciones en general para personas físicas pero ninguna trataba sobre gratificaciones de los trabajadores.

Finalmente, en el artículo 147 y 147 -A. se exceptuaban del pago de impuestos, algunos ingresos derivados de honorarios y por la prestación de un servicio personal y subordinado.

De acuerdo a lo anterior, observamos que no se regulaba nada acerca de la exención a gratificaciones con una periodicidad distinta a la mensual. Para trabajadores al servicio de la federación.

## **2.9 Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2002.**

El 31 de diciembre del año 2001 se aprobaron las reformas a Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual estaba conformada por siete Títulos los cuales son:

### **TITULO I DISPOSICIONES GENERALES**

### **TITULO II DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES**

Capítulo I  
de los ingresos

Capítulo II  
de las deducciones

Sección I  
De las deducciones en general

Sección II  
De las inversiones

Capítulo III  
Del ajuste por inflación

Capítulo IV  
De las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de las sociedades de inversión de capitales

Capítulo V.

De las pérdidas

Capítulo VI

Del régimen simplificado.

Capítulo VII.

De las obligaciones de las personas morales.

Capítulo VIII.

De las facultades de las autoridades.

### **TITULO III**

**Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos**

### **TITULO IV**

**De las personas físicas.**

**Disposiciones generales.**

Capítulo I.

De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Capítulo II.

De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.

Sección I.

De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

## Sección II.

Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

## Sección III.

Del régimen de pequeños contribuyentes.

### Capítulo III.

De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

### Capítulo IV.

De los ingresos por enajenación de bienes.

### Capítulo V.

De los ingresos por adquisición de bienes.

### Capítulo VI.

De los ingresos por intereses.

### Capítulo VII.

De los ingresos por la obtención de premios.

### Capítulo VIII.

De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

### Capítulo IX.

De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Capítulo XI.

De la declaración anual.

## **TITULO V.**

**De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.**

## **TITULO VI.**

**De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales.**

Capítulo I.

De las inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes.

Capítulo II.

De las empresas multinacionales.

## **TITULO VII.**

**De los estímulos fiscales.**

De esta manera se encuentra estructurada la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2002, en donde se encuentra la reforma al artículo 109, fracción XI, segundo párrafo. que es el tema central de nuestra tesis el cual dice:

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

I.....  
.....



XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de 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 de 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 geográfica 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 otorgan 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.”**

Es importante mencionar esta reforma ya que de este artículo deriva el análisis del trabajo de investigación, debido a que, a que en el año de 2002 fue muy polémica debido a que esta reforma era inconstitucional, los legisladores al analizarla le **realizaron una reforma en el presente año 2003, a nuestro criterio quedo de la misma forma solo que eximiendo a los trabajadores eventuales.** Es menester mencionar que mas adelante se plantearemos los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y analizaremos la reforma planteada.

## CAPITULO TERCERO

### **LA EXENCIÓN CONTENIDA EN LA FRACCION XI SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

#### **3.1 Comentario Previo.**

En los capítulos anteriores presentamos una perspectiva acerca de algunas acepciones jurídicas relacionadas con los impuestos. Ahora bien, debido a que nuestro tema de tesis es la exención de un impuesto consideramos importante el profundizar en ciertos temas que pudieran hacernos comprender de manera más sencilla lo que son los impuestos y su relación con el Estado. Es por eso que en nuestro primer capítulo se trató a la Actividad financiera del Estado de la cual aprendimos que principalmente esta actividad se refiere a la acumulación de ingresos destinados para el desarrollo del propio Estado. Claro esta que para que el Estado pueda desarrollar esta actividad debe de estar regulado; por lo tanto, el Derecho Financiero regula la Actividad Financiera del Estado, estableciendo los lineamiento jurídicos a que deberán ajustarse sus órganos en la obtención de diversas clases de recursos.

De tal manera que el Derecho Financiero se apoya en el Derecho Fiscal, para poder regular de manera precisa la obtención de recursos.

Comprendimos por cuestiones mencionadas en capítulos anteriores que el Estado actuará como sujeto activo en la relación jurídica que entabla con los particulares, los cuales son los sujetos pasivos y los obligados por consiguiente al pago de sus impuestos. Dentro de estos sujetos pasivos se encuentran los trabajadores a los cuales se les estaba aplicando la exención del pago de Impuesto Sobre la Renta que mencionamos anteriormente, el cual se encontraba en la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2002 esta ley fue reformada en el 2003. en el año presente del 2004, esta exención de Impuesto Sobre la Renta a quedado derogada. Debido a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que esta disposición estaba violando principios constitucionales.

Principios que expusimos en capítulos anteriores y de los cuales podemos resumir diciendo que los principios constitucionales, son los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los gobernados frente al Estado y que encuentran su fundamento jurídico principalmente en el artículo 31. fracción IV de nuestra carta magna.

Primeramente mencionamos el principio de Legalidad. Este principio establece que sólo mediante la expedición de una ley que reúna los requisitos, tanto formales como materiales, puede crearse una contribución. El requisito formal consiste en que la disposición debe de ser creada por el Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo.

También mencionamos el principio de Equidad y Proporcionalidad, principios de importancia para la comprensión de nuestro tema de tesis. Ya que estos principios consisten primeramente en que la proporcionalidad el tributo establecido debe tomar en consideración la capacidad económica del contribuyente y, por equidad, se entiende que la ley que regule el tributo, se aplique en igualdad de condiciones a los que se encuentren en igualdad de circunstancias. Dicho de otra manera, la Proporcionalidad puede definirse como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Con respecto al principio de Equidad, de manera más clara podemos decir que la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Finalmente se menciona el principio de Generalidad en el cual de acuerdo a la Constitución Federal, el Congreso de la Unión esta facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto también el Congreso va a examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo.

El hecho de que hayamos mencionado los principios encuentra su justificación en que estos principios nos ayudaran a comprender el porque la disposición legal que contiene el artículo 109, fracción XI , segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta causó tantas reacciones y la cual es motivo de estudio en esta investigación de tesis. Más adelante, con el análisis de la disposición mencionada anteriormente entenderemos de una mejor manera la relación de nuestra investigación para con los principios constitucionales.

También mencionamos la clasificación de las contribuciones, las que se clasifican según el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación en:

- I. Impuestos
- II. Aportaciones de seguridad social
- III. Contribuciones de mejoras
- IV. Derechos

Dichas contribuciones fueron explicadas y analizadas en nuestro primer capítulo, y de lo cual concluimos que en este caso la contribución que estamos estudiando pertenece a un impuesto al que definimos como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato. Así pues, cuando se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado. En cuanto al sujeto pasivo, pueden serlo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que prevé que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

El impuesto que mencionamos y que se encontraba en la disposición jurídica tema de nuestra tesis estaba siendo exento del pago sobre la renta, dicho impuesto fue explicado y mencionado en nuestro primer capítulo del cual podemos resaltar la definición del Impuesto Sobre la renta. Se explica que renta está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en

especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión.

Finalmente se mencionaron de manera muy general algunas leyes de importancia fiscal de años anteriores para conocer si nuestro tema de tesis ya se había regulado con anterioridad, concluyendo que fue hasta la ley del Impuesto Sobre la Renta del 2002 donde se plasmó por vez primera la exención del impuesto sobre la renta que estamos estudiando en esta investigación.

En nuestros siguientes temas se expondrán de manera mas precisa, los motivos del H. Congreso de la Unión para que se reformara la legislación del Impuesto Sobre la Renta con respecto al segundo párrafo de la fracción XI, del artículo 109 tema de nuestra investigación; así como el análisis de dicha disposición y el criterio de la Suprema Corte de la Nación.

### **3.2. Exposición de motivos y dictamen de la Comisión Permanente del H. Congreso de la Unión.**

Para el ejercicio fiscal de 2002 se incorporó como ingreso exento para 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, según

las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, el aguinaldo y la prima vacacional.

Vale la pena destacar que dicha exención se incorporó sin ninguna limitante, mientras que para el resto de las personas físicas dichos ingresos están exentos hasta cierto límite, por lo que la misma denotaba a luces evidentes vicios de constitucionalidad. Lo anterior, derivado de generar un trato desigual a contribuyentes personas físicas que se ubican en la misma situación jurídica.

Ahora bien, cabe comentar que dicha exención fue incorporada en la minuta de la Cámara Revisora, transgrediendo las disposiciones constitucionales relativas a la aprobación de contribuciones, toda vez que las iniciativas en tal materia deben ser analizadas y aprobadas en primera instancia en la Cámara de diputados.

Así, en la minuta elaborada por la cámara de senadores al dictamen correspondiente a la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se estableció:

"En el artículo 109, relativo a las exenciones del Impuesto Sobre la Renta se efectúan los siguientes cambios:



En la fracción XI se ha considerado incluir a los trabajadores de la Federación, y de las Entidades Federativas con la finalidad de que las gratificaciones que perciban anualmente estén exentas del Impuesto Sobre la Renta, por lo que se propone la siguiente redacción:

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 de 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 de 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 geográfica 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.

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.”

**Derivado de que como expondremos en puntos subsecuentes del presente trabajo, la disposición que contenía la exención para fue declarada inconstitucional por el Máximo Tribunal mexicano, principalmente por guardar un trato inequitativo entre los contribuyentes, así como por contener un vicio de origen al haber**

**surgido de la minuta de la Cámara de Senadores, el Ejecutivo Federal propuso su derogación.**

Así, en la exposición de motivos correspondiente a la reforma fiscal para 2003, el Ejecutivo Federal propuso lo siguiente:

“La fracción XI del artículo 109, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los trabajadores de la Federación y de las Entidades Federativas no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos que perciban por concepto de gratificaciones de fin de año ni por cualquier otra gratificación que se otorgue con una periodicidad distinta a la mensual.

El precepto legal en estudio otorga a los servidores públicos indicados un privilegio del que no gozan los demás trabajadores, incluyendo los que prestan servicios a organismos descentralizados y empleados municipales. Lo anterior se traduce en un beneficio a favor de un sector de contribuyentes determinado, sin que exista justificación alguna.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía eliminar la exención contenida en el precepto citado”.

En las discusiones efectuadas en el Congreso de la Unión, se estableció en un primer momento dentro del dictamen de Cámara de diputados lo siguiente:

“La fracción XI del artículo 109 de la Ley en análisis establece que los trabajadores de la Federación y de las Entidades Federativas no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos que perciban por concepto de gratificaciones de fin de año ni por cualquier otra gratificación que se otorgue

con una periodicidad distinta a la mensual, situación que constituye un privilegio del que no gozan los demás trabajadores”.

Por lo anterior, la que Dictamina está a favor de eliminar la exención contenida en el precepto citado, toda vez que se traduce en un beneficio a favor de un sector de contribuyentes determinado, sin que exista justificación alguna. Además, no puede ser omisa de la resolución de diversos juicios que sobre el tema han ido resolviéndose y todo ellos, por cierto, indican que no es procedente su mantenimiento.

No obstante lo anterior, en la minuta de cámara de senadores se expuso:

“En el artículo 109, fracción XI, se mantiene la exención de ingresos por gratificaciones anuales en beneficio de los trabajadores al servicio del Estado, limitándolo a aquellos que se encuentren sujetos a condiciones generales de trabajo”.

Ahora bien, como nos podemos dar cuenta a pesar de las modificaciones realizadas al precepto en análisis, siguió guardando los mismos vicios de inconstitucionalidad.

### **3.3 Análisis de la fracción XI, segundo párrafo del artículo 109, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Referente a la problemática de la exención contenida en el artículo antes mencionado.**

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2002, existía en el artículo 109 fracción XI, segundo párrafo, la exención para los trabajadores al servicio de la federación y de las entidades federativas de no pagar el impuesto Sobre la Renta por las gratificaciones que recibieran con una periodicidad distinta a la mensual en cualquier momento del año calendario, siempre y cuando éstas fueran de carácter general, incluyendo entre otras el aguinaldo y la prima vacacional; en el año del **2003**, no obstante que tanto en la iniciativa de reformas enviada por el Ejecutivo Federal como en el dictamen aprobado por la cámara de Diputados, se eliminó esta exención, por los bonos, aguinaldos y prima vacacional que perciben los empleados al servicio de la federación y de las entidades federativas, y de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional esta disposición, sin embargo se volvió a incluir la exención, limitando su aplicación sólo para aquellos trabajadores de la federación y de las entidades federativas “sujetos a condiciones generales de trabajo” ( sindicalizados ).

Con este cambio, la aplicación de esta disposición además de los trabajadores del sector privado y de los gobiernos municipales afectaba inequitativamente también a los empleados de los gobiernos federal y estatal que no estaban sujetos a condiciones generales de trabajo

(no sindicalizados), lo cual acarrió la interposición de varios juicios de amparo indirecto en su contra. Por lo cual ahora en el 2004 lo más fácil para nuestros legisladores fue derogar la disposición legal mencionada anteriormente.

Pero ¿por qué esta disposición fue causa de tantos cambios?. Es lo que analizaremos en este apartado.

Primeramente es menester hablar sobre las relaciones de trabajo y las prestaciones sociales a las que tienen derecho los trabajadores, para lo cual es necesario definir algunos conceptos.

El artículo 8º de la Ley Federal del Trabajo nos señala lo siguiente:

“Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal y subordinado.

Para efectos de esta disposición, se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio”.

De lo anterior se desprende que cualquier persona puede ser considerada como trabajador, dentro de los parámetros y con los requisitos que la propia ley establece.

Ahora bien, las empresas tienen entre sus facultades, la posibilidad de otorgar a los trabajadores una serie de prestaciones de seguridad, conscientes de la importancia que representa la tranquilidad económica, cultural y de salud futura así como la capacidad para resolver contingencias de la misma índole con características variables de prestaciones.

Es necesario mencionar que la previsión social son aquellas partidas que recibe el trabajador, que no están en función de trabajo prestado, que ayudan a mejorar el nivel económico, cultural, social, deportivo y familiar del trabajador, que son partidas deducibles para el prestatario y que no son acumulables para el trabajador.

Dicha previsión social es deducible para las empresas en términos de los artículos 29 y 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 109 de la LISR establece las exenciones generales a las que estarán sujetas las personas físicas; en dicho artículo es donde se localizaba la exención mencionada a lo largo de esta investigación y la cual es motivo de análisis en este capítulo.

De lo anterior se desprende que las empresas pueden conceder prestaciones de previsión social a los trabajadores, siempre y cuando dichas prestaciones se otorguen de manera general a los trabajadores de la empresa de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

En dicho sentido el precepto legal del artículo 109, fracción XI, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en estudio otorgaba a los servidores públicos un privilegio que no gozaban los demás trabajadores, incluyendo los que prestan servicios a organismos descentralizados, órganos desconcentrados, órganos autónomos y empleados municipales, así como a trabajadores que no estén sindicalizados, lo que constituye una violación manifiesta al principio de equidad tributaria.

Dicho principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago etc.

Por lo tanto el precepto legal del artículo 109, fracción XI, segundo párrafo de la LISR se le realizaron tantos cambios, ya que la situación que presentaba era a todas luces inconstitucional, en virtud de que vulneraba y transgredía los principios de igualdad, equidad y seguridad jurídica consignados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ya que dicho precepto legal tema de nuestra tesis, en un principio habla sobre un beneficio para los trabajadores, y posteriormente realiza la distinción entre los mismos, sin establecer las consideraciones que lo llevan a dicha aseveración, ni el método por el cual establece los límites

contraviniendo de manera amplia los principios rectores de las garantías individuales consignados en la constitución política.

Así es como podemos tratar de comprender el porque ahora en el 2004 esta disposición legal ya no aparece en la LISR; sin embargo, conforme a nuestro punto de vista esta no fue la mejor salida para resolver dicha problemática. Más adelante en el tema siguiente mostraremos argumentos acerca de la posibilidad de otra opción con respecto a esta disposición de la exención para los trabajadores consignada en el artículo 109 fracción XI, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **3.4. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Señalando la inconstitucionalidad.**

La SCJN resolvió la invalidez del artículo 109, fracción XI. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, conforme al cual las gratificaciones, prima vacacional y aguinaldo otorgados a los burócratas, estaban exentos del pago del impuesto sobre la renta.

Lo anterior significa que las gratificaciones, prima vacacional y aguinaldo que reciban los burócratas ya pagarían el impuesto sobre la renta.



Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó que dicha resolución se publicara en el Diario Oficial de la Federación, y que la misma surtirá plenos efectos el día siguiente de su publicación en dicho organismo de difusión.

Con base en lo anterior, en principio, las gratificaciones que se entreguen con posterioridad a la fecha en que surta efecto la resolución señalada, se encontrarán sujetas al pago del impuesto sobre la renta. Conforme a Ley, se establece que este tipo de resoluciones no tendrá efectos retroactivos. Por tanto, las gratificaciones que se hayan otorgado del 1o de enero de 2003 y hasta antes de que surta efectos la resolución de referencia, quedarán protegidas del pago del impuesto sobre la renta, siempre y cuando los contribuyentes hayan presentado juicio de amparo y obtengan sentencia definitiva favorable a sus intereses.

En el año del 2002, en sesiones del 18 y 19 de noviembre, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, decidió la inconstitucionalidad de la exención del ISR a los trabajadores de la Federación y de las Entidades federativas respecto de las gratificaciones anuales o con periodicidad diferente a la mensual, prevista en el artículo 109, fracción XI, segundo párrafo, de la LISR, así como la inconstitucionalidad del impuesto suntuario, respectivamente.

Dichas jurisprudencias son las que se indican a continuación:

**a.. Renta. Presupuestos que deben actualizarse para combatir, mediante el juicio de amparo, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la ley del impuesto relativo (Tesis jurisprudencial 48/2002. Pleno)**

**b. Renta. Ley del impuesto relativo. Se encuentran en un plano de igualdad los trabajadores que prestan su servicio a un patrón y quienes lo hacen al Estado (Tesis jurisprudencial 49/2002. Pleno).**

**c. Renta. El artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la ley del impuesto relativo, es violatorio del principio de equidad tributaria, al otorgar un trato distinto a los trabajadores de la Federación y de las Entidades Federativas respecto de los trabajadores al servicio de la iniciativa privada (Tesis jurisprudencial 49/2002. Pleno)**

**d) inequitativa exención a gratificaciones de burócratas tesis jurisprudencial 50/2002 (pleno)**

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA PRIVADA. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en múltiples criterios, ha sostenido que el aludido principio constitucional radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa; en otros términos, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que para ello haya una justificación objetiva y razonable, por lo que el valor superior que persigue consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares; además, el propio Máximo Tribunal de la República ha sostenido que para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. Acorde con lo antes expuesto, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de

dos mil dos, viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establece un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las Entidades Federativas, sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo anterior se corrobora con el hecho de que ambos tipos de trabajadores son personas físicas que obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; experimentan modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones y tienen derecho a las mismas deducciones personales, de manera que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben estar sometidos al mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la materia no contempla, en ninguno de sus apartados, un grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las Entidades Federativas, éstos se encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la ley tributaria, con los demás trabajadores asalariados.

Ahora bien, en el 2003 derivado nuevamente de la incorporación de la citada fracción XI del artículo 109 de la LISR, por parte de la Cámara de senadores, adicionalmente a la interposición de amparos por parte de los contribuyentes, se promovió por parte del Procurador fiscal y de los diputados una acción de inconstitucionalidad de dicho precepto.

El 29 de enero del 2003 , el Procurador General de la República promovió Acción de Inconstitucionalidad, debido a que la disposición legal

mencionada anteriormente y la cual es motivo de nuestra investigación, ya había sido declarada inconstitucional en el 2002, y no obstante los senadores no estuvieron de acuerdo y por ello mantuvieron la exención aun cuando ya tenían conocimiento de que se violentaba el principio de equidad.

Debido a esta situación muchas empresas y personas físicas volvieron a interponer amparos, con el objetivo de buscar un trato equitativo que les permitiera gozar de la exención en los mismos términos que lo hacían los trabajadores al servicio de la federación y de las entidades federativas. De haber obtenido una resolución favorable, el fisco federal se vería obligado a devolver a los particulares enormes cantidades de dinero por este concepto. Es por ello que para evitar afectar las finanzas públicas el procurador General de La Republica promovió la acción de inconstitucionalidad, Con lo cual se deja sin efectos el segundo párrafo de la fracción XI del artículo 109 de la LISR. En consecuencia, a partir del 17 de junio de 2003, todas las gratificaciones pagadas a los burócratas gozarán de la misma exención que los trabajadores de la iniciativa privada, otorgándose de esa manera un trato equitativo, por lo que ningún particular podrá solicitar que se le devuelva cantidad alguna o bien, que pretenda que la empresa a la que preste sus servicios deje de retenerle el ISR correspondiente a dichas gratificaciones.

**Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis jurisprudencial plenaria número P./J. 98/2001, consultable en la página ochocientos veintitrés del Tomo XIV, correspondiente a septiembre de dos mil uno, Novena Epoca del**

**Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo tenor es el siguiente:**

"ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD. EL "PROCURADOR GENERAL DE LA REPUBLICA "TIENE LEGITIMACION PARA IMPUGNAR "MEDIANTE ELLA, LEYES FEDERALES, LOCALES "O DEL DISTRITO FEDERAL, ASI COMO "TRATADOS INTERNACIONALES.- El artículo 105, "fracción II, inciso c), de la Constitución Política de "los Estados Unidos Mexicanos faculta al "Procurador General de la República para "impugnar, mediante el ejercicio de las acciones de "inconstitucionalidad, leyes de carácter federal, "estatal o del Distrito Federal, asi como tratados "internacionales, sin que sea indispensable al "efecto la existencia de agravio alguno, en virtud "de que dicho medio de control constitucional se "promueve con el interés general de preservar, de "modo directo y único, la supremacía "constitucional, a fin de que la Suprema Corte de "Justicia de la Nación realice un análisis abstracto "de la constitucionalidad de la norma. En otras "palabras, no es necesario que el Procurador "General de la República resulte agraviado o "beneficiado con la norma en contra de la cual "enderece la acción de inconstitucionalidad ni que "esté vinculado con la resolución que llegue a "dictarse, pues será suficiente su interés general, "abstracto e impersonal de que se respete la "supremacía de la Carta Magna".

Referente a lo anterior después de haber conocido los motivos tanto del H. Congreso de la Unión como los de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, comprendemos el porque de tanta controversia con respecto al precepto legal tema de nuestra investigación. También analizamos el porqué resultaba violatoria de principios constitucionales. Y las medidas que se tomaron para evitar que el Estado tuviera una pérdida fiscal. En nuestro capitulo siguiente se expondrán otras opciones aparte de las que se tomaron para resolver el problema y beneficiar a la clase trabajadora.

## CAPITULO CUARTO

### PROPUESTA DE REGULACIÓN PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO POR INGRESOS CON UNA PERIODICIDAD DISTINTA A LA MENSUAL.

#### 4.1 Consideraciones generales.

A lo largo de nuestra investigación hemos tratado de dar una amplia visión acerca del tema de los impuestos debido a que nuestro tema de estudio es la exención del impuesto sobre la renta; conocimos los conceptos fundamentales relacionados con nuestro tema de investigación, algunas leyes relevantes para saber si ya se había tratado la problemática y sobre todo, expusimos los criterios de la Suprema Corte de Justicia la Nación con respecto al tema de estudio, la exposición de motivos del H. Congreso de la Unión e hicimos un análisis de la disposición legal en cuestión.

Por lo tanto, es turno ahora de dar ha conocer nuestro punto de vista con respecto a una solución ha dicha problemática.

Antes de continuar con nuestra investigación es importante hacer la aclaración acerca de lo que nosotros queremos dar a entender con **ingresos con una periodicidad distinta a la mensual; estos ingresos son**

los que perciben los trabajadores por situaciones excepcionales, es decir; cuando durante un mes de trabajo el trabajador realice alguna actividad diferente a las que realiza siempre y que sean recompensadas con un incentivo económico lo cual llamamos gratificaciones , distinto a su salario y demás prestaciones que se le paguen durante un mes laborado al trabajador.

Ahora bien, en el capítulo anterior tratamos acerca del tema de la previsión social; este tema es de real importancia para que el lector pueda comprender el porqué de nuestra postura ante la solución que proponemos y que posteriormente será expuesta.

Puede entenderse como previsión social al conjunto de las prestaciones que brindan los patrones a sus empleados, que son en forma general y se ocupan en:

- Elevar el nivel total del individuo, en su ámbito social, intelectual, físico y cultural.
- Ayudarlos en los casos de adversidad cuando realmente necesiten dinero y apoyo.

También se define como previsión social el conjunto de prestaciones que se otorgan a todos los trabajadores en forma equitativa, con el fin de ayudarlos a realizarse integralmente.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 31, fracción XII, establece que cuando se trate de gastos de previsión social a que se refiere la fracción VI del artículo 109 de esta Ley, las prestaciones correspondientes se deben otorgar en forma general en beneficio de todos los trabajadores, debiendo ser las mismas para los trabajadores de confianza y para los otros trabajadores.

Los gastos de previsión social, efectuados en cumplimiento de los contratos de trabajo y otros de naturaleza análoga, deben deducirse por los patrones de la utilidad gravable, cumpliendo con los requisitos siguientes:

- Se otorguen en forma general a todos los empleados, conforme a planes en los que quede determinado el sector aplicable.
- Establecer el procedimiento para determinar el monto de las prestaciones.
- Tipos de beneficiarios.
- Constar por escrito y comunicarlo al trabajador.



La previsión social cuenta con ciertas características, entre las cuales se encuentran:

- Se otorga como complemento al salario.
- Se busca satisfacer en forma equitativa las necesidades de los empleados, por ello se dan en forma general.
- Proporciona seguridad a los empleados.
- Busca el desarrollo integral del individuo.
- Busca fomentar el espíritu colectivo.
- Permite regular la relación capital trabajo.

Entre las principales prestaciones de previsión social se encuentran las siguientes:

- ✓ Vale de despensa.
- ✓ Premios por puntualidad.
- ✓ Premios por asistencia.
- ✓ Jubilaciones.
- ✓ Subsidios por incapacidad.
- ✓ Servicio de comedor-alimentación.
- ✓ Fondo de ahorro.
- ✓ Casa-habitación para los trabajadores.
- ✓ Reembolso de gastos médicos y funeral.

- ✓ Ayuda para útiles escolares.
- ✓ Propinas.
- ✓ Ayuda para uniformes escolares.
- ✓ Ayuda para renta de casa habitación.
- ✓ Ayuda para gastos de matrimonio.
- ✓ Ayuda para transporte.
- ✓ Becas para hijos de trabajadores.
- ✓ Vales de gasolina.
- ✓ Vales de restaurante.
- ✓ Fondo al deporte.
- ✓ Apoyo para actividades culturales.
- ✓ Guarderías.
- ✓ Entre otras, de naturaleza análoga.

Es así como pensamos que la política y los programas encaminados a promover el suministro de servicios para el bienestar de los trabajadores, deben estar basados en el reconocimiento del hecho de que dichos servicios interesan tanto a los empleadores como a los trabajadores; contribuye a salvaguardar y mejorar la salud y bienestar del trabajador, lo que se traduce en mejores relaciones de trabajo y aumento en la productividad de las empresas; por lo tanto, es importante que exista un plan adecuado de "previsión social", con apego a las leyes vigentes con el propósito de que dichas prestaciones sean deducibles para los contribuyentes que en este

caso son los patrones y exentas para otro tipo de contribuyentes. que en este supuesto son los trabajadores.

De esta manera hacemos que se tenga una comprensión acerca de nuestro tema de investigación. El cual se enfoca a proteger a este sector de contribuyentes cautivos, ya que la mayoría de la gente de la que se compone nuestro país es gente que trabaja bajo el régimen de salarios; debido a ello es nuestra preocupación dar mayores beneficios a esta clase, porque consideramos que en sí ya son suficientes los impuestos que tienen que pagar, como para todavía afectar aún más el escaso salario que perciben algunos trabajadores.

Por lo tanto, consideramos que debería establecerse por seguridad jurídica de los contribuyentes de la clase trabajadora el tema de previsión social, en la LISR, de otro modo algunos patrones no tienen idea de lo que significa este concepto, ni podrían saber cuales ayudas vía previsión social podría otorgar a sus trabajadores. Pero éste es otro tema importante a discusión que sin duda se relaciona bastante con la problemática planteada en esta investigación.

#### **4.2. Opciones de regulación para ingresos con una periodicidad distinta a la mensual.**

Como se ha venido comentando a lo largo del presente trabajo, las gratificaciones que se otorguen, así como las primas vacacionales que otorgan los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, constituyen derechos que por propia naturaleza deben gozar de un tratamiento especial, pues han sido producto de una lucha de la clase trabajadora.

En ese sentido, en reformas pasadas el Congreso de la Unión estableció una exención del impuesto sobre la renta tratándose de dichos supuestos, con el objeto de reconocer su carácter como derecho fundamental de la clase obrera.

Esta reforma a la que nos referimos es la que se le realizó a la LISR; En el 2002, en su artículo 109 fracción XI, en su segundo párrafo y que se encuentra de la siguiente manera.

**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 de 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 de 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 geográfica 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.”

No obstante lo anterior, la redacción que se aprobó fue poco afortunada al establecer un trato distinto entre los trabajadores del sector privado y el público, otorgándosele la exención exclusivamente a los trabajadores al servicio de la federación.

Debido a lo anterior, esta situación era inconstitucional en virtud de que vulneraba y transgredía los principios de equidad, proporcionalidad y

generalidad; principios fundamentales consignados en nuestra Constitución, los cuales se encuentran en el capítulo de Garantías Individuales, principios inmutables que subsisten en virtud de que los mismos son inherentes al hombre.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la proporcionalidad y la equidad son dos principios, en la tesis jurisprudencial visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 187-192, Primera Parte, página 113, que a la letra dice:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el

principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

Con respecto al principio de equidad, de manera más clara podemos decir que la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Por otra parte, la proporcionalidad puede definirse como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir de manera equilibrada entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Asimismo, respecto al principio de proporcionalidad la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado que éste radica medularmente en que el gravamen atienda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, de manera que tenga una carga mayor a quien tiene mayor capacidad para contribuir.

De esta manera, el precepto legal en estudio la cual es como mencionamos anteriormente la exención del ISR. A los ingresos con una periodicidad distinta a la mensual. otorga a los servidores públicos un privilegio que no gozan los demás trabajadores, que presten servicios a organismos descentralizados, órganos desconcentrados, órganos autónomos y empleados municipales, lo que constituye una violación manifiesta al principio de equidad tributaria. ya que la disposición legal mencionada trata de manera desigual a los trabajadores al servicio público y a los del sector privado aunque se encuentren en un mismo nivel de causación.

Derivado de lo anterior, el sector no favorecido acudió al máximo tribunal a efecto de presentar su inconformidad con dicho precepto, consiguiendo se declarara inconstitucional la fracción aludida con antelación, por establecer un trato desigual entre sujetos que se encuentran en similar hipótesis de tributación.

En las discusiones efectuadas en el Congreso de la Unión, se estableció en un primer momento dentro del dictamen de Cámara de diputados lo siguiente:

**“...Continuando con este mismo tema, la fracción XI del artículo 109 de la Ley en análisis establece que los trabajadores de la Federación y de las Entidades Federativas no pagarán el impuesto sobre la renta por los**



**ingresos que perciban por concepto de gratificaciones de fin de año ni por cualquier otra gratificación que se otorgue con una periodicidad distinta a la mensual, situación que constituye un privilegio del que no gozan los demás trabajadores.**

Por lo anterior, la que Dictamina está a favor de eliminar la exención contenida en el precepto citado, toda vez que se traduce en un beneficio a favor de un sector de contribuyentes determinado, sin que exista justificación alguna. Además, no puede ser omisa de la resolución de diversos juicios que sobre el tema han ido resolviéndose y todo ellos, por cierto, indican que no es procedente su mantenimiento.”

No obstante lo anterior, en la minuta de cámara de senadores se expuso:

**“En el artículo 109, fracción XI, se mantiene la exención de ingresos por gratificaciones anuales en beneficio de los trabajadores al servicio del Estado, limitándolo a aquellos que se encuentren sujetos a condiciones generales de trabajo.**

De esta manera, el mismo precepto legal a pesar del cambio que se le hizo seguía guardando un trato diferencial violando nuevamente principios constitucionales de tributación.

**Por lo tanto, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2003, el artículo 109,fracción XI, segundo párrafo, quedó de la siguiente manera:**

**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 de 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 de 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 geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

En el caso de los trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo, 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 de 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.

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título”.

No obstante que tanto en la iniciativa de reformas enviadas por el ejecutivo federal, como en el dictamen aprobado por la cámara de diputados, se eliminó esta exención por los bonos, aguinaldos y prima vacacional que perciben los empleados al servicio de la federación y de las entidades federativas, y que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional esta disposición, en el senado de la República se volvió a incluir la exención, limitando su aplicación sólo para aquellos trabajadores de

la federación y de las entidades federativas "sujetos a condiciones generales de trabajo.

Con este cambio, la aplicación de esta disposición, ahora, además de los trabajadores del sector privado y de los gobiernos municipales, resulta inequitativa también para los empleados del gobierno federal y estatal que no estén sujetos a condiciones generales de trabajo. lo cual trajo como consecuencia la interposición nuevamente de juicios de amparo indirecto en su contra.

Derivado nuevamente de la incorporación de la citada fracción XI del artículo, 109 de la LISR, por parte de la Cámara de senadores, adicionalmente a la interposición de amparos por parte de los contribuyentes, se promovió por parte del procurador fiscal y de los diputados una acción de inconstitucionalidad de dicho precepto.

El 29 de enero del 2003 , el procurador general de la República, promovió acción de inconstitucionalidad, debido a que la disposición legal mencionada anteriormente y la cual es motivo de nuestra investigación, ya había sido declarada inconstitucional en el 2002, y para lo cual no obstante los senadores no estuvieron de acuerdo y por ello mantuvieron la exención, aun cuando ya tenían conocimiento de que se violentaba el principio de equidad.

Debido a esta situación muchas empresas y personas físicas volvieron a interponer amparos, con el objetivo de buscar un trato equitativo que les permitiera gozar de la exención en los mismos términos que lo hacía los trabajadores al servicio de la federación y de las entidades federativas. De haber obtenido una resolución favorable, el fisco federal se vería obligado a devolver a los particulares enormes cantidades de dinero por este concepto.

Es por ello que para evitar afectar las finanzas públicas el procurador General de La Republica promovió la acción de inconstitucionalidad. Con lo cual se deja sin efectos el segundo párrafo de la fracción XI del artículo 109 de la LISR.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis jurisprudencial plenaria número P./J. 98/2001, consultable en la página ochocientos veintitrés del Tomo XIV, correspondiente a septiembre de dos mil uno, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo tenor es el siguiente:

"ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD. EL "PROCURADOR GENERAL DE LA REPUBLICA "TIENE LEGITIMACION PARA IMPUGNAR "MEDIANTE ELLA, LEYES FEDERALES, LOCALES "O DEL DISTRITO FEDERAL, ASI COMO "TRATADOS INTERNACIONALES.- El artículo 105, "fracción II, inciso c), de la Constitución Política de "los Estados Unidos Mexicanos faculta al "Procurador General de la República para "impugnar, mediante el ejercicio de las acciones de "inconstitucionalidad, leyes de carácter federal, "estatal o del Distrito Federal, así como tratados "internacionales, sin que sea indispensable al "efecto la existencia de agravio alguno, en virtud "de que dicho medio de control constitucional se "promueve con el interés general de preservar, de "modo directo y único, la supremacía "constitucional, a fin de que la Suprema Corte de "Justicia de la Nación realice un análisis

abstracto "de la constitucionalidad de la norma. En otras "palabras, no es necesario que el Procurador "General de la República resulte agraviado o "beneficiado con la norma en contra de la cual "enderece la acción de inconstitucionalidad ni que "esté vinculado con la resolución que llegue a "dictarse, pues será suficiente su interés general, "abstracto e impersonal de que se respete la "supremacía de la Carta Magna".

Como resultado de dicha resolución, se emitió, entre otras, la siguiente tesis:

Renta. Presupuestos que deben actualizarse para combatir, mediante el juicio de amparo, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la ley del impuesto relativo.

(Tesis jurisprudencia 48/2002. Pleno)

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA PRIVADA. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en múltiples criterios, ha sostenido que el aludido principio constitucional radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa; en otros términos, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que para ello haya una justificación objetiva y razonable, por lo que el valor superior que persigue consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se

ubican en situaciones dispares; además, el propio Máximo Tribunal de la República ha sostenido que para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. Acorde con lo antes expuesto, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establece un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las Entidades Federativas, sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo anterior se corrobora con el hecho de que ambos tipos de trabajadores son personas físicas que obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; experimentan modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones y tienen derecho a las mismas deducciones personales, de manera que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben estar sometidos al mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la materia no contempla, en ninguno de sus apartados, un grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las Entidades Federativas, éstos se encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la ley tributaria, con los demás trabajadores asalariados.

Ahora bien, en atención a dicha tesis jurisprudencial, el Congreso de la Unión modificó el precepto jurídico a fin de eliminar el beneficio de la exención por ingresos con una periodicidad distinta a la mensual, por tal motivo ahora en las reformas del 2004 a la LISR, el citado artículo quedó en los siguientes términos:

**“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 de 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 de 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 geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.”

Resulta importante señalar, que esta opción si bien constituye una enmienda a la violación de trato distinto entre contribuyentes, lo cierto es que dejó de

considerar el tratamiento especial que derivado de su naturaleza deben gozar los ingresos con una periodicidad distinta a la mensual.

Por otra parte e independientemente de lo expuesto con anterioridad, la inequidad existente en un principio dentro del segundo párrafo de la fracción XI, del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, podía haberse subsanado mediante una segunda opción que no afectara el esquema para los referidos ingresos de la clase trabajadora.

Esto es, puede existir la posibilidad de ampliación de la exención del impuesto sobre la renta por los ingresos aludidos, pero aplicable a toda la clase trabajadora, es decir, tanto a trabajadores del sector público como del sector privado, con lo cual se respetaría el tratamiento especial que por su naturaleza de logro laboral deben poseer.

Cabe aclarar, que a dicha propuesta podría argumentarse la situación de generar un determinada pérdida recaudatoria, por lo que no sería viable su incorporación. Más, debe recordarse que el esquema fiscal mexicano no sólo grava ese tipo de ingresos y por lo cual existe la posibilidad de echar mano de otro tipo de esquemas que subsanasen dicha situación, como podría ser el ampliar la base del impuesto, mediante la derogación de deducción o



exenciones que no tengan una finalidad esencial para el logro de los ingresos y que por ende constituyen esquemas preferenciales.

En ese sentido, se deberían dejar sin gravar exclusivamente aquellos supuestos que tuvieran un carácter de indispensables para la realización de las actividades por las que se encontraran sujeto a las disposiciones fiscales, así como los concernientes a la seguridad social.

Ahora bien, medidas complementarias como la gravación de artículos de lujo, la ampliación de la base en impuestos al consumo, de servicios y ambientales, resultarían suficientes para subsanar la pérdida que por la exención a los ingresos con una periodicidad distinta a la mensual se podría generar.

#### **4.3. Propuesta de reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta por impuestos, con una periodicidad distinta a la mensual, contenidos en el artículo 109, fracción XI, segundo párrafo.**

Derivado de las consideraciones vertidas en el punto que antecede, es de resaltarse que la medida más viable a fin de respetarse el carácter de derecho fundamental alcanzado por la clase trabajadora, además de considerarla como un estímulo a la misma por ser la que lleva en mayor parte la carga fiscal del país al constituirse como contribuyentes cautivos,

sería la otorgarse la exención del impuesto sobre la renta tanto a trabajadores del sector gobierno como a los del sector privado. Claro que con las limitaciones que mas adelante mencionaremos.

En sentido, se propone reformarse nuevamente la fracción XI del multicitado artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a fin de establecer expresamente que no se pagará el impuesto por la obtención de los ingresos con una periodicidad distinta a la mensual, cuando éstos se otorguen de manera general a los contribuyentes que se encuentren tributando bajo el régimen de salario o sus asimilables.

Cabe aclarar, que si bien la propuesta tiene a garantizar el carácter especial de los ingresos referidos anteriormente, también es cierto que en el mundo laboral existen trabajadores con sueldos excesivamente elevados, mismos que al estar dentro del mismo esquema de tributación se verían beneficiados.

Por ello, atendiendo a que la intención es resguardar el derecho del grueso de la clase laboral cautiva, se considera pertinente topar el citado beneficio a efecto de no distorsionarse el sentido de la propuesta, pues podría conllevar a prácticas elusivas por parte de altos empresarios, que pudiesen canalizar sus ganancias a través de sueldos.

En dicho entendido, se propone el siguiente texto:

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

- .....
- XI. En el caso de los trabajadores que tributen de conformidad con el Capítulo I del Título IV de la presente Ley, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año de calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo, a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, a la prima vacacional , hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, elevado al mes, por cada uno de los conceptos señalados. tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.**

**Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título”.**

Como es de observarse, la propuesta antes referida fortalecería el logro de los derechos adquiridos en el correr de los años por la clase trabajadora y como un incentivo a su situación de contribuyente cautivo dentro del sistema fiscal mexicano.

De esta manera estaríamos resolviendo la preocupación y la inquietud por la que nació el deseo de realizar esta investigación. Ya que estaríamos dando un trato preferencial a una clase que se encuentra en una situación económica muy difícil, pero esta vez ya no estaríamos incurriendo en inconstitucionalidad, ya que se estaría otorgando a todos los trabajadores sindicalizados y no sindicalizados con el objeto de que éstos puedan tener un mejor nivel de vida, lo cual es una de las principales preocupaciones del Estado; y como ya se mencionó anteriormente, el gasto que esto represente para el Estado en términos fiscales por conceder esta exención, muy bien podría subsanarse con las contribuciones que no se han gravado de manera eficaz y que ya mencionamos en este capítulo. Dando con esta reforma un respiro a los contribuyentes que de ninguna manera pueden evadir al sistema fiscal mexicano debido a que éstos son contribuyentes cautivos a los cuales el Estado tiene perfectamente identificados ya que son contribuyentes importantes para el ingreso del país.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** De acuerdo a las acepciones jurídicas que tratamos en el primer capítulo los impuestos son las contribuciones que ayudan al Estado a cumplir sus finalidades como las necesidades de tipo educativo, social de salud y de seguridad pública de los gobernados.

**SEGUNDA.-** La actividad financiera del Estado se ocupa de la obtención de los medios económicos, que al destinarlos al gasto público los convierte en satisfactores de la colectividad.

**TERCERA.-** Los principios constitucionales de la tributación son el de Legalidad, el cual encuentra su fundamento jurídico en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, ya que al final de este artículo nos menciona que las contribuciones están plasmadas en las leyes, el principio de Equidad y Proporcionalidad se refiere a que las contribuciones serán igual para los iguales y desigual para los desiguales y proporcional se refiere a que las contribuciones serán de acuerdo a sus posibilidades. En cuanto al principio de Generalidad, el Congreso de la Unión de manera general impondrá las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y satisfacer las necesidades del gasto público.

**CUARTA.-** Las contribuciones se clasifican en: Impuestos, Aportaciones de seguridad social, Contribuciones de mejoras, Derechos y Accesorios de las contribuciones.

**QUINTA.-** El concepto de renta del cual dijimos que esta constituido esencialmente por los ingresos que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión; es decir que el término renta es equivalente al concepto de ingreso.

**SEXTA.-** En leyes anteriores a la de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2002 no se había planteado problemática igual acerca de la exención del pago de ISR por ingreso con una periodicidad distinta a la mensual para los trabajadores.

**SEPTIMA.-** Para el ejercicio fiscal de 2002 se incorporó como ingreso exento para 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, según las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, el aguinaldo y la prima vacacional. En el artículo 109, fracción XI, segundo párrafo de la LISR.

**OCTAVA.-** La disposición que contenía la exención fue declarada inconstitucional por el Máximo Tribunal mexicano, principalmente por guardar un trato inequitativo entre los contribuyentes, así como por contener un vicio de origen al haber surgido de la minuta de la Cámara de Senadores, el Ejecutivo Federal propuso su derogación.

**NOVENA.-** En la exposición de motivos correspondiente a la reforma fiscal para 2003, el Ejecutivo Federal propuso lo siguiente:

**“La fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los trabajadores de la Federación y de las Entidades Federativas no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos que perciban por concepto de gratificaciones de fin de año ni por cualquier otra gratificación que se otorgue con una periodicidad distinta a la mensual.**

**El precepto legal en estudio otorga a los servidores públicos indicados un privilegio del que no gozan los demás trabajadores, incluyendo los que prestan servicios a organismos descentralizados y empleados municipales. Lo anterior se traduce en un beneficio a favor de un sector de contribuyentes determinado, sin que exista justificación alguna.**

**Por lo anterior, se propone a esa Soberanía eliminar la exención contenida en el precepto citado”.**

**DECIMO.-** En el año del aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional fracción XI, segundo párrafo del artículo 109 de LISR, en el senado de la República se volvió a incluir la exención, limitando

su aplicación sólo para aquellos trabajadores de la federación y de las entidades federativas "sujetos a condiciones generales de trabajo".

**DECIMO PRIMERA.**-Con este cambio, la aplicación de esta disposición estaba además de los trabajadores del sector privado y de los gobiernos municipales, afectaba inequitativamente también a los empleados de los gobiernos federal y estatal que no estaban sujetos a condiciones generales de trabajo.

**DECIMO SEGUNDA.**- En el 2004 debido a tanta problemática derogaron el segundo párrafo de la fracción XI, del artículo 109 de LISR.

**DECIMO TERCERA.**- Existe la posibilidad de ampliación de la exención del impuesto sobre la renta por los ingresos aludidos, pero aplicable a toda la clase trabajadora, es decir, tanto a trabajadores del sector público como del sector privado, con lo cual se respetaría el tratamiento especial que por su naturaleza de logro laboral deben poseer.

**DECIMO CUARTA.**- La solución, mediante la cual no se violen principios constitucionales de tributación a la clase trabajadora.

Es la de otorgar la exención del impuesto sobre la renta tanto a trabajadores del sector gobierno como a los del sector privado.



En sentido, se propone reformar nuevamente la fracción XI del multicitado artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

también es cierto que en el mundo laboral existen trabajadores con sueldos excesivamente elevados, mismos que al estar dentro del mismo esquema de tributación se verían beneficiados. Por lo tanto a la propuesta de reforma se incluyen limitantes.

**DECIMO QUINTA.-** El artículo 109 en su fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Debe ser reformado quedando de la siguiente manera:

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

.....

- XI. **En el caso de los trabajadores que tributen de conformidad con el Capítulo I del Título IV de la presente Ley, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año de calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo, a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, a la prima vacacional y dominical, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, elevado al mes, por cada uno de los conceptos señalados. tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.**

**Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este**

## **Título.**

---

**DECIMO SEXTA.-** Concluimos que es posible otra opción con respecto a la propuesta hecha por los senadores, mediante la cual podamos cumplir con el objeto de beneficiar a los trabajadores que actúan como contribuyentes cautivos y de la misma forma no perjudicar al sistema fiscal mexicano ya que dentro de este beneficio proponemos una limitante de que la exención sea hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado al mes por cada uno de los conceptos que se mencionan en el artículo 109, Fracción XI y tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

## BIBLIOGRAFIA

1. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, 12a. edición, editorial Themis, México, 1997.
2. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, 2a. edición, editorial Harla, México 1993.
3. GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, 5a. edición, editorial Cajica, S.A., México, 1999.
4. CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. 3 Tomos; Primera Reimpresión; Editorial Themis; México, 1996.
5. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Segunda Edición; Editorial Porrúa; México, 1997.
6. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Decimotercera Edición; Editorial Porrúa; México, 1985.
7. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Octava Reimpresión de la Tercera Edición; Editorial Limusa; México, 1997.
8. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Decimosexta Edición; Editorial Porrúa; México, 1969.

9. JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000.
  
10. LÓPEZ PADILLA, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2000. Tomo II, Personas Físicas. Decimoséptima Edición; Editorial Dofiscal Editores; México, 2000.
  
11. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Duodécima Edición; Editorial Porrúa; México, 1996.
  
12. MARTÍN GRANADOS, Ma. Antonieta. Impuesto sobre la Renta, Personas Físicas, No Empresarias. Segunda Edición; Editorial Ecafsa; México, 2000.
  
13. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa; México, 1994.
  
14. SÉLLERIER CARVAJAL, Carlos M. Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo 2000. Vigésima Edición; Editorial Themis; México, 2000.
  
15. VILLEGAS, B, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial De palma, Buenos Aires, 1993.
  
16. ZAVALA, FLORES, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas. México, Editorial Porrúa, 2001.

## LEGISLACION

- Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, México, D.F. 2004.
- Código Fiscal Federal. Editorial Sista, México D.F. 2004.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Sista, México D.F. 2004.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Sista, México D.F. 2003.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Sista, México D.F. 2002.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Sista, México D.F. 2001.
- Ley federal del trabajo. Editorial Sista, México, D.F. 2004
- Ley del Centenario.
- Ley del 21 de Febrero de 1924.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 1925.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 1941.
- Ley del 31 de Diciembre de 1964.
- Ley del 30 de Diciembre de 1980.

## OTRAS FUENTES

Diccionario Larousse de la lengua Española. Editorial Larousse. México, 2001.

Practica Fiscal Laboral y Legal Empresarial, Editorial Taxx Editores, México, D.F. Enero 2003, Número 314.

Practica Fiscal Laboral y Legal Empresarial, Editorial Taxx Editores, México, D.F. Enero 2004, Número 311.