



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

NECESIDAD DE UNA NUEVA REGULACION DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (COMIDAS).

T E S I S

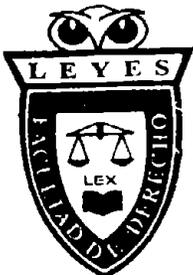
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: SARA ESTEBAN CABRERA

LIC. DANIEL OJESTO MARTINEZ PORCAÑO



MÉXICO, D. F.

2005



m345290



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Sara Esteban
Castro

FECHA: 10 - JUNIO - 05

FIRMA: [Firma]



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 16 de mayo de 2005.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **SARA ESTEBAN CABRERA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"NECESIDAD DE UNA NUEVA REGULACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (COMIDAS)"**.

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

Agradecimientos:

A la Universidad Nacional Autónoma de México, casa de estudio, que siempre da la oportunidad a quien anhele aprender.

A mi asesor de Tesis, el Lic. Daniel Ojesto Martínez Porcayo, por sus consejos y su tiempo para lograr concluir esta tesis.

A mis amigos maestras y maestros, quienes de alguna forma ayudaron con sus comentarios y opiniones a la realización de este trabajo.

Al Dr. Fernando Serrano Migallón, por darme la oportunidad de desarrollarme como profesora de la Facultad de Derecho.

Al Dr. Miguel Covian Andrade, por motivarme a descubrir una nueva faceta en mi vida profesional como profesora de la Facultad de Derecho.

Al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles, por todos sus comentarios, consejos y orientación para la selección del tema a desarrollar.

A las Maestras y Maestros amigos entrañables, que no mencionare sus nombres para evitar cometer el error de omisión, pero que de una forma u otra recibí siempre su conocimiento, cariño y apoyo durante mis estudios y en mi desempeño como profesora.

Dedicatoria:

A Dios, por permitirme ser y tener todo aquello que he deseado y, me he propuesto en la vida.

A mamá Pina (†) y a mi mamá Gloria, con todo mi amor y agradecimiento por haber forjado en mí los principios y hábitos, que tengo, creando a la persona que soy.

A mis hermanos, Carlos y Manuel quienes compartimos nuestra niñez y adolescencia, y que ahora disfruto de su cariño, comprensión y apoyo, con todo mi cariño.

A mi esposo Jorge, con quien he compartido mi vida y espero, nuestra vejez, con amor.

A mis hijos, Ricardo Sinuhé y Sara Dafnne, quienes son mi fuente de inspiración, porque me dan la alegría y la fuerza para alcanzar lo que me proponga, y le pido a Dios, que a su tiempo, logren alcanzar esta meta y todas aquellas que se tracen en sus vidas.

A tío Chuy (†) por haber sido como fue conmigo en mi niñez y durante toda su vida; gracias.

A todos mis profesores y amigos, de quienes aprendí a entender y amar la profesión de abogado.

A mis compañeros de Generación 2000-2004, a quienes nos tocó comenzar la carrera con la recuperación de las instalaciones tomadas y estudiar con las presiones que tuvimos tanto alumnos como maestros, para recuperar el tiempo, tras un largo periodo de huelga.

ÍNDICE GENERAL

Introducción

1. CAPITULO UNO DE LOS INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	1
1.1. Concepto	1
1.2. Clasificación	6
1.2.1.Ingresos Tributarios	7
1.2.1.1. Impuestos	8
1.2.1.2. Aportaciones de Seguridad Social	8
1.2.1.3. Derechos	9
1.2.1.4. Contribuciones Especiales	10
1.2.1.5. Tributos o Contribuciones Accesorias	11
1.3. Ingresos Financieros	13
2. CAPITULO SEGUNDO LOS IMPUESTOS	15
2.1. Principios Constitucionales	18
2.1.1.Generalidad	20
2.1.2.Obligatoriedad	21
2.1.3.Vinculación al Gasto Publico	21
2.1.4.Proporcionalidad	24
2.1.5.Equidad	29
2.1.6.Legalidad Tributaria	32
2.2. Principios Teóricos de Adam Smith	36
2.2.1.Principio de Justicia	37
2.2.1.1. Generalidad	37
2.2.1.2. Proporcionalidad	37
2.2.2.Principio de Certidumbre	38
2.2.3.Principio de Comodidad	39
2.2.4.Principio de Economía	40
2.3. Elementos	42
2.3.1.Sujetos	42

2.3.2.Objeto	49
2.3.3.Base	49
2.3.4.Unidad	50
2.3.5.Tasa	50
2.3.6.Tarifa	50
2.3.7.Época de Pago	50
2.3.8.Obligaciones	51
3. CAPITULO TRES IMPUESTO SOBRE LA RENTA	53
3.1. Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta	53
3.2. Concepto de Renta	63
3.3. Naturaleza Jurídica del Impuesto Sobre la Renta	64
3.4. Elementos del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas	65
3.4.1.Sujetos	65
3.4.2.Objeto	70
3.4.3.Base Gravable	89
3.4.4.Tasa o Tarifa	90
3.4.5.Época de Pago	91
3.4.6.Obligaciones	91
3.5. Clasificación	107
3.5.1.Directo	107
3.5.2.Personal	107
3.5.3.Federal	108
3.6. Importancia Dentro de la Recaudación	108
4. CAPITULO CUATRO DE LAS DEDUCCIONES	113
4.1. Definición	113
4.2. Antecedentes y Clasificación de las Deducciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta	115
4.2.1.Gastos	120
4.2.2.Características de los Gastos	122
4.2.3.Requisitos de las Deducciones	124
4.2.4.Inversiones	129
4.3. Análisis de los Gastos de Representación, Viaje, Viáticos y de los Consumos en Restaurantes y Bares	131

4.4.	Principios Aplicables a las Deducciones	134
4.4.1.	Principio de Generalidad	135
4.4.2.	Principio de Justicia Tributaria	137
4.4.3.	Principio de Obligatoriedad	138
4.4.4.	Principio de Equidad	138
4.4.5.	Principio de Legalidad	141
4.4.6.	Principio de Proporcionalidad	142
4.5.	Importancia de los Gastos dentro de las Deducciones	142
5.	CAPITULO CINCO IMPORTANCIA DE LOS ALIMENTOS COMO CONCEPTO DEDUCIBLE	144
5.1.	Concepto	147
5.2.	Justificación	147
5.3.	Propuesta de Regulación	152
5.4.	Porcentaje	152
5.5.	Área Geográfica	153
5.6.	Monto Autorizado	153
5.7.	Comprobante con Requisitos	153
5.8.	Tiempo para Deducir	154
5.9.	Forma de Deducir	154
	CONCLUSIONES	155
	BIBLIOGRAFÍA	159

INTRODUCCIÓN

Los ingresos públicos son el instrumento principal para la gestión gubernamental y, el gasto público representa la prestación de los servicios públicos. Los ingresos públicos se integran por recursos federales, locales y municipales recaudados, así como los recursos provenientes de financiamiento, endeudamiento o empréstitos.

El origen y volumen de los ingresos públicos ha variado a lo largo de la historia de nuestro país. En nuestros días, las fuentes de ingreso se han diversificado y cada vez se van delimitando mejor los diferentes ámbitos de competencia impositiva.

El análisis de la hacienda local y municipal en México implica considerar sobre el sentido y significado del federalismo. Este, desde el punto de vista jurídico, determina una distribución de competencias en tres ámbitos gubernamentales: Federación, Entidades federativas o Estados y municipios.

Por el lado del gasto familiar, se considera aquel que se refiere a la cantidad de dinero destinado a la compra de bienes y servicios de consumo final. Se debe acotar que el estudio no contempla si lo que se

destina al gasto familiar cubre las necesidades satisfactoriamente o no, ni cuanto es lo que se requiere para poder cubrirlos de esta forma.

En el presente estudio, se puede apreciar la transformación gradual que ha sufrido el reconocimiento del costo fiscal de la vida en México, la cual se ha visto disminuida: Si tomamos como parámetro el salario mínimo observaremos que no ha tenido un crecimiento similar al que ha sufrido la inflación de México, de tal forma que con el tiempo, el salario mínimo se ha convertido en un índice solamente que se aplica en diversos ordenamientos, porque en la práctica pocos empresarios pagan el mínimo a sus empleados, toda vez que no cumple con su función de cubrir las necesidades básicas de las personas.

Esto lo único que refleja es que el salario mínimo ha sido rebasado por la inflación y no ha podido ser ajustado adecuadamente para que con el mismo se cumpla la función para la que fue creado, que es ser un parámetro mínimo para los mexicanos para poder cubrir sus necesidades básicas.

Por otro lado, es necesario recuperar el poder adquisitivo del salario mínimo para que verdaderamente cumpla con el cometido por el cual fue creado, es decir constituir un parámetro mínimo de pago por parte de los empresarios que coadyuve a la satisfacción de las necesidades básicas de una familia.

En México, el Impuesto sobre la Renta establece como su objeto de gravamen el ingreso, sin embargo, al referirse a este concepto más bien pretende gravar la modificación positiva del haber patrimonial de las personas sujetas al gravamen.

En el caso de las personas físicas, resulta difícil establecer las modificaciones reales que sufre su haber patrimonial, de tal forma que es necesario encontrar mecanismos que permitan establecer de manera justa, las deducciones que se deben tomar en cuenta y que una vez disminuidas de sus ingresos, den como resultado la modificación de su haber patrimonial, utilidad o renta real que arroje

un ejercicio y que constituye la base del pago del impuesto que nos ocupa.

En el país actualmente no existe en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ordenamiento alguno que reconozca que el simple hecho de vivir cuesta y genera gastos o erogaciones que deben reconocerse a las personas físicas, de tal manera que mediante este trabajo, se pretende encontrar alguna alternativa de solución a tan importante carencia, con el fin de lograr cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad que señala la Constitución en la causación de todo impuesto.

Puede advertirse que la capacidad económica se vincula con la idea de riqueza, por que al definir el patrimonio es preciso acotar el concepto. Podemos decir entonces, que el patrimonio es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valuarse en dinero.

Justo se aprecia que en las leyes fiscales se observe la capacidad contributiva de distinta manera que la capacidad económica. Toda vez existen gastos o erogaciones que no se consideran.

Sin embargo, si el gasto esta contribuyendo a la obtención del ingreso, como en el caso de las comidas fuera del hogar, debido a que resulta ser estrictamente indispensable, justo es que se disminuya de los ingresos para poder determinar una adecuada modificación al haber patrimonial.

Para cumplir con el análisis de este estudio fue necesario abordar en el capítulo uno los ingresos de la Federación, tanto en su concepto como en su clasificación; en el capítulo dos nos referimos a los impuestos, al igual que sus principios constitucionales que todo impuesto debe contener, como de los principios teóricos que los legisladores deben tomar en cuenta para la creación de toda norma impositiva, así también se aborda los elementos, y las obligaciones de todo contribución; en el capítulo tres hablamos en forma directa del impuesto sobre la renta que es la contribución en estudio; tanto de su concepto como de su evolución histórica en nuestro país, al igual que la importancia que tiene éste en la recaudación; en el capítulo cuatro nos referimos a las deducciones partiendo de su definición sus

antecedentes y clasificación hasta el análisis de los principios constitucionales que deben estar revestidos al igual que los impuestos, debido a que éstos son parte fundamental de la fórmula para obtener la base, que es uno de los elementos de la contribución, hasta la importancia de los gastos dentro de las deducciones, que en ésta investigación nos referimos a las comidas que se ve obligado a realizar fuera de su domicilio para poder continuar efectuando la actividad que es fuente de ingresos que el impuesto en comento grava; pero es importante mencionar que existen otras erogaciones o gastos que realiza el sujeto pasivo de la relación tributaria dentro del presupuesto familiar que deberían considerarse para alcanzar la máxima de justicia tributaria.

Resulta evidente que en el actualidad el gobierno atraviesa por una crisis económica considerable y requiere del apoyo de sus gobernados para alcanzar los objetivos que nos lleve a un mejor nivel socioeconómico y la satisfacción de las diferentes necesidades de sus gobernados, pero también es menester que se reconozca lo lastimada que está la economía de la mayor parte de sus ciudadanos.

En el capítulo cinco se encuentra la propuesta de la importancia de los alimentos como concepto deducible, abarcando desde su concepto, la justificación para que sea aceptada como deducible por la autoridad hacendaria así como la propuesta de regularización, su porcentaje, monto autorizado, requisitos del comprobante y por último el tiempo para deducirlos.

CAPÍTULO UNO

DE LOS INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

1.1. Concepto

Partiendo de la idea de que el Estado para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos necesita entre otros, elementos de contenido económico, y es así como se justifica la existencia de los ingresos de la Federación.

En su acepción más amplia, debemos entender por ingresos públicos todo bien susceptible de apreciación en dinero que el Estado obtiene con base a la Ley, que son obtenidos de los ciudadanos o gobernados que pueden ser personas físicas o morales.

Por el hecho de la vida del hombre en colectividad, nacen ciertas necesidades que por tener caracteres propios que las distinguen de aquellas que tiene un hombre considerado aisladamente, llamaremos necesidades colectivas, oponiéndolas así a las necesidades individuales

De lo antes expuesto surge la necesidad del Estado de atraer recursos económicos para satisfacer las necesidades de sus

gobernados, y los recursos los obtiene de forma importante vía impuestos, es decir, de las prestaciones que exige el Estado como entidad soberana.

Estos recursos son obtenidos a través de órganos centralizados y organismos descentralizados para su mejor manejo y administración, y es a lo que se le llama hacienda pública concibiéndolo como el conjunto de bienes que una entidad pública (federación, estados, municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, lo que también recibe el nombre de fisco.

El Estado es considerado como el titular de la hacienda pública y por lo mismo con derecho a exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

La palabra fisco viene del latín "...*fiscos*"; que designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado.¹

Por su parte, Narciso Sánchez Gómez afirma que los ingresos públicos son: "...la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado"²

En este sentido, Jesús Quintana Valtierra define a los ingresos de la Federación en sentido lato como: "...las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social"³

Es importante destacar que se define como ingresos de la Federación, a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral,

¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. "Finanzas Públicas Mexicanas". 35ª. ed. México. Ed. Porrúa, S.A. 1995. Págs.19 y 20.

² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano". México. Ed. Porrúa, S.A. 1999, Pág. 193.

³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano". 2ª. ed. México. Ed. Trillas, 1989, Pág. 35.

e incluyendo la actividad del Estado, en su carácter de persona de derecho privado, para contribuir al gasto público.

La Dra. Aurora Amaíz Amigo en su libro "Del Estado y su Derecho", hace una importante reflexión de las finanzas públicas en forma global y en lo particular de los Ingresos de la Federación y nos refiere que: "...Mencionar las Finanzas Públicas, como hablar del Derecho Fiscal, equivale a la síntesis inminente, de complejos elementos sociales recogidos en el sistema político del pueblo de un Estado, inmerso en sus instituciones orgánicas, en su manera y forma de captar los recursos nacionales, y de su aplicación o distribución de la renta nacional.

Este último es un aspecto tan importante, que es, el origen del acentuamiento o debilitación de las clases sociales; así si la carga del Erario Público, proviene desigualmente de una tributaria, benigna para las altas esferas de ingreso, y rígida para los menesterosos la falta de equidad originará un injustificado desnivel del poder adquisitivo."⁴

Las contribuciones federales se definen en el Código Fiscal de la Federación como aquellas que generan los ingresos que señalados en la Ley de Ingresos de la Federación, y que aspira tener el Estado en un ejercicio fiscal, conforme a la norma jurídica de obligar tanto a las personas físicas como a las personas morales a contribuir para los gastos públicos.

Es de gran importancia mencionar que siempre que tratemos el tema de los ingresos de la Federación se presenta la dualidad de hablar de cómo el Estado se allega de recursos económicos ya sean en efectivo, bienes o excepcionalmente en especie, para el cumplimiento de sus atribuciones, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, así como la aplicación de estos ingresos que obtuvo en un periodo determinado, que siempre serán en forma anual, tanto su captación como su gasto o aplicación y, éstos últimos, los vemos reflejados en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

⁴ ARNAÍZ AMIGO, Aurora. "Del Estado y su Derecho". Segunda Serie de Estudios Jurídicos. T III. 1ª. ed. México, Ed. UNAM, 1998. Págs. 109-110.

Ante la disyuntiva presentada en el párrafo anterior, estamos frente a la figura jurídica del Derecho Financiero que es actualmente lo relativo al dinero, a los ingresos y a los egresos, ya sean de los particulares o bien del Estado, por lo cual se alude a lo relativo a la Hacienda Pública.

La actividad financiera comienza cuando el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías de su país y los convierte en ingresos propios para atender sus gastos y obligaciones, y termina cuando el ingreso público se convierte en satisfactores colectivos, originando los servicios públicos de sus gobernados.

Para el tratadista Sergio Francisco de la Garza, el Derecho Financiero "...es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos; en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para el gasto público, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado".⁵

Tradicionalmente los estudiosos han clasificado al Derecho Financiero en tres grandes ramas o grupos de normas que guardan cierta equivalencia con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado que son: la obtención de los recursos que vendría siendo el Derecho Fiscal, el manejo y la erogación de los recursos del Estado o sea, Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario.

Por Derecho Presupuestario entendemos el orden jurídico de la actividad financiera del Estado y demás entes públicos, dirigida a la obtención de los ingresos y a la erogación de los gastos necesarios para atender al funcionamiento de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades colectivas.

⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". 16ª. edición. México. Ed. Porrúa, S.A. 1990, Pág. 17.

Flores Zavala menciona que: "...toda erogación debe ser hecha a través de la administración pública, por tanto sólo será gasto público, la erogación que se realice por conducto de la administración activa, ya sea que la aplique directamente o lo haga por medio de organismos desconcentrados de servicio público"⁶.

Por gasto público, debe entenderse todo aquello que se destina a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.

Por lo que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía; estos son los principios orientadores de la justicia en el gasto, que deben atenderse para alcanzar los objetivos del Estado en atención al interés general.

Podemos concluir que la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación son los instrumentos jurídicos de la política fiscal.

Para la Ley de Ingresos de la Federación, debe presentarse el proyecto anualmente antes del 15 de noviembre y en él se contemplan la clasificación de los ingresos fiscales que corresponden a los siguientes rubros: impuestos donde se incluyen (renta, activo, impuesto al valor agregado, impuestos especiales y al comercio exterior); aportaciones de seguridad social como (Infonavit e Imss), las contribuciones de mejoras; derechos; contribuciones pendientes; accesorios; productos; aprovechamientos; ingresos derivados de financiamientos, y otros ingresos, es decir, viene siendo un catálogo de rubros que comprenden concepto de ingresos públicos.

⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pág. 3.

1.2. Clasificación

Se ha venido insistiendo que una de las actividades primordiales del Estado está constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, cuya gestión no solo justifica y explica su existencia, sino que hace más tolerable y llevadera para los gobernados la presencia del poder público imperativo y, a veces opresor, que todo Estado genera y sostiene.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de los ingresos, así, se habla de:

“Ingresos ordinarios”, que son los ingresos que provienen de forma regular de las fuentes normales del Estado y “derivados” o también llamados ingresos de derecho público, son los ingresos que percibe el Estado de patrimonios ajenos a él, dentro de los que principalmente se encuentra el de los particulares y los obtiene como una consecuencia de la imposición unilateral o activa de su poder tributario; no hay que olvidar que dentro de ésta clasificación cobra puntal en la distinción clásica entre el Estado como persona moral de Derecho Público y como persona moral de Derecho Privado;

“Ingresos originarios o patrimoniales”, son aquellos que tienen su propio origen en el patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta; “extraordinarios” que son los ingresos por financiamiento o endeudamiento

Los “ingresos tributarios” quedan comprendidos exclusivamente los impuestos; las aportaciones de seguridad social; los derechos y las contribuciones especiales y “no tributarios” se integra de todos los demás ingresos públicos, ya sean que se deriven de un acto de utilidad pública, un acto de derecho Público o un acto de Derecho Privado.

1.2.1. Ingresos Tributarios

Estos ingresos derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción de sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico – fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos; es decir, estos ingresos surgen de la capacidad contributiva de los causantes que por medio de sus contribuciones o aportaciones económicas de los gobernados que por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir al gasto público.

Analizando nuestro derecho positivo, a través del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, las contribuciones se clasifican en impuestos; aportaciones de seguridad social; contribuciones de mejoras y derechos. De acuerdo al último párrafo de dicho artículo son accesorios de las contribuciones: los recargos; las sanciones; los gastos de ejecución y la indemnización del 20% del valor de cheque recibido por las autoridades fiscales que presentado en tiempo para su cobro no sea pagado.

En relación con el monto de las contribuciones, tenemos que conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 17-A del Código citado, se enuncia textualmente lo siguiente:

“Se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo”.

No se actualizarán las contribuciones por fracciones de mes.

1.2.1.1. Impuestos

Debido a que el Código Fiscal Federal no da una definición sobre contribuciones, tomando en cuenta sus características y las diversas formas que es manifestado a través del Código en comento, podemos tomar como válido que son prestaciones, normalmente en dinero y excepcionalmente en especie establecidas en Ley a cargo de las personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras, que deban enterarse al ente público con la facultades para recaudarlas y que se destinan a satisfacer los gastos públicos en general o los fines específicos que en la misma ley le precise.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción I, refiere lo siguiente:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.”

Como es de conocimiento general, los impuestos constituyen el principal Ingreso tributario del Estado, al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones fisco y los causantes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de impuestos.

Es importante mencionar que dentro de una economía sana y autosuficiente, los impuestos no deben ser sólo el principal ingreso tributario, sino el principal ingreso del Estado, ya que en la medida en que el Presupuesto Nacional se financie con recursos generados por la propia renta interna del país, en esa misma medida podrán alcanzarse niveles óptimos de prosperidad y desarrollo compartidos.

1.2.1.2. Aportaciones de Seguridad Social

El mismo Código en comento hace referencia en la fracción II del artículo 2º lo siguiente:

“Aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en la 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 las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”

En realidad como ya sabemos, las aportaciones de seguridad social, en esencia, no deben formar parte de la relación jurídico – tributaria, porque persiguen finalidades diversas a los impuestos; sin embargo, como para efectos de su cobro se les ha equiparado a las contribuciones, por tener algunas características parecidas a los impuestos como son: que deben estar contenidas en ley, son de carácter obligatorias, su finalidad es financiar o sostener el servicio de seguridad social y están incluidas en la Ley de Ingresos de la Federación, y son las cuotas del Imss y el Infonavit, por lo que tienen naturaleza de una contribución especial.

1.2.1.3. Derechos

El artículo 2º fracción IV, del invocado Código Fiscal Federal los define 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. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Debemos entender que son contribuciones, porque se establecen por el Estado en ejercicio de su poder tributario, en los términos de las respectivas disposiciones constitucionales y legales, son de carácter obligatorio cuando coinciden con la situación o hipótesis que la ley

contempla como su hecho generador, es decir, cuando se haya prestado un servicio público o se haya usado o aprovechado el bien de dominio público a favor de una persona, ésta quedará obligada al pago respectivo, o cuando un organismo público descentralizado presta un servicio exclusivo del Estado.

Estas contribuciones son prestaciones normalmente en dinero, que deben cubrirse antes o después, según el caso, de que la administración pública haya prestado el servicio solicitado o autorizado el uso o aprovechamiento de bienes del dominio publico, o se haya prestado por algún organismo público descentralizado un servicio exclusivo del Estado.

En nuestra legislación mexicana federal, concretamente en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación y en diferentes preceptos de la Ley Federal de Derechos, se prevé la regla de que los derechos se cubran en dinero, sea en efectivo, con cheque certificados o de caja, cheques personales del interesado o con giros postales, telegráficos o bancarios y por transferencias de fondos reguladas por el Banco de México. Debe tenerse presente que sólo se justifica el cobro de derecho cuando el Estado, en el ejercicio de sus funciones de derecho publico, presta un servicio a particulares y no así cuando lo que desempeña es una función publica.

Por lo que conduimos, que dentro de esta categoría se engloba un conjunto de pagos que deben efectuarse tanto al fisco federal como a los fiscos estatales y municipales, para tener derecho a recibir determinados servicios públicos; como suministro de agua potable, inscripciones en los Registros Públicos de la Propiedad y del Comercio, uso de autopistas y puentes federales, registro de patentes y marcas, por nombrar algunos.

1.2.1.4. Contribuciones Especiales

Guardando cierta congruencia con su definición doctrinaria, también estas contribuciones son conocidas como contribuciones de

mejoras y la fracción III del invocado artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, define a esta figura tributaria como:

“Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

La Ley de Ingresos de la Federación considera a la contribución de mejoras para obras públicas de infraestructura hidráulica, y que debemos entender como obra pública las que benefician de manera especial a las personas físicas o morales que puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales ya sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o la ampliación de las mismas.

Desde 1986 en la Ley de Ingresos de la Federación se determinó que dichas contribuciones fueran destinadas a obras de infraestructura hidráulica en diversas regiones del país, por lo tanto, estamos en presencia de una contribución especial, es decir, de la misma naturaleza que las aportaciones de seguridad social.

1.2.1.5. Tributos o Contribuciones Accesorias

De una correcta interpretación del último párrafo del artículo 2º de nuestro Código Tributario, concluimos que son accesorios todos aquellos ingresos tributarios no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales, así, dentro de este rubro, destacan de manera especial las multas impuestas por infracciones o sanciones a leyes fiscales y administrativas, los gastos de ejecución, la indemnización del 20% del valor del cheque devuelto y los recargos cobrados por el pago extemporáneo de créditos fiscales.

Debemos especificar que el recargo es la obligación adicional a la obligación principal (entero de una contribución), que debe cubrirse por el sujeto pasivo o responsable solidario al fisco federal para resarcirlo del perjuicio causado por falta de pago en tiempo y forma de

un crédito fiscal y cuya cuantificación debe hacerse en forma razonable y justa. Los recargos se deben considerar como una carga adicional, entendida ésta, como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.

Dicha coexistencia encuentra su apoyo en el artículo 70 del mencionado ordenamiento legal, donde se observa que:

“la aplicación por las multas por infracciones a las disposiciones fiscales se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las demás penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”.

Por antes expuesto, se observa que los recargos tienen un fin reparador y no sancionador, no obstante que se causan sobre los créditos fiscales actualizados, se generan hasta por diez años y existe inestabilidad en la tasa aplicable; además de que el porcentaje aplicable para cuantificarlos es alto, luego entonces se traduce en una indemnización por falta de pago oportuno de un crédito fiscal, ya que de no ser así se perdería su origen y naturaleza como accesorio de las contribuciones.

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; su carácter es represivo y se aplican con un propósito de punición al infractor y su finalidad es intimidar a los destinatarios para que cumplan sus obligaciones fiscales de manera oportuna y veraz. En cuanto a las multas tienen el carácter de accesorios de las contribuciones.

Los gastos de ejecución son las prestaciones que debe cubrir el responsable directo o indirecto, ya sea persona física o moral de créditos fiscales, originados en el procedimiento administrativo de ejecución seguido en su contra por la falta de pago oportuno de dichos créditos, en el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, se refiere cada una de las diligencias, requerimientos, embargos y

remates que se llevan a cabo para hacer efectivo un crédito fiscal actualizado y sus accesorios deberá pagarse por regla general, el 2% por concepto de gastos de ejecución.

Refiriéndonos a la indemnización del 20% del valor del cheque devuelto, previsto en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, es la percepción que obtiene el Erario Federal cuando se libra un cheque para cubrir créditos fiscales y el mismo no es pagado por la institución de crédito.

Cada uno de estos tipos de ingresos forman parte muy enfatizada del Derecho Fiscal, toda vez que representan medios autorizados por la ley, para que la hacienda pública pueda allegarse de más fondos necesarios para cubrir sus requerimientos presupuestarios.

1.3. Ingresos Financieros

Los ingresos financieros son los que provienen de toda fuente de financiamiento a lo que el Estado recurre en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus ciudadanos, para la integración del Presupuesto Anual Nacional.

Por ingresos financieros debemos entender todos aquellos recursos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional.

La captación, manejo y administración de los ingresos financieros, representa una tarea de gobierno sumamente delicada e importante, puesto que las equivocaciones y la falta de planeación en su desarrollo, suelen conducir a ciertas situaciones tan indeseables como peligrosas, como pueden ser el déficit presupuestario, la inflación, el desequilibrio en la Balanza Comercial, la devaluación monetaria, el endeudamiento exterior progresivo, y otras más de los

que tenemos desalentadores y abundantes ejemplos en México de los años 1976, 1982, 1987, 1988 y 1994.

Es importante señalar que en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005, en el rubro C de Ingresos Derivados de Financiamientos del Gobierno Federal, el endeudamiento interno arroja un monto de \$116,881.3 y en el externo esta en 0.0, en el rubro 2 Otros financiamientos ene. Rubro A. Diferimiento de Pagos es por \$20,000.0, se debe destacar que no se incurrió en endeudamiento extranjero.

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS IMPUESTOS

Las contribuciones o tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para allegarse de medios económicos para el desarrollo de sus actividades, en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal se alude a las contribuciones en forma global, abarcando sus tres especies: impuestos, derechos y contribuciones especiales; de esta manera que la palabra contribución en el Derecho mexicano alude al género y los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos las especies de dicho género.

La palabra impuesto proviene de la raíz latina *impositus*, que significa tributo o carga, y es el principal ingreso que percibe la Federación para las diversas atribuciones del gasto público, esto de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2005, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación dando un importe de \$1, 280,105.2 millones de pesos.

Por tal razón la legislación fiscal y la doctrina lo ubican en primer término en la clasificación de los ingresos públicos.

El tratadista Narciso Sánchez Gómez conceptúa a los impuestos como "...las contribuciones que conforme a la ley, exige el estado, con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador de tributo, y lleva como destino cubrir el gasto publico, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos..."⁷

El impuesto, señala el licenciado Arrijo Vizcaíno, se ha definido "...como un acto de soberanía por parte del mismo Estado; es decir, es un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público. Es una imposición de la autoridad, que debe acatarse aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos..."⁸

Por su parte Rodríguez Lobato considera al impuesto 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..."⁹

A cambio del pago de los impuestos, el ciudadano no recibe nada en forma directa, sino que de manera general se beneficia de los servicios públicos que el gobierno presta como resultado de la propia recaudación. El pago de impuestos no conlleva para el contribuyente la recepción automática e inmediata de una prestación, como sucede en los otros tributos, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales.

El impuesto resulta inherente a la soberanía, la justificación del impuesto es la potestad tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en la medida en que la desarrolle el sistema tributario; el impuesto es un deber jurídico subjetivo concretado en tantas obligaciones como impuestos sean exigibles al particular.

⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 223.

⁸ Ídem. Págs. 351-352.

⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. "Derecho Fiscal". México. 2ª. ed. México. Ed. Harla, 1991, Pág. 61.

Esta circunstancia se presenta en una doble faceta: la del acto de soberanía que permita al Estado acrecentar su poderío económico para financiar el crecimiento de sus atribuciones; y la de un medio de opresión económica al gobernado, que se ve forzado en múltiples ocasiones a sacrificar una parte importante del fruto de su trabajo en aras de un ambiguo concepto de "interés general" que en contadas ocasiones lo beneficia en forma específica.

Como lo señala Emilio Margáin Manautou, quien proveyó definiciones de los impuestos tomadas de los diversos autores, una de ellos es Bielsa, quien definió al impuesto como "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos". Otra definición, la de Fleiner, quien afirmó que los impuestos "son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de derecho público exigen de forma unilateral y de manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas".¹⁰

El Código Fiscal de la Federación define a los impuestos en el artículo 2º fracción I, de la siguiente forma:

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

Podemos considerar que los impuestos son las aportaciones económicas que percibe la Federación de manera general y obligatoria y que forman parte de la riqueza de las persona físicas y morales que deben erogar por encontrarse en una situación jurídica o de hecho establecida en la ley y cuyo destino es el de cubrir el gasto público.

¹⁰ Cfr. MARGAIN MANAUTU, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". 14ª. ed. Méxco. Ed. Porrúa, S.A. 1999, Pág. 75.

2.1 Principios Constitucionales

De manera introductoria para comenzar el análisis de los Principios Constitucionales nos gustaría transcribir lo que escribió en la Revista del periódico Excélsior el Lic. José R. Padilla, que son unas reflexiones que son oportunas para desarrollar este tema, del cuál tomamos ciertas conclusiones a que él hace referencia:

“El Poder Público goza de facultades para fijar contribuciones a los particulares a fin de cubrir el presupuesto, lo mismo federal, estatal que municipal; pero estos gravámenes deben guardar los lineamientos que establece la Constitución General de la República”.

Lo anterior significa que el poder tributario, en los tres ámbitos descritos, no es absoluto, sino que se encuentra limitado por las garantías individuales y sociales de los particulares, ya sean personas físicas o morales, nacionales o extranjeras.

El Presidente de la República, en su calidad de Jefe del Ejecutivo, en el terreno federal, por ejemplo, tiene la atribución de iniciar las leyes tributarias. La Cámara de Diputados es la llamada “Cámara de Origen”, por la cuál deben ingresar esas iniciativas; una vez discutidas y aprobadas, pasan al Senado y se convierten en leyes. Al propio Jefe del Ejecutivo le corresponde promulgar la nueva disposición legal, así como ordenar su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

El Secretario de Gobernación, como tal, es quien tiene la facultad de refrendar el decreto promulgatorio mencionado y de publicar el nuevo ordenamiento. Desde luego, el ordenamiento respectivo señalará en sus artículos transitorios la fecha en que habrá de entrar en vigor.

Las leyes tributarias como ya se vienen explicando, requieren de cumplir con una serie de principios o requisitos constitucionales, v. gr. los siguientes:

- El Principio de "Iniciativa", porque al no existir, se afectarían las formalidades que rigen el procedimiento legislativo.
- El de "Competencia", lo cual significa que dichos ordenamientos tributarios deben ser emitidos por los órganos legislativos que tengan atribuciones para ello. Lo mismo sucede con la facultad de promulgación.
- El Principio de "Irretroactividad de la Ley", en virtud de que un ordenamiento posterior no debe afectar los derechos adquiridos por los particulares al amparo de una norma anterior.
- Sobre el "Destino" de las contribuciones. En toda "Reforma o Miscelánea Fiscal" debe precisarse el destino que se pretenda dar a los impuestos, aportaciones de la seguridad social, derechos, aprovechamientos, etcétera.
- El de "Legalidad", toda vez que los gravámenes fiscales siempre deben ser determinados en leyes. Aquí es válido el principio relativo a que "no hay tributo sin ley" (*nullum tributum sine lege*).
- El Principio de "Proporcionalidad", que atiende a un aspecto, meramente numérico; es decir, quien más gana, más paga.
- El referente a la "Equidad", se toma en cuenta que las contribuciones no reúnen las mismas características entre sí, ya que la equidad significa "impartir justicia al caso concreto". Es decir, tratar igual a personas que se encuentren en situaciones similares y de manera desigual a los que se ubican en situaciones diferentes.
- El de "Congruencia". Habrá de tomarse en cuenta, que los impuestos tienen que ser fijados de forma proporcional y equitativa, y no de manera exorbitante pudiendo resultar ruinosos y hasta confiscatorios".¹¹

¹¹ PADILLA, José R. Reflexiones en la "Revista de Revistas". Periódico Excélsior. abril de 2002. Pág. 14.

Sobre este tema Flores Zavala señala que los Principios Constitucionales de los Impuestos son: "...aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo ésta la ley fundamental del país, las autoridades fiscales deben sujetar a la misma toda la actividad tributaria del Estado"¹²

Por tal razón el Estado para la consecución de sus fines, año tras año y de conformidad con la Ley de Ingresos; en ejercicio de su potestad tributaria que emana de lo dispuesto por los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, recauda los ingresos por los conceptos autorizados, a fin de lograr cubrir el gasto público, pero cumpliendo a satisfacción con los principios rectores que establece la Carta Fundamental, los cuales a continuación se analizan:

2.1.1. Generalidad

El Principio de Obligatoriedad es consecuencia directa e inmediata del de Generalidad, y significa que solo están obligadas las personas que se colocan dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, y automáticamente quedan obligadas al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.¹³

Así, en este sentido una ley es general cuando se aplica sin excepción a todas las personas que se coloquen en las hipótesis normativas señaladas por la misma; el Principio de Generalidad está fundamentado al inicio del artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna al ordenar: "Son obligaciones de los mexicanos..."

¹² FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pág. 155.

¹³ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. "Derecho Fiscal". 18ª ed. México. Ed. Themis, 2004. Págs. 237-238.

2.1.2. Obligatoriedad

Al ser los impuestos la fuente principal de ingresos tributarios para el Estado, su pago oportuno no debe quedar al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes, por tal motivo surgen las normas impositivas, como cualquier norma jurídica de Derecho Público, que 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 ejercitará en su contra los mecanismos adecuados para obligarlos a cumplirlas aún contra su voluntad.¹⁴

Podemos entender que este principio es la exigencia de una obligación pública de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por parte del contribuyente, es decir, el Estado tiene la facultad de obligar a sus gobernados a la contribución de una parte de sus ingresos para satisfacer las necesidades colectivas. Asimismo la Constitución otorga al Estado una serie de elementos jurídicos para hacer valer el cumplimiento de esta obligación.

2.1.3. Vinculación con el Gasto Público

Debemos entender primero que se entiende como gasto público:

En términos del artículo 2° de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, se da la definición de lo que comprende el Gasto Público Federal, el cual se integra por las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- El Poder Legislativo;
- El Poder Judicial;
- La Presidencia de la República;

¹⁴ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit Pág. 250.

- Las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República;
- El Gobierno del Distrito Federal;
- Los organismos descentralizados;
- Las empresas de participación estatal mayoritaria;
- Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal, el gobierno del Distrito Federal o alguna de las entidades, mencionadas.

La definición que nos ofrece Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, es que el "Gasto Público: es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia, pensiones, jubilaciones, subsidios"¹⁵.

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política que nos rige, señala en su parte inicial:

"Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio que residan..."

Al hacer este señalamiento, la Carta Magna ratifica en plenitud la justificación principal de la relación jurídico-tributaria, lo que nos debe de servir para mejor entendimiento de los alcances y la interpretación de este principio.

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas.

En esencia este principio representa la obligación para el Estado, que debe cumplirse empleando adecuadamente todos y cada uno de

¹⁵CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. "Gasto Público". Verlo en el DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. T. D-H. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. 15ª. ed. México. Ed. Porrúa, S.A. 2001, Pág. 1525.

los ingresos percibidos de los contribuyentes para la integración del Presupuesto Nacional; además el Estado tiene que dar a conocer de manera minuciosa la forma en que habrá de utilizar los recursos económicos recaudados para la satisfacción de los gastos públicos. Este principio está fundamentado en el artículo de referencia al establecer que son "obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto emitió una tesis de jurisprudencia relativa a que los fines extrafiscales de las contribuciones incurren en una violación al precepto constitucional en comento, la cual se transcribe a continuación:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Diciembre de 1999

Tesis: P. CIV/99

Página: 15

"CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto".

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfín. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio

Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.
Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo directo en revisión 1092/99. Guillermo Garza Morales.
15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente:
Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús
Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

2.1.4. Proporcionalidad

Los impuestos constituyen una "prestación", su origen es un acto de soberanía del Estado, generando como consecuencia una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, unidades o rendimientos, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

Arrijo Vizcaíno conceptúa a este principio de proporcionalidad como: "el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonables de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles para 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"¹⁶

¹⁶ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. Pág. 256.

La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Los impuestos deben de pagarse siempre en moneda del curso legal y que solamente en situaciones excepcionales se admiten pagos en especie.

Para tales efectos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que "el artículo 31, Fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos. "La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben de 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 y por ende le debe otorgar a los contribuyentes mayor capacidad contributiva".¹⁷

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 a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que tengan ingresos elevados tributen de manera cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, esto se logra a través de tarifas progresivas, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, que debe ser gravada diferencialmente conforme con tarifas progresivas para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse a proporción de los ingresos obtenidos

El maestro Hugo Carrasco Iriarte señala que para que exista la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, es importante tomar en cuenta el principio de capacidad económica, capacidad contributiva y del beneficio, y lo expone de la siguiente forma:

¹⁷SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. "Personas Morales. Aplicación Práctica del ISR e IMPAC". 1ª. ed. Méxco. Ed. IDEF. 2003. Pág. 29.

"Capacidad económica es la aptitud de una persona para resolver sus necesidades, ya que sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga; y la capacidad contributiva se da cuando las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva, es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mismo sacrificio factible; y refiere que la capacidad contributiva cuenta con dos elementos que pueden ser:

- Objetivo: Se presenta por la riqueza ostensible de los gobernados, por el patrimonio, la renta o el consumo.
- Subjetivo: Es la aptitud para contribuir; si no hay esa posibilidad, deberá disponerse la no causación impositiva.

Beneficio: la teoría de beneficio ha tratado de fundamentar la capacidad contributiva. En cuanto este punto, Griziotti menciona: "las manifestaciones de la capacidad contributiva, en relación con los beneficios producidos a los contribuyentes por la actividad del Estado y de la sociedad, consisten en la riqueza que se gana, en la riqueza que se gasta y en los beneficios que derivan al contribuyente de una obra de interés público".¹⁸

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que la proporcionalidad en las contribuciones se determina dependiendo del tipo de contribución de que se trate:

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989

Tesis: P. /J. 4/1990

Página: 143

¹⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. "Derecho Fiscal I". 1ª. Ed. México. Iure Editores, 2001. Págs. 97-99.

"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al Impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del Impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo".

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores

ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento a la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S.A. de C.V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo; Adato Green y Chapital Gutiérrez votaron en contra y porque se sobreyera en el juicio. Rodríguez Roldán y Schmill Ordóñez manifestaron que su voto lo emitían en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Díaz Romero expresó que su voto lo emitía acatando un acuerdo previo del Tribunal Pleno y Rocha Díaz y Schmill Ordóñez manifestaron que no estaban conformes con algunas de las consideraciones del proyecto. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1463/88. Química Flúor, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de dieciocho votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flore, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ausente: Fernández Doblado. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García.

Texto de la tesis de jurisprudencia 4/1990 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de jueves dieciocho de enero de 1990. Unanimidad de veinte votos de los ministros: de Silva Nava, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausente: Magaña Cárdenas. México, D. F., a 24 de enero de 1990.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 25, Enero de 1990, Pág. 42.

2.1.5. Equidad

Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas, el Principio de Equidad se debe entender como: "una igualdad de ánimo, un

sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la consecuencia, más que por los mandatos de la justicia y de la ley".¹⁹

Por otra parte por su acepción aristotélica, la equidad 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.

Margáin Manautou Emilio, estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "...sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación..."²⁰

De lo anterior comenta el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno "...se puede desprender una conclusión de que el común denominador en el elemento de Equidad mira fundamentalmente por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia".²¹

Podemos determinar que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo de la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado, por lo tanto 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 establezca y regule

¹⁹ SERRA ROJAS, Andrés. "Derecho Administrativo". T. I. 6ª. ed. México. Ed. Porrúa, S.A. 1974. Págs. 773-774.

²⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano". México. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967. Pág. 109.

²¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. Págs. 259-260.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente jurisprudencia:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Marzo de 2000

Tesis: P. /J. 24/2000

Página: 35

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, 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".

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido

en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

2.1.6. Legalidad Tributaria

En la última parte de la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Federal, se encuentra consignado este principio en las siguientes palabras: "contribuir...de la manera que dispongan las leyes". Esta última parte del precepto constitucional referido, no solo

establece la obligación de contribuir conforme a lo ordenado por las leyes, sino también, de la oportunidad de los contribuyentes de conocer los alcances de las leyes tributarias, es decir, permite al contribuyente conocer hasta donde llegan sus obligaciones fiscales antes de encontrarse en la hipótesis normativa, así como los derechos con los que cuenta frente a la actuación de la autoridad.

Por tal razón el Principio de Legalidad Tributaria puede enunciarse mediante el aforismo "*nullum tributum sine lege*", que quiere decir que no puede haber tributo válido sin una ley que le de origen, por tal motivo toda relación jurídico tributaria debe regularse dentro de un marco legal, es decir, no puede existir ningún tributo sin una ley que le dé origen y fundamento; este principio ha sido y será la base de todo sistema tributario en virtud que representa una garantía de seguridad jurídica para los contribuyentes, debido a que sólo a través de la ley se le permite conocer sus respectivas obligaciones de contribuir al sostenimiento del Estado al igual los medio de defensa que pueda hacer valer frente a los abusos de la autoridad fiscal.

Basándonos en lo antes citado podemos afirmar que la autoridad fiscal no puede llevar a cabo acto, actividad o función alguna en materia fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso concreto, de la misma forma los contribuyentes sólo se encontraran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente que les impongan las leyes fiscales.

Este principio constituye la principal limitación del poder tributario del Estado, toda vez que restringe su actuación y evita con ello actitudes arbitrarias frente a los contribuyentes al pretender exigirles contribuciones que no tienen fundamento en la ley; la finalidad de este principio es el de servir como contrapeso entre los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria al limitar la actuación de la autoridad fiscal así como al de los particulares al cumplimiento de la norma jurídica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente tesis:

Novena Época

No. De Registro: 197,375

Instancia: Pleno Aislada

Fuente: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Noviembre de 1997

Tesis: CXLVIII/97

Página: 78

Materia(s): Administrativa, Constitucional

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE LEY.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 Constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben de contribuir para el gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen sus cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de la legalidad, es útil acudir a la de reserva de la ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquel. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de la ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias, debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterio dentro

de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de la ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias si no solo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que pueda regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precizando lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente solo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria”.

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora Inmobiliaria Dolores, S: A: de C: V: 14 de agosto de 1997. Mayoría de 7 votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo.

Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.
El Tribunal Pleno, en sucesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.

2.2. Principios Teóricos de Adam Smith:

Adam Smith, economista inglés del siglo XVIII, con una gran visión desarrolla en su célebre y clásica obra inicialmente intitulada "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", y a la que con el tiempo y en razón a la brevedad se le conoce simplemente como "Riqueza de las Naciones".

En esta obra, Adam Smith consagra sus mejores esfuerzos, fruto de una gran mentalidad sorprendentemente brillante y abierta, a analizar extensamente las cuestiones fundamentales de la Economía Política, entre las cuales incluye, en el llamado Libro V, un concienzudo estudio acerca de las características esenciales de los tributos.

El citado autor desarrolla los principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídico-fiscal, a efecto de integrar un orden justo que aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa que son las causas de la riqueza, mientras que el abuso tributario desalienta la iniciativa individual, y sólo puede ser causa de pobreza en las naciones que irreflexivamente lo implanten. Adam Smith, influyó indiscutiblemente no solo a los grandes de nuestra disciplina fiscal, sino a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países del mundo occidental.

Expondremos parte de su obra y explicaremos cada uno de los principios:

2.2.1. Principio de Justicia

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen hacer como los gastos de administración de una hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la obediencia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de esas tres fuentes originarias de ingreso (renta, beneficios y salarios), sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual...”

2.2.1.1. Generalidad

En este sentido una ley es general cuando se aplica sin excepción a todas las personas que se coloquen en las hipótesis normativas señaladas por la misma ley, por lo tanto, sólo están obligados los contribuyentes cuando se ubiquen dentro de la hipótesis normativa o hecho generador del impuesto o contribución, y automáticamente quedan obligados al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que instituya la ley tributaria aplicable, del mismo modo tendrán las mismas prerrogativas que éste precepto legal le confiera.

2.2.1.2. Proporcionalidad

La proporcionalidad grava cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes poseen una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufra sea más elevado que el que tenga que soportar los ciudadanos de mediana o

menor capacidad económica, debe por igual cargar con las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes, debe contar con tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano sin que tal incidencia implique la confiscación del patrimonio o el producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del contribuyente, es decir, no debe absorber la totalidad de los ingresos de los contribuyentes debido a que no habría desarrollo en la producción, el ahorro y la inversión.

2.2.2. Principio de Certidumbre

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción y el abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande - según la experiencia de muchas naciones - como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”.

Este principio consiste en que todo impuesto debe poseer firmeza en sus elementos esenciales, para evitar con esto que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad fiscal; dichos elementos son los sujetos, el objeto, la tasa, base y la fecha de pago; también nos sirve a favor del contribuyente un medio de defensa ante la autoridad hacendaria al permitirle conocer previamente sus obligaciones tributarias y limitar así la actuación de la autoridad a lo establecido en la ley fiscal, por lo que los elementos constitutivos de los impuestos deben estar siempre

previstos en la misma; al hablar de certidumbre también se refiere que las leyes tributarias deben de ser claras, sensibles y comprensibles para que los gobernados puedan cumplir cabalmente con sus obligaciones, en consecuencia, la ley debe eliminar todo tipo de tecnicismos excesivos que sean un obstáculo al entendimiento de las obligaciones fiscales y así sea más viable el pago de las contribuciones.

En nuestra opinión este principio no se cumple debido a que nuestras legislaciones tributarias se encuentran saturadas de términos técnicos, procedimientos y métodos de cálculo de impuestos poco o nada accesibles a la mayoría de los contribuyentes, causando un desaliento en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o tener que recurrir a un profesional de la materia hacendaría, ocasionando un gasto más, no importando que éste sea deducible de impuestos.

2.2.3. Principio de Comodidad

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo en la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo.

Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, se halla en libertad de adquirirlos o no, según la plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar”.

Si el pago de un impuesto significa para el contribuyente un sacrificio, luego entonces, el legislador deberá hacer más oportuna la fecha de pago, por lo tanto, deberá de escoger fechas que en atención a la naturaleza del gravamen sean más ventajosas para el

causante, ocasionando que le resulte más práctico y cómodo para el contribuyente cumplir con sus deberes tributarios al igual que sean en lugares convenientes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2.2.4. Principio de Economía

“...Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo mas que se pueda...”.

Adam Smith señaló que son cuatro las causas que hacen que los tributos o el sistema tributario, pueda llegar a ser antieconómico; de uno o de otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el soberano.²²

Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes:

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

Para recaudar el impuesto, el Estado no debe de tener un gran número de empleados para la recaudación del mismo, ya que sus sueldos pueden desvanecer el ingreso obtenido.

“...segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a las gentes para que se dediquen a ciertas

²² SMITH, ADAM. “Investigación de la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones”. México. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1958. Págs. 726-728 (nota 85).

actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil... ”

Un elevado impuesto desalienta al contribuyente a ser más productivo, debido a que el producto de sus actividades se ve mermado en tal forma, que le es inconveniente tener otros ingresos, ya que estos no se ven reflejados en sus bolsillos.

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

Las multas en que incurren los contribuyentes al tratar de evadir el pago de los impuestos, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pueda derivar del empleo de sus capitales, originando una serie de consecuencias no propicias para la economía del país como fuentes de trabajo entre otros.

“...cuarto y finalmente, cuando se sujeta los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso.

Someter a los causantes a frecuentes visitas de los recaudadores de impuestos y tener como política recaudatoria el terrorismo fiscal, aparte de desalentar la productividad de los contribuyentes, les

ocasiona demasiadas molestias con lo cual se dificulta el desarrollo de diversas actividades económicas.

2.3. Elementos

Los elementos de los impuestos son todos aquellos presupuestos indispensables de todo tributo que deben estar establecidos en la ley para que éste pueda tener validez jurídica, y que da origen a la relación jurídica tributaria, que tiene como contenido el pago de tributos a favor del Fisco Federal, y que representa un enlace o vínculo jurídico entre dos personas, una acreedor que tiene derecho a demandar la prestación, y otra el de deudor que tiene la obligación de cubrirla, para que se conozca a ciencia cierta cuando ha nacido el deber conducente, quien debe pagarlo y a quien compete determinarlo y exigirlo; dichos elementos son los siguientes:

2.3.1. Sujetos

En el derecho tributario administrativo, el sujeto es el primer elemento del impuesto que interviene en la relación jurídico tributaria y este puede ser de dos clases:

- **Sujeto Activo:** en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones en los términos fijados por la ley. Sin embargo es la autoridad encargada de llevar a cabo procedimientos administrativos que culminarán con el pago de la obligación fiscal no determinada ni liquidada por el contribuyente. Por lo tanto, podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea Federación, estado o municipios y el Distrito Federal, y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos. En resumen el sujeto activo son aquellas autoridades

que tienen la facultad para establecerlos, liquidarlos y recaudarlos.

- **Sujeto Pasivo o Administrado:** en el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que, conforme a la Teoría General del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma, y siempre será el gobernado:

Dentro de nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador del tributo, independientemente del lugar en donde se tenga su domicilio.

En la Revista Jurídica y Pericial la Dra. Margarita Palomino Guerrero hace un análisis magnífico, con respecto a la tesis jurisprudencial, que establece los dos nuevos elementos del sujeto de la relación jurídico tributaria

“El artículo 1º del Código Fiscal Federal al establecer que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas... lo que nos permite afirmar que existen dos clases de sujetos pasivos en la relación jurídico tributaria, a saber:

- **Personas Físicas:** o sea 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 aún 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.
- **Personas Morales:** constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social.

Bajo este contexto, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo cuando su actuar (hecho generador), está regulado dentro de una hipótesis normativa, de tal suerte que cuando coincide el hecho generador y el hecho imponible automáticamente surge la relación jurídica-tributaria y por ende el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

En donde el sujeto activo de la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, de acuerdo a lo que establece el artículo 31 fracción IV Constitucional.

El sujeto activo tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, incluso hacer efectivo su cumplimiento por vías coactivas, ya que el Estado no puede renunciar a la obtención de ingresos porque con éstos estará en posibilidad de satisfacer las necesidades de la sociedad y así dar cumplimiento al fin último del Estado (fin común).

Cabe señalar que dentro de la relación jurídico-tributaria pueden ser sujetos activos los denominados organismos fiscales autónomos, toda vez que tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo incluso el procedimiento administrativo de ejecución.

Como hemos señalado en la relación jurídico tributaria existen dos sujetos el activo y el pasivo, respecto a este último podemos definirlo como la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación toda vez que actualizó la hipótesis normativa, con lo que automáticamente se configuran a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones.

En este sentido, puede ocurrir que la contribución no sea enterada por la persona que no realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una u otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto. Lo anterior implica necesariamente que estemos frente a dos tipos de sujetos pasivos, a saber, sujeto pasivo formal y el sujeto pasivo material.

- **Sujeto Pasivo Formal:** Son las personas físicas o morales obligadas a contribuir para los gastos públicos del Estado, de acuerdo con las leyes fiscales respectivas, es decir, son quienes realizan directa o personalmente los hechos o situaciones jurídicas previstas y que dan nacimiento a la obligación contributiva o tributaria. A partir de lo que establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación podemos afirmar que el propio Código reconoce a los sujetos pasivos indirectos o por deuda ajena, es decir, nos referimos a los responsables solidarios, quienes tienen la comisión de terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago del crédito fiscal, que originalmente la ley establece para el sujeto pasivo directo, sin embargo dicha responsabilidad se adquiere por sustitución o por solidaridad respecto al obligado principal.
- **Sujeto Pasivo Material:** Se identifica claramente en los impuestos indirectos es decir, el sujeto pasivo que adquiere el bien o el servicio y que paga el tributo, en su carácter de consumidor final, es quien realmente paga el tributo, a diferencia del sujeto pasivo formal que por disposición de ley únicamente traslada y entera el impuesto al fisco federal.

A partir del criterio emitido por la Corte, en impuestos indirectos se puede reconocer no sólo el sujeto pasivo que sostiene la Corte radica en: Cuando se trate de amparos concedidos contra las disposiciones que establecen los elementos de un impuesto indirecto de traslado como es el Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Especiales de Producción y Servicios, y en su momento el Impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, deben de tomarse en consideración las siguientes particularidades:

- Este tipo de tributos no impactan necesariamente, en el patrimonio del contribuyente productor o comerciante.
- Impactan en un tercero llamado consumidor final o sujeto pasivo material, quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo.
- El contribuyente sujeto pasivo formal, por disposición expresa de la ley traslada y entera el impuesto al fisco federal.

Por lo que cuando se configure el pago de lo indebido y el contribuyente decida solicitar en términos de lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la devolución, se deberá acreditar ante la autoridad fiscal que efectivamente se efectuó la retención. Es decir, cuando el contribuyente haya trasladado y enterado el impuesto y posteriormente solicite devolución directamente a favor de los consumidores finales, éstos deberán perfectamente identificados en la repercusión del tributo, incluso cuando el consumidor final o adquirente del bien o servicio de que se trate haya obtenido sentencia firme del órgano jurisdiccional competente que reconozca ese derecho.

De tal suerte que el comerciante o empresario que haya absorbido la carga tributaria o cuando el contribuyente haya trasladado y enterado la contribución y solicite a favor de los consumidores finales la devolución del pago de lo indebido, estarán legitimados para solicitar y recibir dicha solicitud.²³

Para constatar lo antes detallado por la Dra. Palomino, anexamos la jurisprudencia, motivo del análisis anterior:

No. Registro: 185,248

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVII, Enero de 2003

Tesis: P. /J. 52/2002

Página: 5

"BIENES Y SERVICIOS Suntuarios, Efectos de la Sentencia que otorga el Amparo contra el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, que establece un impuesto a la

²³ PALOMINO GUERRERO, Margarita. "Nuevos elementos del sujeto de la relación jurídico tributaria" Verbo en Revista Jurisprudencia. Méxco. Instituto Nacional de Desarrollo Jurídico. No. 2, año I. Abril-junio 2003. Págs.28- 30.

ENAJENACIÓN CORRESPONDIENTE (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS).

Conforme al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la declaración de Inconstitucionalidad de un precepto que regula un tributo implica la protección de la Justicia Federal respecto de su aplicación presente y futura; sin embargo, cuando se trata del amparo concedido contra la disposición que establece los elementos de un impuesto indirecto de traslado obligatorio, como lo es el impuesto sobre bienes y servicios suntuarios previsto en el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, deben tomarse en consideración diversas particularidades que derivan del hecho de que ese tributo no impacta, necesariamente, en el patrimonio del contribuyente, productor o comerciante, sino en el de un tercero, consumidor final (sujeto pasivo material), quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo, en tanto que el contribuyente (sujeto pasivo formal), por disposición de la ley, únicamente traslada y entera el impuesto al fisco federal. En esa tesitura, procederá la devolución del referido impuesto enterado al fisco en cumplimiento del fallo protector y, en términos de lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se acredite ante la autoridad fiscal competente estar en uno de los supuestos siguientes: a) Cuando el contribuyente (sujeto pasivo formal) haya absorbido la carga tributaria con su propio peculio y, por ende, haya enterado el impuesto respectivo sin trasladarlo a los consumidores, b) Cuando el contribuyente haya trasladado y enterado la contribución y solicite la devolución directamente a favor de los consumidores finales perfectamente identificados que sufrieron la repercusión del tributo; y, c) Cuando el consumidor final o adquirente del bien o servicio de que se trate, haya obtenido resolución o sentencia firme del órgano jurisdiccional competente que le reconozca ese derecho. Por tanto, el comerciante o empresario, en las dos primeras hipótesis, y el consumidor final en la última, se encuentran legitimados para solicitar la devolución de las cantidades enteradas al fisco federal por concepto del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, con motivo de la concesión de la protección constitucional, la cual, además, dará lugar a que, en el

futuro, cuando realicen la respectiva enajenación o prestación de servicios, no tengan la obligación de realizar el traslado correspondiente ni de cubrir el monto del referido impuesto”.

Amparo en revisión 310/2002. Summa Compañía Automotriz, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretarios: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos, Teódulo Ángeles Espino y Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 400/2002. Parrin, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teódulo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 255/2002. Perfil Cuadra, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teódulo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 433/2002. Somet, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teódulo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 458/2002. Milenio Motors, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el asunto Humberto Román Palacios. Secretarios: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos, Teódulo Ángeles Espino y Pedro Arroyo Soto.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy diez de diciembre en curso, aprobó, con el número 52/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diez de diciembre de dos mil dos.

2.3.2. Objeto

El objeto es materia sobre la cual recae el impuesto, es decir, los hechos o circunstancias que generan el gravamen, el objeto se refiere al capital, la renta o el consumo, en virtud de los cuales una persona física o moral, nacional o extranjera se encuentra obligada a contribuir, así tenemos por ejemplo al impuesto sobre la renta cuyo objeto son los ingresos que percibe el sujeto pasivo, como consecuencia del desarrollo de ciertas actividades industriales, comerciales, profesionales, agrícolas o ganaderas.

2.3.3. Base

La base del impuesto es la cuantía, el monto de los ingresos o el valor de las cosas sobre las cuales se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo de la contribución, es decir, es aquella cantidad concreta que servirá para determinar el gravamen a cargo del contribuyente.

En este orden de ideas, es importante mencionar que la ley debe señalar de forma precisa cuál es la porción de ingreso a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para determinar el monto del impuesto a cargo del contribuyente.

2.3.4. Unidad

La unidad del impuesto también denominada unidad fiscal, es la cantidad o medida de longitud, peso, volumen, litraje o valor sobre la que la ley fija una cantidad específica que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente, es decir sirve como base para determinar el pago del tributo por ejemplo, un litro de vino o un kilo de oro.

2.3.5. Tasa

La tasa de la contribución se expresa en forma de porcentaje o tanto por ciento, que se aplica a la base del impuesto.

2.3.6. Tarifa

La tarifa de la contribución está constituida por la lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario, es decir, para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.

En nuestra legislación se contempla la combinación de cuotas y tasas aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a una base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar; en este sentido es importante señalar que la cuota es la cantidad de dinero que se percibe por unidad fiscal.

2.3.7. Época De Pago

La época o fecha de pago es variable y diversificada, por lo que debemos atender a ley específica, ya sea federal, estatal o municipal;

para saber si nos encontramos en la situación jurídica o de hecho que nos obliga a pagar en un período determinado.

Al respecto, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se paguen en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que a continuación se indica:

I Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas las enterarán a más tardar el día diecisiete del mes de calendario inmediato posterior al de la terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

En el caso de las contribuciones que se deban pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga el pago en la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido. Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

2.3.8. Obligaciones

Las obligaciones fiscales son el vínculo jurídico que se da entre el sujeto activo que siempre es el Estado y el sujeto pasivo que siempre es el contribuyente o gobernado y que puede consistir en un dar, hacer, no hacer y permitir.

En el caso de dar podríamos decir a nivel ejemplo el pago; en el caso de hacer sería llevar contabilidad, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar declaraciones, entre otras; en el caso de no hacer podríamos mencionar el no llevar doble contabilidad, no omitir ingresos; y en el de permitir sería revisiones de la autoridad en su facultad de comprobación.

CAPÍTULO TRES

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1. Antecedentes de Impuesto Sobre la Renta

El impuesto sobre la renta nació en Inglaterra. Ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Posteriormente fue derogado. El sucesor de Pitt, Addington, volvió a establecerlo en 1803, cuando se inició nuevamente la guerra.

En Francia la reforma fiscal se inicia a raíz de la Revolución de 1848 y durante cuarenta años se lucha hasta que se triunfa en 1888. El proyecto de Poincaré es discutido por el parlamento francés, y aprobado definitivamente, entrando en vigor desde 1895 una forma específica del impuesto sobre la renta.

En México, a partir del periodo posrevolucionario, el 20 de julio de 1921, se publicó una ley que estableció un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre ingresos o ganancias particulares.

Fue una ley con una vida muy efímera, pues sólo tuvo un mes de vigencia, conocida también como Ley del Centenario, ésta se dividía en cuatro en cuatro capítulos denominados cédulas:

- Del ejercicio del comercio y de la industria.
- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artísticas o innominada.
- Del trabajo a sueldo o salario.
- De la colocación de dinero o valores de crédito

No hubo cédulas para la agricultura ni para la ganadería.

La base gravable del impuesto en comento, era el ingreso o ganancia bruta obtenida en agosto de 1921, en razón que el impuesto se determinó sobre los ingresos o ganancias brutas, no se gravó a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad contributiva, además, esta ley señalaba como sujetos del impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros, independientemente de su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara en territorio nacional.

Este impuesto se pagó en septiembre de 1921 mediante estampillas que llevaban impresa la palabra "Centenario", y para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley, se crearon los Consulados y Juntas Calificadoras Regionales.

La Ley del 21 de febrero de 1924, se promulgó como 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; se estructuró en dos capítulos, el primero para las personas físicas que obtuvieran ingresos por su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios, emolumentos y, el segundo, para las sociedades y empresas.

La base gravable de este tributo era la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año, y a diferencia de la Ley del Centenario, no gravaba los ingresos brutos. Para la determinación del impuesto se permitía efectuar deducciones de los ingresos, de esta forma constituye el antecedente más remoto del impuesto sobre la

renta, ya que permitió gravar únicamente la utilidad obtenida, que es la que produce el incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes. El impuesto se pagaba por medio de estampillas y debían formularse declaraciones en las formas aprobadas por la autoridad fiscal; se estableció un plazo de cinco años para que el Estado cobrara los impuestos y las multas, transcurrido el mismo, caducaban las facultades de la autoridad fiscal para tales efectos.

La Ley del 18 de marzo de 1925 fue la primera en llamarse "Ley del Impuesto Sobre la Renta", tuvo una vigencia de 16 años, se definió en ella lo que debía entenderse por ingreso y por primera vez se le dio consideración al ingreso en crédito. Con esta ley la forma de pago se modificó ya que podía pagarse en efectivo o a través de timbres; a los diversos capítulos que agrupaban a los causantes para este impuesto se le llamo "cédulas", que se dividieron en siete, y comprendían: comercio, industria, agricultura, imposición de capitales, explotación del subsuelo o concesiones, sueldos y honorarios de profesionistas; además se permitía la deducción de cargas familiares en atención al número de personas que sostuviera el contribuyente; con relación a los rendimientos de capital se incluyó por primera vez en la legislación fiscal mexicana el concepto de interés presunto.

En la Ley del Impuesto de la Renta Sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939, la Federación lograría una participación adicional en las utilidades que obtuvieran en demasía los contribuyentes que percibieran ingresos anuales superiores a los \$1000.00, se consideraba utilidad excedente la que se obtuviera en exceso del 15% del capital contable o del 20% de los ingresos en caso de que aquel no existiera. Esta ley fue abrogada el 31 de diciembre de 1941.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941, agrupó en cédulas a los diversos contribuyentes del impuesto sobre la renta; la cédula I se refería al comercio, industria y agricultura; la cédula II gravaba los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamientos de negocios comerciales, industriales y agrícolas; la cédula III comprendía las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o concesiones otorgados por el Gobierno

Federal, los Estados o Municipios; la cédula IV gravaba los sueldos, y finalmente la cédula V a quienes ejercían una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Como podemos observar esta ley gravó por primera vez las ganancias que obtuvieran los accionistas de las sociedades mexicanas y extranjeras que operaran en territorio nacional. En 1948 se estableció para los contribuyentes en la cédula I, la obligación de efectuar pagos provisionales del impuesto o anticipos, los cuales se calculaban tomando como base la utilidad declarada en el ejercicio fiscal anterior.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953, agrupaba a los contribuyentes en 7 cédulas: comercio; industria; agricultura, ganadería y pesca; remuneración del trabajo personal; honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; imposición de capitales; regalías y enajenación de concesiones. Por primera vez se consignaron en ley las deducciones que podrían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual significó un importante avance al adecuarse a la obligación constitucional relativa a que las contribuciones deban establecerse en una ley y no en un reglamento.

En los últimos títulos de ley se regulaba el recurso administrativo de reconsideración, en el que se disponía que los contribuyentes, pudieran interponerlo por escrito ante el Director del Impuesto Sobre la Renta, a efecto de impugnar las resoluciones dictadas por los organismos liquidadores.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, tuvo una vigencia de 16 años, en ella se abandonó por primera vez el sistema cédular y se dividió en dos títulos, el primero para el impuesto global de las empresas y, el segundo, para el impuesto global de las personas físicas.

Se incluyeron en este cuerpo legal, las deducciones que podían efectuar los contribuyentes para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto; además, se incluyeron como sujetos del impuesto

no solo a las personas físicas y las personas morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca; sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil, las cuales tenían que determinar el impuesto en la misma forma que lo hacían los demás contribuyentes, también se permitió por primera vez que los contribuyentes dedujeran de la utilidad gravable del ejercicio fiscal las pérdidas fiscales incurridas en los cinco ejercicios fiscales anteriores.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980, se gravaron por primera vez todos los ingresos de las personas morales, tanto los de naturaleza civil como de derecho público, asimismo los provenientes de actividades empresariales, lo que significó un cambio respecto de la ley de 1964. Tratándose de utilidades y dividendos distribuidos por las empresas del extranjero a los residentes en el país, se permitió a éstos, acreditar contra el impuesto sobre la renta que les correspondiera pagar, la parte proporcional de dicho impuesto que hubiesen cubierto las empresas en el extranjero.

Además se estableció un mecanismo de ajuste en el costo de adquisición que pudieran emplear las sociedades mercantiles para determinar la ganancia en la enajenación de terrenos, construcciones y acciones, basado en el número de años que conservaran en su poder los bienes respectivos. Se facultó a las autoridades fiscales para que pudieran, en determinadas circunstancias, verificar y, en su caso, rectificar los precios de enajenación de bienes por la prestación de servicios.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1981, surgieron diferentes cambios. Se estableció un régimen en la enajenación de acciones, quedando gravadas las ganancias; se creó un capítulo especial para las sociedades mercantiles controladoras; y los aspectos generales pasaron a formar parte del nuevo Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1º de octubre de 1982.

En 1983 la Ley del Impuesto Sobre la Renta, continuó la reducción a las tarifas aplicables a las personas físicas de bajos ingresos, se creó el título VI relativo a los estímulos fiscales.

En 1984, la Ley en comento creó la línea de contribuyentes menores, hubo reducción a las tarifas a personas físicas, por primera vez se hizo retención de impuestos a profesionistas y arrendadores, y hubo estímulos fiscales en inversiones en cuentas especiales.

En 1985 la Ley del Impuesto Sobre la Renta continuó la política de reducción de tarifa a personas físicas; hubo adecuaciones en el tratamiento de los dividendos. En 1986 se propuso un cambio de régimen de dividendos del sistema de deducción al de acreditamiento.

En 1986 por primera vez se establece la presentación de declaraciones informativas y el uso de máquinas registradoras; la propuesta en relación al régimen de dividendos diferidos para 1987, se continúa con la reducción de tarifas a personas físicas.

En 1987 la Ley del Impuesto Sobre la Renta redujo la tarifa a personas físicas y fijó una tasa única del 35% a las sociedades mercantiles, desapareció la propuesta de 1986 para el régimen de dividendos diferida para 1987; ampliaron la base gravable, existió por primera vez la determinación del componente inflacionario y deducción opcional de las inversiones, se autorizó la deducción de las compras, y se creó el título VII referido al sistema tradicional para actividades empresariales. De 1987 a 1990 comenzó la época de transición.

En 1988 la línea de contribuyentes menores pasó a 32 veces el salario mínimo anual, y las tarifas de personas físicas se indexaron con los aumentos de los salarios mínimos, comenzó la política de simplificación de trámites administrativos, en este mismo año se derogó el sistema tradicional; se cambió el sistema de deducción de los dividendos por el de retención; se eliminó la deducción de salario mínimo para personas físicas y se permitió el acreditamiento de un 10% contra el impuesto resultante; se redujeron las tasas máximas de impuestos del 42% al 37% para 1989, 36% para 1990 y del 35% para 1991 en adelante a sociedades mercantiles, y del 55% al 40% para

personas físicas; se creó el impuesto al activo de las empresas a razón de un 2%.

En 1989 se redujo al mínimo el régimen de Contribuyentes Menores; se creó un régimen opcional para las actividades empresariales para personas físicas, se reestructuró el régimen para empresas controladoras y controladas; se redujo a una tasa máxima del 35% para personas físicas y del 36% para personas morales; y se estableció la obligación de presentar pagos provisionales mensuales a las personas físicas.

En 1990 se crearon dos regímenes simplificados para las personas morales y para las personas físicas con actividades empresariales; se redujeron las tarifas de personas físicas y se les dio un subsidio a los asalariados; se transformó el título III al "De las Personas Morales No Contribuyentes"; los derechos de autor pasaron al capítulo II, honorarios del título IV, en lugar del capítulo IX "De los Demás Ingresos" y dejan de ser exentos del artículo 77 fracción XXVIII de la Ley en análisis.

En 1991 fue creado el impuesto corporativo, se definieron las operaciones de escisión (escidente y escindidas), se limitaron los subsidios a personas físicas, por primera vez se permitieron los automóviles utilitarios y se igualaron los plazos de pagos provisionales hasta los días 17 del mes correspondiente.

El 20 de julio de 1992, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación 28 modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y un cambio de la Ley del Impuesto al Activo y no hubo nuevas disposiciones al final del 1992 como se venía presentando año con año, y se continuó dándoles vigencia por un año más, o sea, hasta el 28 de febrero de 1994.

En 1993 se incluyeron las operaciones financieras; se redujo la tasa impositiva al 34% para actividades empresariales, factor 1.515; se estableció el crédito general para trabajadores; y se exentaron las regalías por derechos de autor.

En 1994, se estableció el beneficio de la deducción inmediata a un mayor número de contribuyentes y la determinación presuntiva de ingresos por servicios personales independientes; se incremento el crédito al salario; se gravó un mayor número de situaciones a personas que no residieran en el país; y hubo una actualización de tarifas y tablas.

En 1995, se creó la Sección III, Capítulo VI, Título IV "De las Personas que Realicen Actividades Exclusivamente con Público en General"; disminución de las perdidas fiscales en diez años y cinco años para las pérdidas cambiarias o por inflación, tratamiento de los intereses moratorios proveniente de contratos de préstamos, para inversiones o gastos para deducirlos hasta el límite en que la Ley los considerara deducibles; y se incrementaron los porcentajes de deducibilidad de las inversiones.

En 1996, se acreditó el impuesto pagado en el extranjero en diferentes operaciones, se crearon métodos para determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones con partes relacionadas con precios y montos distintos de los utilizados con partes independientes y costos comparables; actividades empresariales desarrolladas a través del fideicomiso y asociaciones en participación.

En 1997, se creó el Régimen de Pequeños Contribuyentes, y se derogó el de Contribuyentes Menores; se establecen los países en jurisdicciones de baja imposición fiscal y los que tiene un régimen de impuesto territorial; se crean las aportaciones voluntarias de aportaciones y patrones; los contribuyentes podían optar por aplicar un crédito fiscal por las inversiones adicionales en investigación y desarrollo en tecnología.

En 1998, se crea el "Régimen de Consolidación Fiscal"; se establece el sistema de utilidades reinvertidas; aumento de las tasas del 35% para personas morales y del 40 % para personas físicas; se establece el régimen por inversiones en JUBIF; en crédito fiscal por inversiones y gastos en inversión y desarrollo de tecnología se deroga del Impuesto Sobre la Renta y se establece dentro de la Ley de Ingresos de la Federación para 1999.

En 1999, se elimina el doble gravamen a los dividendos fictos; se adecua la consolidación de empresas; régimen aplicable a los intereses derivados de operaciones de inversión, declaraciones informativas anuales.

En el 2000, hay reformas a Régimen de Pequeños Contribuyentes.

En el 2001, Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, con las siguientes modificaciones en la estructura de la Ley:

- Numeración progresiva del 1/221.
- Título II- Capítulo III del Ajuste por Inflación.
- Título IV – Capítulo II Sección I, incluye las actividades empresariales y profesionales
- En la Sección II el Régimen Intermedio de las personas físicas con actividades empresariales
- Capítulo VIII – De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
- Título VI – De los territorios con regimenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales repartidas en dos secciones.
- Noventa fracciones transitorias.

En el 2002/03, se adecua la nueva ley con 74 artículos modificados y 6 artículos nuevos (16Bis; 121Bis; 136Bis; 154Bis; 188Bis y 222); determinación del costo fiscal por enajenación de acciones; precisión en gastos de previsión social; contratos de fletamento; contratación de discapacitados, reformas al Impuesto Sobre Crédito al Salario.

2003/04, se reforma el artículo 109, los trabajadores al servicio del Estado, quedaran sujetos a cubrir impuesto si exceden de los limites establecidos; se adicionan los artículos 223 y 224, para incluir los fideicomisos cuya única actividad sea la construcción o adquisición de inmuebles y los requisitos a cumplir; otras dos adiciones y cinco derogaciones relativas a la derogación del Sobre Crédito al Salario.

En el 2004, la Ley agrupa dentro de siete títulos las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes de acuerdo a su personalidad

jurídica, residencia y ubicación de la fuente de ingresos, la base gravable y tasa del impuesto en el artículo 10, señala que la base gravable es el resultado fiscal obtenido de disminuir los ingresos acumulables de las deducciones autorizadas por la Ley y las pérdidas pendientes de aplicar de otros ejercicios, así como las utilidades reinvertidas, aplicando al resultado obtenido la tasa del 33%.

El impuesto corporativo, aplicación del factor 1.5152 sobre el dividendo que no viene de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta para determinar la base del impuesto.

En el 2005 las principales modificaciones que tuvo la Ley del Impuesto sobre la renta fueron las siguientes:

Se reformó el primer párrafo del artículo 10, de la Ley de la Materia, para reducir la tasa del impuesto aplicable a personas morales, para llevarla a una tasa del 28%, lo anterior es desgravado paulatinamente, por lo que en el ejercicio 2005, la tasa aplicable será del 30% y para el 2006 será del 28%, quedando así como establece la Ley en el 2007.

En la fracción II se indica que la utilidad fiscal del ejercicio disminuirá:

- a) la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- b) Las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Es así como se obtendrá nuestra base gravable para aplicarle a la tasa el porcentaje correspondiente.

Se reformó el primer párrafo del artículo 11, para ajustar el factor que se aplica en la distribución de dividendos como consecuencia de la reducción de la tasa del impuesto sobre la renta, aplicable a las personas morales, cuyo factor para el 2005 será de 1.4286, en el 2006 será de 1.4085 y para el 2007 será de 1.3889.

En el artículo 29 se reformó la fracción II, para retornar al esquema de deducción de Costo de lo Vendido, de esta manera la adquisición de mercancías se sustituye por el costo de ventas.

En el artículo 31 se adiciona un segundo párrafo a la fracción III, para establecer la obligación de que los pagos de consumo de combustible para vehículos automotores se efectúe mediante cheque nominativo, tarjetas de crédito, débito, servicio o monedero electrónico; aún cuando dichos consumos sean inferiores a \$2,000.00, dicha disposición entrará en vigor a partir del 1º de julio de 2005, con base en el artículo undécimo, fracción II, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el artículo 32 se reformó el último párrafo de la fracción I, para establecer que no serán deducibles los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso proporcionados a los trabajadores; asimismo se eliminó la referencia de los artículos 115 y 116, toda vez que el crédito al salario desaparece y en su lugar se aplica el subsidio para el empleo y la nivelación del ingreso.

3.2. Concepto de Renta

Renta viene del latín (reedita, utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra). El concepto de renta en materia fiscal es el más importante para el impuesto que recae sobre dicho ingreso global.²⁴

En diversas legislaciones que establecen el impuesto sobre la renta no se da un concepto específico de renta y simplemente se señala que están obligados al impuesto correspondiente los sujetos que perciban ingresos, cualquiera que sea su fuente, o se señalan los tipos de sujetos y las situaciones por las que se causa el gravamen.

²⁴ GIL VALDIVIA, Gerardo. "Renta". Verlo en DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. T. P-Z. Op. Cit. Pág. 2785.

Podemos concluir con lo antes citado, que se denomina Renta al producto del capital, del trabajo o a la combinación de ambos. Se puede distinguir entre renta bruta que es el ingreso total percibido sin deducción alguna; renta neta que es el resultado de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de ese ingreso y finalmente la renta libre que es aquella que se obtiene después de deducir de los ingresos brutos los gastos necesarios para la obtención de la renta.

En esta postura, es importante señalar que la renta o ingreso gravable, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, no es cualquier ingreso o beneficio económico, sino tan sólo la obtención de un rendimiento o utilidad que se materializa en la percepción de un bien o derecho, es decir, un ingreso real que se incorpora al patrimonio del contribuyente, pudiendo éste disponerlo libremente para los fines que estime convenientes, como el ahorro, la inversión o el consumo; y que mientras no exista dicho ingreso no puede haber gravamen.

3.3. Naturaleza Jurídica del Impuesto Sobre la Renta

El impuesto sobre la renta en nuestro país se ha convertido sin duda alguna, en la contribución que más ingresos genera para la Federación, de ahí la importancia de su estudio y en consecuencia de su naturaleza jurídica.

Este impuesto muestra de forma efectiva el fin que persigue un Estado a través de la relación jurídico-tributaria, es decir, a través del vínculo legal que se genera entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es el de exigir a todos los ciudadanos el contribuir en función de su capacidad contributiva al sostenimiento de los gastos públicos; por lo tanto podemos afirmar que la naturaleza jurídica de este gravamen es la de ser un acto que deriva del ejercicio del poder público; en otros términos, se trata de un deber jurídico a cargo de los contribuyentes que deben cubrirlo aún en contra de su voluntad, ya que el impuesto deriva de la soberanía y de la potestad tributaria del Estado.

3.4. Elementos del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas

Como mencionamos en el capítulo Segundo de esta tesis, los elementos de los impuestos son aquellos supuestos sin los cuales no puede tener validez jurídica ningún tributo, y que en el caso del impuesto sobre la renta de conformidad con el cuerpo legal en vigor son los siguientes:

3.4.1. Sujetos

Existen dos tipos de sujetos que conforman la relación jurídica-tributaria y son: el sujeto pasivo que son los que están obligados al pago del impuesto y los sujetos activos que son los acreedores del impuesto y que además pueden recibir el pago del mismo.

Los Sujetos Pasivos conforme al artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son las personas físicas y morales, y son los siguientes:

Artículo 1° "Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste".

De acuerdo al artículo anterior es necesario establecer qué es residencia para efectos fiscales, para así determinar si se es o no

contribuyente de este impuesto, y la definición la encontramos en el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación de la siguiente forma:

PERSONAS FÍSICA

El artículo 9º del Código Fiscal de la Federación textualmente indica:

“Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

Consideradas residentes en nuestro país también estarán obligadas a pagar el Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

PERSONAS QUE DEJEN DE SER RESIDENTES EN MÉXICO

Las personas físicas o morales, que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días

inmediatos anteriores a aquel en el que suceda el cambio de residencia fiscal”.

Esto significa que cuando una persona física extranjera tiene establecida su casa habitación en México por ese sólo hecho se le considerará residente en nuestro país; y como consecuencia, estará obligada al pago del impuesto sobre la renta; excepto cuando haya permanecido en otro país por más de 183 días en el año de calendario y pruebe haber adquirido en ese otro país la residencia para efectos fiscales.

El artículo 2º de la Ley en cita, expresa que es un establecimiento permanente “cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3º de esta Ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos según el artículo 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados

con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país.

Lo dispuesto en este párrafo, sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 216-Bis de esta Ley.

Para los efectos de este artículo se entiende por operación de maquila la definida en los términos del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.

Es de gran importancia que tengamos presente lo que en el artículo 3º de la ley en comento se refiere a los establecimientos no permanentes:

"No se considerará que constituye establecimiento permanente:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país”.

Finalmente, las personas morales nacionales, es decir, aquellas que se constituyen de conformidad con las leyes mexicanas se consideran residentes en territorio nacional y en consecuencia, estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan de conformidad con la fracción I, del artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como existe en toda relación jurídico-tributaria el sujeto activo es el acreedor del impuesto y que además pueden recibir el pago del mismo. En otras palabras, es el organismo público con las atribuciones legales para exigir el pago del impuesto, y que en nuestro país es la Federación.

3.4.2. Objeto

Como mencionamos en el Capítulo II llamado Impuestos, el objeto del impuesto es la materia sobre la cual recae el gravamen, lo que significa que en la especie es el ingreso obtenido del impuesto, es decir, todo aquel incremento bruto de activos o disminución de pasivos

experimentando por una persona ya sea física o moral, y que además, tiene efecto en su utilidad neta durante un periodo contable como resultado de sus operaciones o actividades normales; dicho de otra manera, este impuesto grava los ingresos que modifiquen el patrimonio del contribuyente proveniente del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; grava la totalidad de ingresos acumulables que deriven de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca y el ingreso de las personas físicas constituido en impuesto al producto del trabajo, producto y rendimiento de capital y al ingreso de las personas físicas.

En este orden de ideas, el Licenciado Enrique Calvo Nicolau define al ingreso como: "...Toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona..."²⁵

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, la situación jurídica o de hecho que deben efectuar las personas morales para ser causantes del impuesto es la obtención de ingresos, sin embargo dicho término no está definido en dicho ordenamiento. Recordemos que el objeto es la realidad económica sujeta a imposición.

De acuerdo con Gerardo Gil Valdivia, el ingreso fiscal es el concepto más importante para el impuesto sobre la renta, "...se entiende como ingreso para efectos fiscales, la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un periodo determinado", por tanto, la renta es la suma de todos los ingresos netos que elevan la capacidad económica del perceptor²⁶.

El ingreso "...puede ser dinero, o cualquier otra ganancia o rendimiento de naturaleza económica, obteniendo durante cierto periodo de tiempo, también, ingreso puede referirse a un individuo, o a una entidad, a una corporación o a un gobierno.

²⁵ CALVO NICOLAU, Enrique. "Tratado de Impuesto sobre la Renta". T. I. México. Ed. Themis. Pág. 395.

²⁶ GIL VALDIVIA, Gerardo. "Ingreso Fiscal. Verlo en DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. T. I-O. Op. Cit. Pág. 1716.

Aunque el ingreso se suele medir en términos monetarios, a veces se utilizan otro tipo de medidas, sobre todo en la teoría económica. La renta real no representa el ingreso monetario, sino la capacidad que determinada cantidad monetaria tiene para adquirir bienes y servicios, cuyos precios están sujetos a variaciones”.²⁷

Para el maestro Hugo Carrasco Iriarte “...El objeto del Impuesto Sobre la Renta es gravar los ingresos percibidos en determinado tiempo...”.²⁸

Debemos entender ahora lo que el artículo 1º de la ley señalada “Ingreso”; que el mencionado artículo, establece como materia impositiva a todas aquellas cantidades que aumentan el haber patrimonial de los contribuyentes independientemente de la ubicación de las fuentes de riqueza.

En materia tributaria es necesario hacer una diferencia entre ingresos llamados acumulables y los conocidos como no acumulables, ya que de esto dependerá indiscutiblemente la correcta integración de la base gravable de los contribuyentes ya sea persona física o moral, y en consecuencia el cumplimiento de su obligación tributaria.

Dentro de los ingresos no acumulables, como lo habíamos mencionado anteriormente, el objeto del impuesto sobre la renta, son los ingresos, es decir, todas aquellas cuantías que aumentan el patrimonio de los contribuyentes; sin embargo, no todo tipo de ingresos serán materia impositiva para la ley de referencia, sino que existen los llamados ingresos no acumulables o no gravables, que son aquellos que no se suman a los ingresos acumulables que sí son tomados en cuenta para determinar la base gravable de los sujetos pasivos.

“En la legislación fiscal mexicana y principalmente en Ley Impuesto Sobre la Renta no existe el concepto de ingreso como tal, se menciona que se podrá acumular como ingreso al denominado Ingreso

²⁷CALVO NICOLAU, Enrique. Op. Cit. Pág. 29.

²⁸CARRASCO IRIARTE, Hugo. “Derecho Fiscal II”. 1ª ed. México. Ed. Iura, 2001. Pág. 100

Acumulable, pero la definición en sí, no la podemos encontrar, de acuerdo con la ley en comento, los ingresos se dividen en dos tipos:

- Nominales. Para pagos provisionales
- Acumulables. Para determinar el impuesto del ejercicio.

La diferencia entre estos dos ingresos consiste en el efecto inflacionario que nace de la determinación del ajuste anual por inflación que significa que dentro de los ingresos nominales no se debe considerar el efecto de la inflación y en cambio en los acumulables sí.

El tercer párrafo de la fracción III del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, menciona que los ingresos nominales a que se refiere el mismo artículo serán los ingresos acumulables, excepto al ajuste anual por inflación acumulable”²⁹

Ingresos Acumulables

Menos:

Ajuste anual por inflación acumulable

Igual:

INGRESOS NOMINALES

Es importante mencionar que el procedimiento anterior únicamente se aplica para efectos de determinar el coeficiente de utilidad, pero no aplica para determinar los pagos provisionales.

De acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, veremos los diferentes tipos de ingresos y será analizando los artículos 17 al 28 del mismo ordenamiento.

²⁹. CARRASCO IRIARTE, Hugo. "Derecho Fiscal II". Op. Cit. Pág. 38

Hace clara referencia a todos aquellos conceptos y partidas que inciden para la determinación de la base gravable de los contribuyentes y que pueden ser gravables o no, atendiendo a la procedencia de la deducción de dichos ingresos acumulables y que servirán a demás, para la realización del cálculo del Impuesto en comento.

Ingresos acumulables:

Ingresos de Personas Físicas exentos del Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo al artículo 109 del mismo ordenamiento nos expresa exenciones a personas físicas, es decir, cuales son los ingresos exentos de las personas físicas y son:

- El salario mínimo.- El salario mínimo y las prestaciones distintas del salario que perciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en situación, hasta el límite establecido en la legislación laboral que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realicen en los días de descanso sin disfrutar de otros en situación, que no excedan el límite de la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco salarios mínimos generales del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.
- Indemnización por Riesgos exentos de Impuesto sobre la Renta.- Las indemnizaciones por riesgo o enfermedades que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajos respectivos.

- Jubilaciones, Pensiones y Haberes de Retiro.- Las jubilaciones, pensiones del retiro en caso de invalidez, cesantía, vejes, retiro y muerte, los provenientes de las cuentas individuales de ahorro abiertas en los términos de la ley del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto de Seguridad Social y Servicios para Trabajadores del Estado, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente por el excedente si se pagará el Impuesto sobre la Renta. Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere esta fracción, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes del retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.
- Reembolsos de Gastos Médicos y Funerales.- Los gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
- Prestaciones de Seguridad Social.- cuando las otorguen las instituciones públicas.
- Prestaciones de Previsión Social.- Subsidios, incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.
- Depósitos de Instituto Nacional de Fondo Nacional para la Vivienda para los Trabajadores y Otros Institutos de Seguridad.- Entrega de los depósitos constituidos en el Instituto de fondo Nacional de la Vivienda a los Trabajadores Ifonavit y en los demás institutos de seguridad social, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores por el I fonavit o por las empresas cuando se reúnan los requisitos del Título II de Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Cajas y Fondos de Ahorro.- Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Cuotas del IMSS.-Las cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social pagadas por los patrones.
- Gratificaciones Anuales.- Los aguinaldos que reciban los trabajadores y que no excedan de treinta días de salario mínimo, es decir hasta \$144.00 (46.80 por 30 días igual a 144).³⁰
- Las primas vacacionales y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas hasta quince días de salario mínimo. Por las primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo por cada domingo que labore el trabajador. Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este título.
- Compensaciones y Primas de antigüedad por Término de una Relación Laboral.- Subcuentas del seguro del retiro abiertas conforme a la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social y cuentas individuales de ahorro conforme la Ley del Instituto de Seguridad Social y Servicios de los Trabajadores del Estado. Siempre que no excedan de noventa veces el salario mínimo de la zona geográfica.(SMGZ)es decir, hasta un monto de \$4,212.00 (46.80 por 90 igual a 4,212)
- Sueldos de Diplomáticos.- Diplomáticos agentes Consulares, empleados de embajadas, miembros de delegaciones científicas y humanitarias, empleados de organismos internacionales, técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal.
- Viáticos.- Siempre que sean erogados en servicio del patrón.
- Rentas Congeladas.- Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de ley.
- Ingresos Derivados de la Enajenación de Casa Habitación.
- Interese Pagados por Bancos.- Cuando correspondan depósitos de ahorro y que no excedan al doble del salario mínimo elevado al año, \$34,164.00 (46.80 por 2 por 365 días igual a 34,164), y la tasa de intereses pagada no sea mayor de la que fije anualmente el Congreso de la Unión. Tampoco se pagará Impuesto sobre la Renta por los intereses provenientes de valores a cargo del Gobierno Federal.

³⁰ Para ejemplificar se tomó en cuenta el salario mínimo de la zona geográfica A, vigente en el año de 2005.

- Seguros.- Los pagos de las aseguradoras a sus beneficiarios excepto por bienes y activo fijo.
- Autores.- Autores de libros, periódicos y revistas hasta por dos Salario Mínimos General de la Zona elevado al año, \$34,164.00 (46.80 por 2 por 365 días igual a 34,164).
- Donativos.- Si entre cónyuges, o entre ascendientes o descendientes en línea recta, cualquiera que sea el monto. Los demás donativos cuando no excedan de tres veces el Salario Mínimo General de la Zona elevado al año, \$51,246.00 (46.80 por 3 por 365 días igual a 51,446).
- Premios.- Por concurso científico, literario etc.
- Indemnizaciones.- Las indemnizaciones por daños que no excedan el valor del mercado del bien de que se trate. No se aplicará esta extensión tratándose de ingresos obtenidos de actividades empresariales.
- Alimentos Percibidos en los Términos de la Ley.- Los que reciban los trabajadores a través de servicios de comedores por parte de los patrones.
- Retiros de la Subcuenta de Retiros. Cesantía en edad Avanzada Vejes de Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social.- con los límites y reglas establecidos en la ley.
- Impuestos.- Que se trasladen.
- Parcelas.- Derivados de enajenación de derechos parcelarios.
- Acciones.- Derivados de enajenación de acciones en Bolsa.
- Agropecuarios.- Siempre que en año calendario estos ingresos no excedan de cuarenta veces el SMGZ elevado al año, es decir, hasta \$683,280.00 (46.80 por 40 por 365 días igual a 683,280). Por el excedente se pagará el Impuesto sobre la Renta.
- Derechos de Autor.- De libros periódicos y revistas, hasta veinte veces el Salarios Mínimos Generales de la Zona. Elevado al año, es decir, hasta, \$341,640.00 (46.80 por 20 por 365 días igual a 341,640).

Ingresos Acumulables de las Personas Físicas

Según el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio, sumando a la

utilidad gravable de los Regímenes de la Sección I y Sección II los ingresos obtenidos de la lista siguiente; pero ya disminuidos de las deducciones propias de su capítulo.

- Salarios.
- Arrendamiento de inmuebles.
- Enajenación inmueble.
- Adquisición de bienes.
- Intereses.
- Dividendos.
- Demás ingresos de las personas físicas.

En cuanto a las personas físicas el hablar de ingresos se tiene que tomar en cuenta la situación(es) o hipótesis fiscal en que se enmarque el contribuyente, debido a que existen diferentes tipos de ingresos y son:

- De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir salarios;
- De los ingresos por actividades empresariales y profesionales;
- De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles;
- De los ingresos por enajenación de bienes;
- De los ingresos por adquisición de bienes;
- De los ingresos por intereses:
- De los ingresos por la obtención de premios;
- De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales;
- De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Es de gran importancia mencionar que se aprobó que los Estados y el Distrito Federal puedan establecer un impuesto a la "renta" (cedular) a cargo de personas físicas que obtengan ingresos por:

- Servicios profesionales (honorarios),
- Arrendamiento de bienes inmuebles,
- Enajenación de inmuebles, y
- Actividades empresariales.

La tasa puede ser del 2% al 5%.

Cada entidad establecerá, dentro de ese margen, la tasa a ser aplicada para cada caso.

El impuesto local debe respetar la misma base que se tiene para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Esto significa que la base debe ser la ganancia que por cada tipo de ingreso se obtenga, sin que, para el cómputo del impuesto local se permita deducir el propio impuesto local, el cual se considerará como una deducción para el cómputo del Impuesto sobre la Renta federal.

No existe obligación para las entidades locales, una vez que decidan implementar este impuesto cedular, de reconocer para el cómputo de la base del impuesto el monto de las deducciones personales que la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé, como por ejemplo: donativos deducibles; gastos médicos y de funeral; primas de pólizas de seguros de gastos médicos; aportaciones a planes personales de retiro; deducción de intereses derivados de créditos hipotecarios; etcétera, a los que hicimos referencia anteriormente.

El impuesto local debe pagarse en la entidad en donde se genere el ingreso y no donde resida el contribuyente.

En el caso de inmuebles, el ingreso se genera en la entidad en que se encuentren (arrendamiento o enajenación).

El impuesto local no es acreditable contra el Impuesto sobre la Renta federal, sino que se considera como una deducción.

Por lo que respecta a ingresos por salarios y conceptos asimilables a salarios (honorarios a miembros del consejo de administración, etc.), los Estados y el Distrito Federal ya tienen a la fecha la facultad de establecer gravámenes.

Al día de hoy, este gravamen es el denominado "impuesto sobre nóminas", mismo que es a cargo del patrón y que en la mayoría de las

entidades locales que tienen este gravamen es de un 2%; por lo cual, de pretender gravar a las personas físicas, se esperaría que se eliminara el "impuesto sobre nóminas" para imputar el gravamen a los asalariados (2% al 5%); lo que hace pensar que, en la práctica, probablemente sean pocos los estados que, teniendo hoy en día un impuesto sobre nóminas, decidan eliminarlo para establecer un gravamen a nivel de los trabajadores, ya que tal cambio, según la lógica, tendría sentido solo si la tasa que se estableciera a cargo de las personas físicas asalariadas fuese mayor a la del 2%, lo cual permitiría recaudar más.

De lo contrario, pareciera no tener sentido un cambio como el descrito; amen de que ello implicaría que el Estado o Distrito Federal grave a quienes votan, mientras que los patronos (empresas en la mayoría de los casos) no lo hacen.

Por lo que respecta al cálculo del Impuesto sobre la Renta de personas físicas:

- También se disminuye la tasa máxima del gravamen, de tal suerte que ésta sea igual a la tasa de Impuesto sobre la Renta corporativo.
- En el caso de asalariados, se estará en presencia de un régimen de transición por 2005, ya que, para ese año, subsiste la misma mecánica de cálculo de Impuesto sobre la Renta que la actual; es decir, seguirá determinándose el "subsido acreditable" y el "crédito al salario". A partir de 2006, se eliminan tales conceptos y se incorpora lo que se denomina como "subsido para el empleo" y "subsido para la nivelación del ingreso".

En virtud de lo anterior, se puede decir, de manera general y con base en cálculos estimados (utilizando un porcentaje de subsidio acreditable del 80%), que:

Para el año 2005

- Las personas con ingresos equivalentes hasta 4.75 veces el salario mínimo general, es decir, hasta \$222.30, (46.80 por 4.75 igual a 222.30) no tendrán cambio.

- Las personas con ingresos de entre 4.76 y 6.0 veces el salario mínimo, es decir hasta \$280.80,(46.80 por 6 igual a 280.80) se verán afectadas con un mayor impuesto por alrededor de \$157.00, y
- Finalmente, las personas con ingreso superiores a 6.0 salarios mínimos, es decir con ingresos de \$281.00 en adelante se verán beneficiadas con un menor gravamen.

Las anteriores conclusiones, son bajo el supuesto de que los Estados y el D. F. no establecen un impuesto cedular a los asalariados.

Para el año 2006:

- Los asalariados con ingresos de hasta diez salarios mínimos, es decir, hasta \$468.00 (46.80 por 10 igual a 468)³¹ no ven mermado su flujo de efectivo respecto de 2005 gracias a la aplicación del "subsidio para la nivelación del ingreso" y del "subsidio para el empleo" (conceptos a cargo del fisco federal)
- Los asalariados con ingresos de entre 10 y 33 veces el salario mínimo, es decir desde \$469.00 hasta \$1544.40, sufren un incremento en el pago del impuesto, y
- Finalmente, para asalariados con ingresos mayores a treinta y tres veces el salario mínimo, es decir, a partir de un monto de \$1545.00 se ven beneficiados con un menor impuesto gracias a la disminución de la tasa máxima de Impuesto sobre la Renta.

Analizaremos a groso modo cada una de las diferentes actividades y a que le llaman ingreso, ingreso acumulable o no acumulable:

En el Capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta "De Los Ingresos por Salarios en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado"

³¹ Se toma en cuenta para la realización de éste cálculo el salario mínimo general del año 2005, lo cual cambiará en el 2006. esto se realiza con el fin solamente ilustrativo.

En el artículo 110 de la misma ley enuncia:

“Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I.- Remuneraciones a trabajadores del Gobierno.

II.- Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción y miembros de sociedades y asociaciones civiles.

III.- Honorarios a Consejeros.- Se incluyen dentro de los servicios personales subordinados. Los honorarios a miembros del consejo directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

IV.- Honorarios Preponderantes.- Se consideran dentro de los servicios personales subordinados aunque se cobren por honorarios, cuando se realicen a los servicios en las instalaciones del patrón, siempre que en el año inmediato anterior el trabajador haya percibido de dicho patrón más del 50% del total de sus ingresos o percepciones.

V.- Los honorarios o los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto como asalariados subordinados.

VI.- los ingresos de las personas físicas de actividades empresariales que reciban de personas morales y le soliciten por escrito que optan por pagar su impuesto conforme al artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se estima que estos ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.”

Se reforma el primer párrafo de este artículo, para suprimir lo relativo a la no-retención de impuesto al salario mínimo, evitando con ello un doble beneficio al considerar el ingreso excluido del gravamen.

Asimismo, la simplificación de la tarifa de las personas físicas considera el importe de dicho salario mínimo dentro de la exclusión general de \$76,000.00 ó el monto de la suma de ingresos prestaciones de previsión social de Se reforma el segundo párrafo, para considerar en la determinación del impuesto, la disminución correspondiente a la exclusión general de cada mes del ingreso mensual bruto.

Se reformó la tarifa para el cálculo del impuesto mensual, se reduce a dos rangos o tramos considerando una tasa del 25% para ingresos mensuales que no excedan de \$ 416,666.67 y otra del 28% para los ingresos que excedan de esa cantidad.

En las fracciones I inciso d) y II inciso d) de las Disposiciones de Vigencia Temporal, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se señala que se aplicarán las tasas siguientes en sustitución del 28%, en 2005 30% y 2006 29%.

Se adiciona un tercer párrafo para definir que se considera exclusión general a la suma de ingresos por prestaciones de previsión social exentos por concepto de prestaciones distintas del salario mínimo general calculadas sobre esa base, tiempo extraordinario, prestación de servicios en días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedades, jubilación, pensión y haberes de retiro, prestaciones de seguridad social, prestaciones de previsión social, cajas y fondos de ahorro, primas de antigüedad, indemnización y retiro, gratificaciones, prima vacacional,

Participación a los Trabajadores a las Utilidades y prima dominical, o bien la cantidad \$ 6,333.33.

Se reforma tercer párrafo (actual cuarto párrafo) para establecer la disminución del impuesto local a los salarios y prestaciones por servicios personales subordinados, previa a la exclusión general, siempre que la tasa no exceda del 5%, eliminando a su vez, el subsidio y el crédito al salario, con esta medida se simplificará el cálculo del impuesto sobre la Renta. Asimismo, se verán favorecidos aquellos patrones con poca capacidad administrativa, al no tener que requerir los servicios de un experto para efectuar el cálculo de las retenciones de sus trabajadores, en virtud de que él mismo los podrá efectuar.

El artículo Décimo Segundo de Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé un subsidio para el empleo que será entregado mensualmente por el patrón a cada empleado y que tiene como base el salario bruto. Y se adiciono un sexto párrafo para definir lo que se considera salario bruto siendo la totalidad de los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado y los que esta Ley asimila a dichos ingresos, y demás prestaciones que deriven de una relación laboral

En el artículo 113 menciona para quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual

La retención se calculará disminuyendo del salario bruto obtenido en un mes de calendario, la exclusión general. Al resultado obtenido se le aplicará la tabla

En el artículo 123 Se adicionó la fracción VII para considerar al impuesto a las ventas y servicios a público como una deducción.

Los ingresos por Actividad Empresariales y Profesionales en la ley se establecen dos fracciones que son los ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícola.

Esto debe ser un mínimo del 90% del total de los ingresos acumulables y los ingresos por prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Régimen de Ingresos por salarios en general por la prestación de un personal subordinado.

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.

Los ingresos por Actividad Empresariales y Profesionales según el artículo 120 Ley del Impuesto sobre la Renta, y están obligados a pertenecer a este régimen las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales que en el ejercicio inmediato anterior hayan excedido a \$4, 000,000.00 y las personas físicas por servicios profesionales, por cualquier cantidad.

En el artículo 123 se reformó el primer párrafo para establecer en el cálculo de los pagos provisionales una exclusión general equivalente a \$6,333.33. Se adiciona un cuarto párrafo para establecer la limitante de no aplicar la exclusión general de \$6,333.33 cuando además se obtengan ingresos por sueldos y salarios, pasando los actuales cuarto y quinto párrafos a ser quinto sexto párrafos \$6,333.33 mensuales.

En el artículo 134 nos enuncia y resumimos lo siguiente: Los contribuyentes de actividades empresariales (no profesionales), que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos que NO exceden a \$4,000.000.00, podrán pertenecer al Régimen de Sección II de Actividades Empresariales, en este régimen se tienen mejores ventajas sobre todo de simplificación administrativa; y también económicas por su sistema de deducción de inversiones. Para efectos del párrafo anterior los ingresos deben ser por lo menos un 90% de actividades empresariales

En el artículo 121 del mismo ordenamiento nos habla de otros ingresos considerados como provenientes de actividades empresariales o profesionales los siguientes:

Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I. Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero.

En el caso de condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones.

II. Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de créditos distintos de las acciones, relacionados con las actividades a que se refiere este Capítulo.

III. Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional.

IV. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

V. Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el

VI. Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de

administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones.

VII. Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.

VIII. Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

IX. Los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.

X. Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

XI. La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad, salvo tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de esta Ley; en este último caso, se considerará como ganancia el total del ingreso obtenido en la enajenación.

Los ingresos determinados presuntamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a la Ley, se considerarán ingresos acumulables en los términos de esta Sección, cuando en el ejercicio de que se trate el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresariales o a la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior, más del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente.

Las autoridades fiscales podrán determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero, con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen del total de los ingresos o de activos, respectivamente.

Quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados conforme a este Capítulo, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedarán relevados de la obligación de llevar libros y registros, así como de presentar declaraciones provisionales distintas de las antes señaladas.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración anual en los términos del artículo 177 de esta Ley y podrán deducir únicamente los gastos directamente relacionados con la prestación del servicio profesional.

En el artículo 137 se reformó el sexto párrafo para sustituir el concepto de tarifa por el de tasa

En el artículo 138 se reformó el primer párrafo para especificar que la tasa de impuesto es del 2% y a su vez se sustituyen los 4 salarios mínimos por la cantidad de \$42,222.22 en el caso de contribuyentes que enajenen bienes o \$12,666.66 tratándose de contribuyentes que presten servicios.

Se adicionó un segundo párrafo para precisar que tanto ingresos como la disminución con las que se determina el Impuesto sobre la Renta deberán elevarse al periodo de pago correspondiente, pasando los actuales segundo y tercer párrafos a ser tercero y cuarto párrafos.

En el artículo 165 que menciona de los ingresos acumulables sólo se reformó, para ajustar el factor.

Para el 2005 será de 1.4286; en 2006 será de 1.4085: para 2007 será de 1.3889.

De acuerdo a lo previsto en el Artículo Décimo, fracciones I, inciso b) y II, inciso b), de las Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3.4.3 Base Gravable

Para el glosario emitido por la Secretaría de Administración Tributaria nos dice que la base del impuesto o base gravable es "la cantidad sobre la cual se calcula el impuesto es decir, sobre la que se aplican tasas, tablas, tarifas tanto de impuesto como de subsidio en el caso de las personas físicas".

Lo que grava el impuesto sobre la renta "...es la obtención de ingresos, pero también se deben considerar las erogaciones en que se incurran para poderlos obtener y determinar una utilidad o rendimiento, es decir, por lo general la obtención del ingreso va de la mano con una serie de gastos, compras y erogaciones y así obtener una utilidad que será la base a la cual se le debe aplicar una tasa y sí determinar el impuesto sobre la renta a pagar, o en su caso la obtención de una pérdida fiscal".³²

Para obtener la base gravable en el caso de Actividades Empresariales y Profesionales los pagos provisionales serán mensuales de acuerdo a la tabla del artículo 127 de esta ley, y su declaración anual (artículo 175), determinando la utilidad fiscal del ejercicio artículo 130, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos tanto de las actividades empresariales como de la prestación de un servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta sección (artículos. 120 al 133) se reforma el primer párrafo para

³²SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. Op. Cit. Pág. 29.

establecer que la Participación a los Trabajadores a las Utilidades pagada en el ejercicio se podrá disminuir de la utilidad fiscal.

Lo anterior es aplicable a partir de la declaración del ejercicio fiscal 2005, que deberá presentarse en 2006, de conformidad con el Artículo Décimo Primero, fracción III de las Disposiciones Transitorias de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Y se deberán presentar en el mes de abril hasta el día 30 del mismo mes, del año inmediato siguiente

3.4.4. Tasa o tarifa

La tasa del impuesto se expresa en forma de porcentaje o tanto por ciento, que se aplica a la base gravable antes de impuesto, por ejemplo en materia del Impuesto sobre la Renta.

De las Personas Físicas en General

Las personas que realicen un trabajo personal y subordinado sus patronos le harán retenciones de acuerdo a la tabla mensual del artículo 113, asimismo, la simplificación de la tarifa de las personas físicas considera el importe de dicho salario mínimo, dentro de la exclusión general de \$76,000.00 ó el monto de la suma de ingresos de prestaciones de previsión social.

Considerándose exclusión general la suma de los ingresos de prestaciones de previsión social exentos que se refieren las fracciones correspondientes o a la cantidad de \$6,333.33, según corresponda.

En el caso de Actividades Empresariales y Profesionales los pagos provisionales serán mensuales de acuerdo se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido se le restará la exclusión general de \$6,333.33 mensual y en su caso en la

declaración anual el monto mencionado menos las pérdidas de ejercicios anteriores que no hubieren disminuido., en ningún caso la exclusión general excederá de la cantidad que resulte de disminuir a los ingresos obtenidos las deducciones autorizadas a que se refiere ese párrafo.

En el caso de personas físicas por honorarios esporádicos es el 20% que aplicará al total del ingreso por honorarios sin ninguna deducción, y presentará declaración anual en el mes de abril aplicando la tabla del artículo 177 y que se reformó el primer párrafo de dicho artículo para incluir la desgravación general para aquellos contribuyentes que obtengan ingresos de hasta \$76,000.00 anuales, ya que con esto se establece una carga progresiva del gravamen para los que obtienen ingresos superiores a esa cantidad. Con esta disminución de \$76,000.00 se elimina el subsidio y el crédito al salario.

3.4.5. Época de Pago

Para las personas físicas la fecha de pago será el día 17 de cada mes inmediato anterior del mes que se trate para pagos provisionales a cuenta de la Declaración Anual, y ésta se presentará del 1° de enero hasta el 31 de marzo del año inmediato posterior del ejercicio fiscal.

3.4.6. Obligaciones

De conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo, del artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece:

“Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta”

Así que la primera obligación de las personas físicas y morales es efectuar el pago de los impuestos.

De acuerdo al artículo 110 que trata de los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado en el penúltimo párrafo de este artículo nos menciona lo siguiente: "Se estima que los ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que le corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados".

Se adiciona la fracción VII para establecer como un ingreso asimilable a salarios, los ingresos obtenidos por las personas físicas cuando ejerzan la opción de compra de acciones que su empleador les ofrezca, ya que la misma se considera un esquema del paquete salarial establecido por empresas de gran capacidad económica para el pago de salarios de los empleados.

En el artículo 113 que se refiere a la tarifa de retenciones mensuales, y el artículo 114 a la tabla de subsidio que deberá aplicarse y las personas morales que estén obligadas a realizar las retenciones y enteros serán mensuales a cuenta del impuesto anual de las personas físicas.

En el caso de personas físicas con las diferentes actividades que menciona el Capítulo IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tanto en su título I al XI, los pagos provisionales serán mensuales antes del día 17 de cada mes inmediato siguiente que tuvo impuesto a pagar y su declaración anual deberá presentarla en el mes de abril hasta el día 30 del mismo mes, del año inmediato siguiente.

En el caso de personas físicas por honorarios esporádicos tendrá que presentar su retención a más tardar a los 15 días de haber recibido el ingreso, y en la presentación de su declaración anual será en el mes de abril de cada año.

Según el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, las personas morales así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán:

- Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

- Proporcionar el registro federal de contribuyentes y su domicilio fiscal
- Conservar comprobantes fiscales que reúnan los requisitos exigidos por el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación por las compras de bienes y servicios.
- Cuando sean personas con salarios asimilados o salarios deben de proporcionarle a sus patrones los datos necesarios para que los inscriban en el registro federal de contribuyentes o bien cuando ya hubieran sido registrados con anterioridad proporcionarle su clave."
- Es obligación de las personas físicas, solicitar constancias de remuneraciones cubiertas y retenciones efectuadas en el año calendario de que se trate si es que, tiene que presentar por su cuenta su declaración anual por diferentes hipótesis como se obtuvo ingreso por \$300,000.00 en el año de ejercicio fiscal inmediato anterior o si el trabajador tiene dos o mas patrones y la obligación de las personas morales es proporcionarle dichas constancias de percepción de ingresos y retención de impuestos a las personas físicas que laboren para ellos.
- Tanto las personas morales como las físicas deben expedir sus comprobantes por los ingresos obtenidos, estos comprobantes varían dependiendo de la actividad que realice la persona física, pero es importante hacer notar que éstos deben contener los requisitos fiscales que la ley exige en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y conservar una copia de los mismos.
- Las personas físicas y morales tienen la obligación de cumplir con llevar registros contables necesarios, y conservarlos de acuerdo a los plazos determinado por la ley, dependiendo de la actividad que realice la persona física, debido a que a veces la ley obliga a llevar un solo registro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones según se trate; conforme al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, en operaciones de moneda extranjera, estas deben registrarse al tipo de cambio aplicable a la fecha en que se concierten; deberán conservar la contabilidad y toda la documentación relacionada en la fecha de cumplimiento de las disposiciones fiscales durante un plazo de 5 a 10 años.

- Presentar avisos de declaraciones informativas a más tardar el 15 de febrero del ejercicio siguiente, ante las autoridades fiscales, la información de clientes y proveedores mediante forma fiscal; presentar declaración anual de ingresos según su actividad.
- En caso de las personas físicas morales máquinas registradoras y equipos electrónicos, si así son requeridos por la ley; tratándose de las erogaciones por concepto de salarios algunos contribuyentes deberán efectuar retención y entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores con la excepción de no ser cumplida si cuenta con hasta tres trabajadores cuyo salario no exceda el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.
- Las personas físicas deben presentar declaraciones provisionales y el pago si así lo amerita al igual que la declaración anual según como tributen de acuerdo a los diferentes regímenes específicos para cada actividad, en los términos del artículo 238 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, las personas físicas que únicamente obtengan su sueldo o salarios y que no se encuentren obligadas a presentar declaración anual, podrán presentarla siempre que en la misma derive un saldo a favor. En cuanto las personas morales ya sea con pago por parte de contribuyente deberá se vía transferencia electrónica de fondos, así como la presentación de declaraciones informativas se presentarán vía Internet, debemos aclarar que en algunos casos como el régimen de personas físicas con actividad empresarial y honorarios están obligadas a éstas obligaciones antes descritas.

En el caso de las Persona morales y sus principales obligaciones del Régimen General están establecidas en el artículo 86 y las obligaciones de las Personas Físicas según su actividad en los diferentes artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que nos enumera las siguientes obligaciones que a continuación analizamos y resumimos de la siguiente manera:

1. Estar Inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, y verificar que la persona con la que se trate ya sea persona física o moral, y sin importar la relación que se tenga ya sea, a nivel empleado, profesionista independiente, proveedor, cliente, socio o accionista, etc. Ésta cumpla con este requisito y proporcione documento comprobatorio de su alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para dar de alta a una persona física se necesita la forma fiscal R-1 y el anexo que corresponda según el régimen fiscal, a que de dediques, así como los documentos que deben acompañar al trámite. De acuerdo con la actividad, los regímenes fiscales son los siguientes:

- **Actividades Empresariales.** Comprende a todas las personas que se dedican al comercio o a la industria, es decir, a fabricar, comprar y vender cualquier tipo de mercancía; por ejemplo, panaderías, papelerías, farmacias, refaccionarias, a prestar servicios de tipo comercial, tales como restaurantes, talleres mecánicos, estéticas, tintorerías, transporte de personas o de carga, estancias infantiles, y de cualquier otro tipo comercial. En este régimen no existe límite en cuanto a los ingresos que se obtengan, por lo que cualquier persona física que se dedique a las actividades antes mencionadas puede darse de alta en él
- **Actividades Profesionales.** Se deben dar de alta las personas físicas que se dediquen a ejercer su profesión, arte u oficio de manera independiente, como los abogados, médicos, dentistas, contadores, arquitectos, enfermeras, deportistas, músicos, cantantes, agentes de seguros y de fianzas, artistas, y en general cualquier persona que sea contratada por honorarios y que deba expedir recibos cada vez que reciba sus pagos.

Los diferentes tipos de anexos para dar de alta son:

El fundamento legal se encuentra en el Código Fiscal de la Federación; 27; en el Reglamento de Código Fiscal de la Federación 14, 15, 16 y 18; Reforma Miscelánea Federal.

El formato R-1 sirve para la Solicitud de Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes tanto para personas morales como físicas y se presenta por duplicado.

El formato R-2 es para dar avisos al registro federal de contribuyentes, de cambio de situación fiscal: para Persona Moral como Física.

En su caso, de acuerdo a la actividad a que se dedique será el Anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente

- Anexo 4. Registro Federal de Contribuyentes. Personas físicas con Actividades Empresariales y Profesionales
- Anexo 5. Registro Federal de Contribuyentes. Personas Físicas con Actividades Empresariales del Régimen Intermedio.
- Anexo 6. Registro Federal de Contribuyentes. Personas Físicas con Actividades Empresariales del Régimen de Pequeños Contribuyentes.
- Anexo 7. Registro Federal de Contribuyentes. Personas Físicas con otros Ingresos.

Documentación Necesaria Para Diferentes Trámites ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT)

a. En caso de tener La Clave Única de Registro de Población se necesita la fotocopia de la constancia.

b. Acta de Nacimiento en copia certificada o en copia fotostática certificada por funcionario público competente o fedatario público y fotocopia simple (copia certificada para cotejo)

c. Tratándose de mexicanos por naturalización, copia certificada u original y fotocopia simple de carta de naturalización expedida por la autoridad competente debidamente certificada o legalizada, según corresponda. (Copia certificada u original para cotejo)

d. Tratándose de extranjeros, original y fotocopia del documento migratorio vigente que corresponda emitido por autoridad competente, con la debida autorización para realizar los actos o actividades que manifiesten en su aviso (en su caso, prórroga o refrendo migratorio, original para cotejo), así como la documentación que a continuación se señala:

e. Tratándose de residentes en el extranjero fotocopia debidamente certificada, legalizada o apostillada por autoridad competente del documento con el que acrediten su Número de Identificación Fiscal del país en que residan, cuando tengan obligación de contar con este en dicho país.

f. Original y fotocopia de Comprobante de domicilio fiscal. (original para cotejo)

g. Original y fotocopia de Identificación oficial del contribuyente y en su caso del representante legal (original para cotejo)

h. En caso de representación legal, copia certificada y fotocopia simple del poder notarial en el que se acredite la personalidad del representante o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público. (copia certificada para cotejo).

i. Tratándose de Residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en México, deberán acompañar original y fotocopia simple del documento notarial con el que haya sido designado el Representante Legal para efectos Fiscales (original para cotejo)

j. Tratándose de los padres o tutores que ejerzan la Patria Potestad o tutela de menores de edad y actúen como representantes de los mismos, para acreditar la Paternidad y/o tutela, presentarán Copia Certificada y Fotocopia del Acta de Nacimiento del Menor expedida por el Registro Civil, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actué como representante del menor, o en su caso, la resolución judicial o documento emitido por fedatario público (original y fotocopia) en el que conste la patria potestad o la tutela, así como alguno de los documentos de identificación oficial de los padres o del tutor

que funja como representante (indicados en el apartado Definiciones) (Originales para cotejo)

k. Si desea obtener la Cédula de Identificación Fiscal al día hábil siguiente a su tramitación, en el Módulo Sede o módulo de atención integral de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, además de cumplir con los requisitos para la inscripción de Personas Físicas, deberá presentar como comprobante de domicilio alguno de los siguientes documentos:

- Estado de cuenta a nombre del contribuyente que proporcionen las instituciones que componen el sistema financiero, con una antigüedad máxima de dos meses; el domicilio deberá coincidir con el manifestado en el Formato R-1, y con el asentado en la identificación oficial.
- Último pago del impuesto predial; en el caso de pagos parciales el recibo no debe tener una antigüedad mayor a cuatro meses, tratándose de pago anual el recibo debe ser del ejercicio en curso, en cualquiera de estos casos el domicilio consignado en el recibo deberá coincidir con el manifestado en el Formato R-1, y con el asentado en la identificación oficial. (Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero)
- El último comprobante de pago de servicios de agua, luz, teléfono domiciliario (no celulares) siempre y cuando no tenga una antigüedad mayor de cuatro meses y que coincida con el domicilio manifestado en el Formato R1, y con el asentado en la identificación oficial. (Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero)
- Contrato de arrendamiento, acompañado del último recibo de pago de renta que reúna requisitos fiscales, que coincida con el domicilio manifestado en el Formato R1 y con el asentado en la identificación oficial. (Este documento puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero)

Puede darse de alta y obtener su Cédula de Identificación Fiscal (CIF) a través de dos modalidades:

- La primera sería en el Sistema de inscripción a través de fedatario público por medios remotos quien le entregará una CIF provisional al momento de constituirse. Con esta cédula podrá iniciar inmediatamente sus actividades.
- La segunda modalidad es acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que te corresponda con la documentación necesaria.

2. Llevar contabilidad:

Conforme al Código Fiscal de la Federación y el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En operaciones de moneda extranjera, estas deberán registrarse al tipo de cambio aplicable a la fecha en que se concierten.

Conservar la contabilidad y toda la documentación relacionada en la fecha el cumplimiento de las disposiciones fiscales durante el plazo de 5 a 10 años, será de 5 años cuando a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas; sin embargo tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente o actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día de que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cual se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarlas se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin.

Tratándose de actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la

Renta al distribuir dividendos o utilidades, de la información necesaria para determinar los ajustes a los que se refieren los artículos 24 y 25 de la ley citada, así como las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate. Los documentos con firmas electrónica avanzada o sello digital, deberá conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Secretaría de Administración Tributaria.

De la contabilidad de operaciones al respecto el Licenciado Arturo de la Cueva afirma "la contabilidad se encuentra constituida por el registro de operaciones económicas de una entidad pública o privada, con el objeto de cuantificarlas e interpretarlas, permitiendo conocer los resultados operativos y la situación financiera a una fecha dada".³³

De lo anterior podemos deducir es que la contabilidad sirve sin duda alguna, para determinar el impuesto a pagar o no, si fuera el caso de los sujetos pasivos del impuesto Sobre la Renta de una manera controlada y bien organizada financieramente, además es necesario que adaremos que los registros contables son un medio de prueba fidedigno para la autoridad hacendaría o a terceros interesados.

Cuando sea el caso que los contribuyentes lleven su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, las declaraciones informativas deberán tener dicha información a disposición de las autoridades fiscales en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale el Secretaría de Administración Tributaria, Esta mismo se aplicará a la contabilidad en general con la misma situación de sistemas electrónicos

3. Expedir Comprobantes

³³ Cueva, Arturo de la. "Derecho Fiscal". México. Ed. Porrúa, S.A. 1999. Pág. 15.

De acuerdo al artículo 29 y 29 A del Código Fiscal de la Federación, está la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.

El Secretaría de Administración Tributaria podrá liberar el cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, referente al régimen fiscal que estén dados de alta, de acuerdo a su actividad económica.

4. Expedir Constancias por Pagos y Retenciones efectuados a Extranjeros y Nacionales:

Expedir constancias en las que asienten los montos de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley, que se refiere "De los Residentes en el extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional" o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 51 de la misma, y, en su caso, el impuesto retenido al residente extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

5. Presentación de Declaración Informativa a Más Tardar el 15 de febrero del Ejercicio Siguiente:

Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente y mediante forma fiscal de las personas a las que le hubiera efectuado retenciones en el año de calendario anterior conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 127 de esta Ley (de los pagos y retenciones realizadas a personas por recibir servicios profesionales).

La información siguiente:

- El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; y
- El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior.
- De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de impuesto sobre la renta, así como de los residentes extranjeros a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley.
- De las personas a las que le hubieran otorgados donativos en el año calendario inmediato anterior.
- Declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan.

Resumiendo, algunas declaraciones informativas que deberán presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año son:

- Informativas de retenciones sobre servicios profesionales
- Créditos del extranjero
- Operaciones y retenciones con el extranjero
- Donativos
- Dividendos
- Operaciones a través de fideicomisos.

6. Presentar Declaración informativa de Clientes y Proveedores cuando la Autoridad Fiscal lo Requiera

Proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con los proveedores con los clientes que se requiera en la forma fiscal que para tal efecto expidan las autoridades fiscales. Esta información sólo será proporcionada cuando

las autoridades fiscales así lo requieran, y los contribuyentes no estarán obligados cuando se trate de operaciones por montos menores de \$50,000.00.

Es importante mencionar que esta información podrá ser solicitada por las autoridades fiscales en cualquier tiempo, después del mes de febrero del año siguiente al ejercicio al que le corresponda la información solicitada, sin que dicho requerimiento constituya el inicio de las facultades de comprobación a que se refiere el CFF. Para estos efectos el contribuyente contará con un plazo de 30 días hábiles para entregar la información solicitada, contados a partir de la fecha en la que surtan efectos el requerimiento respectivo.

7. Elaborar Estados Financieros y levantar inventario

Formular un estado de posición financieros y levantar inventario de existencia hasta la fecha que termine el ejercicio, dispuesta a las disposiciones reglamentarias respectivas.

Así mismo dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales del artículo 32-A.

8. Presentar Declaración en la que determine el resultado fiscal

El resultado fiscal del ejercicio y el monto del impuesto sobre la renta, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Se incluirá el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

9. Registro de operaciones con título valor

Llevar el registro de las operaciones que se efectúen con títulos emitidos con valor emitidos en serie.

10. Las personas morales que hagan pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales cumplirán con lo siguiente:

- Pagos con cheque nominativo no negociable a nombre del accionista o a través de transferencia de fondos.
- Expedir constancia que señale su monto, señalado si viene o no de la Cuenta de utilidad Fiscal Neta, al pagar el dividendo.
- En operaciones celebradas con partes relacionadas, determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comprobables.

11. Llevar registro específico de inversiones por las que se tomó la deducción inmediata, anotando los siguientes datos:

La deducción inmediata

- a. Tipo de bien
- b. Por ciento aplicable
- c. Ejercicio en el que se aplicó
- d. Fecha en el que el bien se dio de baja.

12. Cuenta de Utilidad Fiscal

El artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala los diferentes por cientos de utilidad presuntiva, de acuerdo al giro de

cada contribuyente y un 20% intermedio para aquellos giros que no estén especificados.

En la nueva ley sobre el Impuesto sobre la renta se reincorpora la obligación de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta estableciendo de conformidad con el Art. 78 de la ley.

Para la creación del saldo inicial de la cuenta del año en regla 3.7.2. De la Resolución de la Miscelánea Fiscal 2002.

En caso de que un contribuyente sujeto a éste régimen estimativo, perciba ingresos por otros conceptos que no provengan de giros comerciales, industriales, agrícolas, ganaderos o pesqueros, acumularan dichos ingresos a la utilidad estimada para determinar la base gravable sobre la cuál calculará el impuesto.

La Utilidad Fiscal se determinará conforme a lo establecido en éste artículo, deduciendo al Resultado Fiscal las "pérdidas fiscales" ocurridas en ejercicios anteriores. Es de suponer que se refiere a Pérdidas de Operación pendientes de amortizar, aún cuando no lo establece.

13. Llevar un Nuevo Control de Inventarios de Mercancías

Se establece como nueva obligación llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Se establece la posibilidad de incorporar variaciones al sistema señalado, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

En el caso de contribuyentes que utilicen el método de valuación detallista, deberán llevar un control de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados.

Incluyendo el cálculo de los pagos provisionales.

No obstante, aparentemente existe un error en la redacción que conlleva a interpretar que se podrá consolidar para efectos de este impuesto con base en la participación consolidable de acuerdo a la disposición vigente a partir del 2005.

Se establecen mecánicas de transición para aquellos efectos de consolidación de años anteriores que deban considerarse a partir del 2005, sin que se haya previsto el tratamiento que debe darse a las controladoras que se consideraban como puras en años anteriores.

Se adecuan los conceptos para determinar el costo fiscal de acciones emitidas por sociedades controladoras, respecto a la mecánica general de ley.

14. Presentar Declaración Anual

La presentación de la declaración anual ya sea con pago por parte del contribuyente se deberá efectuar vía transferencia electrónica de fondos, así como presentar declaraciones informativas también vía Internet.

El no cumplimiento de tales obligaciones por parte de las personas morales las hace infractoras que a su vez son acreedoras a sanciones por medio del pago de multas, según lo establecido por el Código Fiscal de la Federación de los Art. 70 al 91/B, además de otras consecuencias, entre otras, como ciertas erogaciones que pueden ser o no deducibles por no presentar las declaraciones informativas.

En el caso de que la persona moral cuente con personal con remuneración por salarios, u honorarios asimilados a salarios tiene la obligación de presentar las declaraciones anuales de sus trabajadores siempre y cuando alguno de ellos lo solicite expresamente por medio de aviso escrito al patrón, por convenir a sus intereses o a sus obligaciones fiscales.

Las mismas reglas anteriormente descritas se aplican en el caso de las Personas Físicas que estén obligadas al cumplimiento de presentar declaración anual.

3.5. Clasificación

El Impuesto Sobre la Renta tiene las características de ser un impuesto: Directo, Personal y Federal.³⁴

3.5.1. Directo

El Impuesto Sobre la Renta es directo toda vez que no es susceptible a ser trasladado, además de que repercute inmediatamente sobre el contribuyente, es decir no existen intermediarios entre el contribuyente y el fisco por lo que ineludiblemente se encuentran obligadas al pago del impuesto.

El Impuesto Sobre la Renta, es directo ya que tiene como objeto gravar utilidades o rendimientos que obtengan las sociedades mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero y las personas físicas que realicen actividades empresariales, de fuentes de riqueza ubicadas en México.

3.5.2. Personal

Es debido a que atiende exclusivamente a las personas ya sean físicas y morales o también llamadas personas jurídicas, es decir, a los contribuyentes que se prevé pagarán el impuesto, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades

³⁴CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit.

productivas a que se dediquen las antes mencionadas, desentendiéndose de los bienes, cosas o derechos reales.

3.5.3. Federal

Se dice que el impuesto sobre la renta es federal, debido a que tiene una aplicación en todo el Territorio Nacional.

3.6. Importancia dentro de la recaudación

El Impuesto Sobre la Renta en nuestro país se ha convertido sin duda alguna, en la contribución más importante recauda el Estado por concepto de Impositiva y que más ingresos genera para la Federación, refiriéndonos de la fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación, que se trata de impuestos, con relación a la recaudación de los otros gravámenes; de ahí la importancia de su estudio.

Como mencionamos en el anterior capítulo los ingresos constituyen el principal ingreso tributario del Estado. Un impuesto refleja el objeto que el Estado persigue a través de la relación jurídica tributaria: obligar a todos y a cada uno de los ciudadanos a contribuir al gasto público, en función de sus respectivas capacidades económicas.

Pero como veremos en las siguientes gráficas como afectan los diferentes ingresos de la Federación con respecto a sus erogaciones y planes de desarrollo o presupuesto de egresos, que también debe de realizarse en forma anual y ser presentada conjuntamente ante el Congreso de la Unión para su aprobación o su rechazo de la misma, hasta llegar a una justa y equilibrada anuencia de éste.

Dentro del presupuesto del Sector Público los Ingresos Presupuestarios del Gobierno Federal están en millones de pesos, y nos dan la siguiente información:

Artículo 1° De la Ley de Ingresos de la Federación:

En el ejercicio fiscal de 2005, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:³⁵

A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1, 280,150.2
I. Impuestos:	864,830.7
1. Impuesto sobre la renta.	375,833.3
2. Impuesto al activo.	12,242.3
3. Impuesto al valor agregado.	313,739.9
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	110,805.9
A. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.	75,860.0
B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	19,362.4
a) Bebidas alcohólicas.	5,600.0
b) Cervezas y bebidas refrescantes.	13,762.4
C. Tabacos labrados.	14,564.0
D. Aguas, refrescos y sus concentrados.	1,019.5
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	14,207.1
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,295.2
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	0.0
9. Impuestos al comercio exterior:	25,996.9

³⁵ De la Ley de Ingresos de la Federación solamente tomamos en cuenta la fracción I, que se refiere a impuestos.

A. A la importación.	25,996.9
B. A la exportación.	0.0
10. Accesorios.	6,710.1

Cuando una ley que establezca alguno de los ingresos previstos en este artículo, contenga disposiciones que señalen otros ingresos, estos últimos se considerarán comprendidos en la fracción que corresponda a los ingresos a que se refiere este artículo.

El Ejecutivo Federal informará al Congreso de la Unión de los ingresos pagados en especie o en servicios, por contribuciones, así como, en su caso, el destino de los mismos.

Derivado del monto de ingresos fiscales a obtener durante el ejercicio de 2005, se estima una recaudación federal participable por \$864,830.7 millones de pesos.

El Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, informará al Congreso de la Unión, trimestralmente, dentro de los 35 días siguientes al trimestre vencido, sobre los ingresos percibidos por la Federación en el ejercicio fiscal de 2005, en relación con las estimaciones que se señalan en este artículo.

Se estima que el pago en especie, durante el ejercicio fiscal de 2005, en términos monetarios, del Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, establecido en la Ley que Establece, a Diversos Impuestos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968 y cuyo pago se regula en el decreto publicado el 10 de octubre de 2002, ascenderá al equivalente de \$385,104.80 millones de pesos.

La aplicación de los recursos a que se refiere el párrafo anterior, se hará de acuerdo a lo establecido en los artículos correspondientes del Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2005.

Como podemos observar en este documento de ingresos de la Federación la proporción de porcentaje que guarda el impuesto en estudio con relación al Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Especiales sobre Productos y Servicios y el Impuesto al Activo, de los no tributarios como los derechos, aprovechamientos y otros, sin olvidar los recursos financieros.

Para ser más precisos de la Importancia de los impuestos dentro de la recaudación presentaremos la siguiente gráfica:

Importancia de los impuestos con respecto a los ingresos del Gobierno Federal 2006 Fracción I



- Impuesto Sobre la Renta
- Impuesto al Activo
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto especial sobre producción y servicios
- Otros impuestos

Este impuesto federal es en la actualidad el que reviste mayor importancia dentro del marco tributario del país. Por su impacto económico es determinante tanto para el Gobierno Federal como para los contribuyentes. Lo anterior, aunado a su propia naturaleza, lo

convierten además en factor importante en la redistribución equitativa de la riqueza.

Resulta interesante examinar a ochenta años de que entro en vigor la primera Ley del Impuesto sobre la Renta, la importancia que tiene este impuesto en la actualidad dentro de los ingresos tributarios totales que obtiene la Federación, no obstante la creciente importancia que en el ámbito nacional están adquiriendo los impuestos indirectos, lo cual, según expresan las autoridades, responde a una tendencia globalizadora.

CAPÍTULO CUATRO

DE LAS DEDUCCIONES

4.1. Definición

"Deducciones viene del latín deducee de duco: llevar, colegir, concluir.³⁶

Por deducción o deducibles entendemos para efectos del Impuesto sobre la Renta, aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables al contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se calcula el impuesto pagar.

Al hablar de deducciones nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador considera que intervienen en la disminución de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.

Las deducciones pueden ser fijas, progresivas, demostrables, etc. según la ley lo permita.

³⁶ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Real Academia Española. 20ª ed. México. Ed. Espasa. 2001.

Según el glosario de información fiscal distribuido por el Servicio de Administración Tributaria, se menciona que:

"Deducciones son las Erogaciones por concepto de gastos o inversiones efectuadas por los contribuyentes que la ley autoriza a disminuir o restar de los ingresos para efectos de determinar la base del impuesto o base gravable. Estas erogaciones pueden ser relacionadas con la actividad por la cual se obtienen dichos ingresos y también en el caso de las personas físicas por concepto de gastos personales".³⁷

Según el Diccionario Jurídico Mexicano, al hablar de "deducciones nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador considera que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente, de ahí su importancia, ya que son fundamentales para calcular el impuesto respectivo o en su caso una pérdida fiscal".³⁸

Sobre este punto el autor Arturo de la Cueva afirma que: "... las deducciones implican reducciones a la base gravable de las personas físicas o morales, atendiendo a diversas consideraciones objetivas y subjetivas, tales como el status socioeconómico, gastos que deben quedar incluidos en el costo de lo vendido y que persiguen también en general, finalidades equitativas o de promoción económica."³⁹

Para nosotros las deducciones forman parte importante para que los contribuyentes ya sean personas físicas o morales, determinen su base gravable para el cálculo del impuesto sobre la renta de acuerdo con su capacidad contributiva, cumpliéndose con ello el principio de proporcionalidad que establece nuestra Constitución.

- El artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece las Deducciones en General sin atender si son para personas físicas o morales.

³⁷ REVISTA DE DISTRIBUCIÓN GRATUITA para el cálculo de los Impuestos, Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional para el ejercicio fiscal 2003. México, Marzo 2004.

³⁸ DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Op. Cit.

³⁹ DE LA CUEVA, Arturo. Op. Cit. Pág. 15.

- Las deducciones autorizadas para los contribuyentes que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales, deberán cubrir con los requisitos del artículo 125 de la ley de la materia.
- Asimismo se señalarán las partidas no deducibles que prevé el artículo 123 de la ley en cita aplicable a las Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional.

4.2. Antecedentes y Clasificación de las Deducciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Antecedentes

“Para hablar de éste punto en especial nos referimos como fuente de investigación y confronta el libro del autor Enrique Calvo Nicolau llamado Tratado del Impuesto Sobre la Renta”.⁴⁰

En la Ley de 1925 que tuvo una vigencia de dieciséis años, en los cuáles tuvo varias modificaciones en su Reglamento, dado que ahí estaban previstos los deducibles, es importante mencionar que un defecto de fondo en que incurrió esta Ley de enorme trascendencia jurídica fue que las deducciones que podían efectuarse se establecían en un Reglamento, anomalía constitucional que se corrigió hasta 1954, con dicha anomalía se desatendía el principio constitucional de Legalidad, por lo que resultaba que el Reglamento era irregular respecto de la norma superior que determinaba su creación.

En esta Ley se permitía la deducción de “cargas familiares” en atención al número de personas que mantenía el contribuyente. En la tarifa “A” las deducciones iban de \$250.00 cuando se sostenía una persona, hasta \$450.00 cuando fueren cuatro o más las que dependían del contribuyente. En la tarifa “B” estas deducciones iban de \$360.00 hasta \$760.00, posteriormente se suprimieron estas

⁴⁰ Cfr. CALVO NICOLAU, Enrique. “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”. Tomo I. Ed. Themis. ed. 1995. primera reimpresión enero de 1996. México. Págs. 187 a 218.

deducciones y el gravamen incidió sobre ingreso bruto. A mi juicio esto fue un error en cuanto a la política tributaria se refiere, porque la carga fiscal de los contribuyentes debe de establecerse en función directa de su capacidad contributiva, motivo por la cuál en la Ley del 31 de diciembre de 1964 volvió a incorporarse la deducción de las cargas familiares, en cantidades que fluctuaban de \$1,500.00 a \$6,000.00 anuales por ascendientes, descendientes y cónyuge del contribuyente.

Con el paso del tiempo perdió tanta importancia el valor de estas deducciones que se optó por sustituirlas por una cantidad equivalente al salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al mes, y este sistema tuvo el efecto práctico de que, en forma anual, la deducción se iba ajustando automáticamente en la misma medida que se incrementaba el salario mínimo; esta deducción se sustituyo después por el acreditamiento contra el impuesto anual, de una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo elevado al año.

A partir de 1994 se sustituyó esa deducción por el crédito al salario y un crédito general contra el impuesto anual, los cuales varían dependiendo de los ingresos.

En el artículo 127 de la ley en comento nos menciona textualmente, en su párrafo segundo "que al pago provisional se determinará restando de la totalidad de ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta sección correspondientes en el mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades así como la exclusión general de \$6,333.33 por cada uno de los meses que corresponda dicho periodo y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido. En ningún caso la exclusión general excederá de la cantidad que resulte de disminuir a los ingresos las deducciones autorizadas a que se refiere este párrafo..."⁴¹

Como podemos analizar, después de ir describiendo la evolución de este tipo de deducciones otorgadas por la propia Secretaría de Hacienda, son pequeñas dádivas que nos concede ésta, para hacer creer a los contribuyentes que les está cediendo innegables estímulos y así no desalentar la recaudación fiscal, pero en realidad éstas deducciones no poseen en ningún tiempo un apego a la realidad económica y social en que nos hemos encontrado en sus diferentes épocas.

Sin embargo las deducciones de "cargas familiares", la autoridad trató de entender de cierta manera que el contribuyente incurre en otros tipos de gastos que son reales y necesarios para subsistir y que provocan una disminución del ingreso, por lo cuál al no tomarse en cuenta éstos, termina el ciudadano pagando un impuesto sobre un monto ya derogado y que éste no es una utilidad, objeto del impuesto en comento, que de los ingresos se reste las deducciones autorizadas y que esta sea la base para calcular el impuesto, sin tomar en cuenta los demás gastos en los cuales incurre el contribuyente como el concepto de comidas fuera de su domicilio y debemos considerar que éstas a diferencia de las "cargas familiares", si se realizan como un "gasto estrictamente indispensable para la obtención de los ingresos..." que es uno de tantos requisitos de las deducciones, además el tomar en cuenta el número de personas que dependen del causante es un buen componente para la disminución de la base gravable para el pago de impuestos, debido a que es considerado una realidad económica y social de nuestro país.

Después de analizar la evolución que ha tenido el reconocimiento del costo fiscal de la vida en México, podemos en forma anticipada concluir que prácticamente desde la década de los sesentas, no se reconoce adecuadamente el costo de la vida para efectos fiscales.

En el presente estudio, se puede apreciar la transformación gradual que ha sufrido el reconocimiento del costo fiscal de la vida en México, la cual se ha visto disminuida: Si tomamos como parámetro el salario mínimo observaremos que no ha tenido un crecimiento similar al que ha sufrido la inflación de México, de tal forma que con el

tiempo, el salario mínimo se ha convertido en un índice solamente que se aplica en diversos ordenamientos, porque en la práctica pocos empresarios pagan el mínimo a sus empleados, toda vez que no cumple con su función de cubrir las necesidades básicas de las personas.

Esto lo único que refleja es que el salario mínimo ha sido rebasado por la inflación y no ha podido ser ajustado adecuadamente para que con el mismo se cumpla la función para la que fue creado, que es ser un parámetro mínimo para los mexicanos para poder cubrir sus necesidades básicas.

Ahora bien, en caso de tomar como punto de partida el año de 1972, que fue cuando se incrementaron las deducciones familiares, los importes de las exclusiones serían las siguientes, en caso de inflacionarias:

O bien, en caso de deflactar, las cifras de 2000 a 1972, se presentaría lo siguiente

Si abordamos el análisis anterior y tomamos como punto de partida el ejercicio 1972, se puede observar que en caso de actualizar las exclusiones familiares establecidas en 1972, resultan exclusiones familiares a pesos actuales de \$28,428.13 por cada contribuyente, de \$18,952.09 por el cónyuge y de \$9,476.04 por cada hijo, lo cual simplemente estaría acorde con la realidad económica que se vive.

Por otro lado, es necesario recuperar el poder adquisitivo del salario mínimo para que verdaderamente cumpla con el cometido por el cual fue creado, es decir constituir un parámetro mínimo de pago por parte de los empresarios que coadyuve a la satisfacción de las necesidades básicas de una familia.

Como solamente se permite la deducción del crédito al salario, se está haciendo a un lado la verdadera capacidad contributiva de la persona, en mi opinión la capacidad de pago puede apreciarse mejor por familia que por individuo.

Actualmente nos parece de gran relevancia mencionar un dato interesante que encontramos en el Boletín No. 1489, que expidió la Cámara de Diputados, después de revisar los gastos que se encuentran previstos en de la Ley de Presupuesto y Cuenta Pública y que transcribimos textualmente:

BOLETINES DEL 04 DE ENERO DE 2005

Boletín No.1489

“Ofende a millones de mexicanos lo que se gastó en Los Pinos para **comida** durante 2004, afirmaron legisladores la cual ofende a millones de mexicanos que viven en pobreza extrema.

Al conocerse que la Presidencia de la República gastó más de 30 millones de pesos, durante 2004, en **alimentación familiar**, los diputados, exclamaron que esta situación, no sólo se presenta en la Presidencia de la República, sino también en otras dependencias gubernamentales que realizaran, gastos de representación, autos, viajes y otros rubros”.⁴²

Por lo tanto, podemos sustentar que el Jefe del Ejecutivo, entre otros funcionarios, incurre en gastos personales y éstos no son cubiertos con los sueldos que tienen asignados los servidores públicos, el no consentir la misma situación entre los gobernados, se está violando los principios constitucionales de Generalidad y Equidad, por lo tanto, pedimos que se equipare estos beneficios, a todos los ciudadanos o gobernados que contribuimos con el gasto público.

Clasificación

Las deducciones se clasifican en dos grandes secciones:

- Que son los gastos y
- Las inversiones

⁴² http://comunicacion.diputados.gob.mx/boletines/2005/boltn_040105.htm

A continuación analizaremos de forma analítica los gastos y de manera más circunscrita las inversiones, debido a que no es tema de estudio de esta tesis, es importante destacar la diferencia que existe entre estas deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.2.1. Gastos

De acuerdo al Diccionario de la Lengua española nos dice: "Gasto II deducible. m. Derecho. Cantidad que por ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo".⁴³

Entendiéndose por gastos el conjunto de erogaciones necesarias que coadyuvan en el quehacer de los contribuyentes y que se realizan en salidas de dinero para la obtención de bienes o servicios que se consumen instantáneamente o en forma de tracto sucesivo, como ejemplo de éstos sería el pago de la energía eléctrica, la renta, sueldos y salarios, pagos de cuotas, gastos de representación, gastos de gasolina y mantenimiento de equipo de transporte, entre otros, su característica principal es que no aumentan el patrimonio del contribuyente.

Los gastos son deducciones autorizadas, y siempre y cuando estén señaladas en ley y reúnan los requisitos que señalen las disposiciones fiscales del artículo 17-A del Código Fiscal Federal para los comprobantes o facturas.

Estos gastos son diferentes dependiendo de la actividad de las personas físicas, entre otras: industriales, comerciales o de servicios. La jurisprudencia nos dice:

Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: CXXIII
Tesis:

⁴³ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Real Academia Española. Op. Cit.

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES POR GASTOS ORDINARIOS Y NECESARIOS.

El artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece: "El impuesto se causará sobre la diferencia que resulte entre los ingresos que perciba el causante y las deducciones autorizadas por el reglamento. Estas comprenderán exclusivamente los gastos ordinarios y necesarios, exigidos por los fines del negocio". Por lo que, tomando en cuenta el principio adoptado por nuestra Constitución Federal, de que nadie puede ser obligado a prestar sus servicios sin una justa retribución, las sociedades, personas morales, deben remunerar a las personas físicas que las representen o que desempeñen trabajos de dirección, y en esa virtud, los sueldos que paguen a los miembros de los consejos de administración, de vigilancia, gerentes y directores generales, implican gastos ordinarios y necesarios exigidos por los fines del negocio, cuya deducción debe autorizar el reglamento. El párrafo segundo de la fracción V del artículo 39 reglamentario, al disponer que no son deducibles de los ingresos de los causantes de cédula I los sueldos, salarios, emolumentos, igualas, comisiones, viáticos y demás conceptos a que se refiere la cédula IV de la Ley, asignados a los socios, miembros de los consejos de administración, de vigilancia y a los comisarios de las sociedades por acciones, así como los gerentes de las mismas cuando sean socios, contraría lo ordenado por el artículo 6o. de la propia Ley. Tal precepto reglamentario no puede ser fundamento jurídico para rechazar la deducción de cantidades que por esos conceptos haya pagado una empresa organizada en la forma de sociedad por acciones, puesto que la doctrina jurídica no atribuye al reglamento más función que la de proveer a la ejecución de la norma ya contenida en la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley en sentido formal. Si en tal caso, el Tribunal Fiscal de la Federación aplica la Ley del Impuesto sobre la Renta, con exclusión de su Reglamento, no vulnera los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal porque teniendo obligación de fundar sus fallos en ley, si la disposición

reglamentaria aparece contraria a la de la ley que pretende reglamentar, el punto concreto debió resolverse conforme a la ley superior y no de acuerdo con la disposición que, pretendiendo llevar adelante sus preceptos, en realidad los contraría”.

TOMO CXXIII, Pág. 55. Revisión fiscal 132/50. Cervecería Cruz Blanca, S. A. 6 de enero de 1955. 5 votos.

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: XCVII

Tesis:

Página: 883

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES POR GASTOS.

Por gastos normales y propios del negocio, sólo deben entenderse los que limitativamente enumera la fracción X del artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta; por tanto, los gastos de hospedaje y viáticos de un empleado, constituye una erogación prevista por el propio Reglamento, en su artículo 38, fracción V, bajo la denominación de viáticos, mismos que sólo son deducibles cuando se justifique que quien hace estos pagos, ha cumplido con las disposiciones relativas establecidas por la Ley, para las Cédulas 4a y 5a”.

TOMO: XCVII, Pág. 883.- Amparo en Revisión 2734/1948, Sec. 2a.- Cía. Mexicana de Caminos, S. A., en liquidación.- 28 de julio de 1948.- Unanimidad de cuatro votos.

4.2.2. Características de los Gastos

Podríamos comenzar con preguntarnos ¿Qué es un gasto?

Gasto, es el consumo de recursos a fin de producir una renta es lo que constituye un gasto. Es importante que exista correspondencia de los gastos con la renta pertinente. Hay dos formas de gastos: el consumo de efectos (costo de los efectos vendidos, útiles, depreciación

de bienes, etc.) y consumo de servicios (sueldos, jornales, intereses, impuestos, etc.).

Desgraciadamente la Ley del Impuesto sobre la Renta, no da una definición clara de lo que es un gasto a pesar que en su artículo 38 habla de los gastos diferidos y gastos preoperativos.

Gastos Diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, o mejorar la calidad o aceptación de un producto por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, de acuerdo al artículo 38 de esta ley.

El Diccionario de la Real Academia Española define "GASTAR como la acción de expender o emplear el dinero en una cosa".⁴⁴

Una interpretación lógica de aquellos términos conduce a estimar que para efectos fiscales, lo que se grava es el resultado de la acción de haber empleado un bien estimado en dinero para un fin determinado; esto es, los gastos y las erogaciones son el resultado de las acciones de gastar y erogar determinadas cantidades de dinero que han salido del patrimonio del sujeto activo para un fin determinado, entre los GASTOS y las EROGACIONES, se concluye que el dinero ha salido del patrimonio del sujeto activo y como consecuencia se ha perdido el ámbito de su disponibilidad.

Gastos son las salidas o egresos de efectivo o en especie para pagar o cubrir una deuda o pagar una necesidad para satisfacer cualquier satisfactor necesario.

Por nuestra parte, podemos señalar que con el propósito de tener un concepto más claro para éste término podemos emanar lo siguiente:

⁴⁴ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Op. Cit.

Los gastos son los costos o erogaciones de dinero o especie que el contribuyente debe pagar para lograr dar un servicio y cubrir el costo de la actividad a que se dedique, por tal motivo no produce en forma directa riqueza y son de tracto sucesivo y permanente, por ejemplo luz, teléfono, renta, salarios, materia prima etc., es decir, debemos verlos como el costo para poder producir capital., los gastos, se agotan de forma espontánea y son reiterativos, periódicos y sucesivos, de ahí que los gastos se deducen de forma inmediata.

Para ciertos conceptos de ingresos que obtengan las personas físicas, se permite efectuar las deducciones autorizadas señaladas en cada Capítulo del Título IV de la Ley, dependiendo del tipo de ingreso de que se trate.

Las deducciones autorizadas para los contribuyentes que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales, deberán cubrir con los requisitos del artículo 31 de la ley de la materia.

Asimismo se señalarán las partidas no deducibles que prevé el artículo 32 de la ley en cita aplicable a las Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional.

4.2.3. Requisitos de las Deducciones

- Estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Se debemos entender "estrictamente Indispensables", que los gastos que pretenda deducir los sujetos al Impuesto sobre la Renta, sean propios del contribuyente, que si éstos se efectúan traerán como consecuencia ingresos y éstos serán superiores a los gastos que se realicen, originando por lo tanto una utilidad, que ésta es el objeto del impuesto sobre la renta.

A este respecto es aplicable la tesis que a continuación se transcribe:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: VII-Junio Tesis:

Página: 289

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA EMPRESA. ES PERMITIDA LA DEDUCIBILIDAD DE LOS BONOS Y PREMIOS A LOS AGENTES DE SEGUROS.

Los gastos deducibles permitidos por la ley a los contribuyentes, como es sabido, deben cumplir con ciertos requisitos, entre los cuales se encuentra, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial, la concepción genérica de este requisito, que el legislador estableció en la fracción I del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir los calificativos de "estrictamente indispensables", así, siendo imposible el engendrar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar el calificativo de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico en sí. De esta manera, conviene precisar los elementos que tomamos en cuenta para determinar, que en el caso concreto, los bonos y premios pagados a los agentes de seguros sí son deducibles. En primer lugar, por gastos entendemos las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación. En segundo lugar, debemos atender a las acepciones comunes, que nos da el Diccionario de la Lengua Española, el cual señala como significado de estrictamente "precisamente, en todo rigor de derecho", y como estricto "estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley" (página 592 de la décimo novena edición), y por lo que toca a necesario, señala tres acepciones: "que precisa, forzosa e inevitablemente ha de ser o de suceder", "Dícese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra

cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo" y "que es menester indispensablemente o hacer falta para un fin" (página 920 de la citada obra y de la misma edición). Así, conforme al significado común y usual de los calificativos empleados por el legislador, por estrictamente necesario entendemos, lo ajustado enteramente a la necesidad o a la ley, que inevitablemente ha de hacerse o ajustarse para alcanzar un fin determinado. Por último, y para una mejor comprensión de los calificativos examinados, conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta en la doctrina, dichos elementos son: 1) Que el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la empresa. 2) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta. 3) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo. Quedando claros los elementos considerados, resta explicar su aplicación al caso concreto. Comenzaremos por decir que, la actividad empresarial de la quejosa versa sobre las actividades propias de una institución de seguros, teniendo concesión para operar sobre seguros de vida, de acciones y enfermedades, y tratándose de daños en el ramo de crédito únicamente como reaseguradora, esto es, tomando a su cargo parcial o totalmente un riesgo ya cubierto por otra institución, o el remanente de daños que exceda de la cantidad asegurada por la primera. Para cumplir con dicha actividad empresarial, la quejosa cuenta, entre otros colaboradores, con agentes de seguros que intervienen en la contratación de seguros o reaseguros, mediante el intercambio de propuestas y aceptaciones, y el asesoramiento para celebrarlos, conservarlos o modificarlos. Según la mejor conveniencia de los contratantes. Ahora bien, dicha institución, pagó bonos y premios a varios de sus agentes de seguros, por su intervención en la expedición de pólizas y en base a volúmenes de producción, conservación de cartera, reclutamiento, renovación, etcétera, este gasto está relacionado directamente con su actividad empresarial y el desarrollo de ésta. De tal manera, los pagos consistentes en bonos, premios o estímulos a los agentes de seguros que mayor número de contratos

realizaron, o de renovaciones, o conservaron o ampliaron clientes, actos objetivamente apropiados para los fines de la empresa, son verdaderas contraprestaciones, esto es, mientras mejor resultado arrojen las labores de los agentes por ingresos obtenidos por venta de seguros, mejoran los ingresos de la empresa de seguros, y por lo tanto, le resulta necesario pagar más a sus promotores o vendedores para aumentar su propia base gravable. Además, dicho pago es a su vez, un ingreso del trabajador, por el cual está pagando su propio impuesto. Así, puede presumirse una estrecha vinculación entre la erogación y el incremento obtenido en las ventas, lo que comprueba la necesidad del gasto, además, con dichos estímulos se va originando el progreso de la empresa, resultando necesario para alcanzar tal fin, se hacen así, obligados para mantener y conservar la unidad de producción y distribución del servicio de seguros que presta la quejosa. Para la mejor comprensión del caso a estudio conviene preguntarse, de no realizarse la erogación, se tendrían que suspender las actividades de la empresa, o éstas necesariamente disminuirían. La respuesta definitivamente es sí disminuirían, esto es, si la empresa quejosa no premia, estimula o reconoce a través de una remuneración económica el mayor esfuerzo o trabajo realizado por sus agentes de seguros, éstos al no recibir un incentivo, dejarán de avivar la actividad de la empresa, viéndose necesariamente disminuida su producción y en consecuencia sus ingresos. Por lo tanto, los gastos efectuados por bonos y premios pagados a los agentes de seguros, no son gastos superfluos e innecesarios, sino erogaciones estrictamente indispensables para los fines de la empresa quejosa, pues de no hacerlos se podrían afectar sus actividades o entorpecer su desarrollo". TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1703/90. La Latinoamericana, Seguros, S.A. 6 de marzo de 1991. Mayoría de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro. Disidente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor.

Al igual existe otra tesis de gastos estrictamente indispensables que expone lo siguiente:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: V Segunda Parte-1

Tesis: Página: 238

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. GASTOS EstrictAMENTE INDISPENSABLES PARA EFECTOS DE DEDUCIBILIDAD SEGUN LA LEY VIGENTE EN 1983.

El artículo 136, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1983, establecía que eran deducibles los gastos estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se debía pagar el impuesto. De ahí que, al no estar debidamente acreditado que los gastos incidieron directamente en la obtención efectiva de los ingresos objeto del gravamen, los mismos no eran deducibles". SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1942/89. Eduardo Turnbull Brehm. 9 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Marcos García José.

Bajo la premisa de que todos los gastos que efectúa un contribuyente representen erogaciones estrictamente indispensables para los fines de su actividad, podemos inferir que se tiene la posibilidad de considerarlos deducibles para determinar el resultado fiscal, en un ejercicio fiscal determinado, con excepción de aquellos en los que se incurra en incumplimiento con los requisitos que hemos analizado anteriormente.

Debemos tener en cuenta que los contribuyentes se ven en la necesidad de incurrir a determinados gastos por los que la ley expresamente no permite su deducción, modificando en forma negativa la base gravable para la determinación del impuesto sobre la Renta, a este tipo de erogaciones nos referiremos basándonos en el

artículo 32 por que el artículo 126 no remite a éste de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4.2.4. Inversiones

En el artículo 38 de esta ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

“Activo Fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Gastos Diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, o mejorar la calidad o aceptación de un producto por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos Diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la presentación de un servicio; siempre que las

erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse".⁴⁵

La inversión es el pago de algún bien mueble o inmueble, como por ejemplo; maquinaria, instrumentos de producción, de oficina, equipo y mobiliario, equipo de cómputo, etc. que se pueda usar, utilizar en un plazo de tiempo para lograr crear en su uso riqueza, por ello se puede, depreciar, por un determinado tiempo de acuerdo a los límites que no da la misma ley en comento y (por ello, el dinero erogado se invierte o modifica transformándolo en un bien mueble o inmueble, inversión en mejoras o de construcción de fábrica, oficina), que nos facilita la producción o el uso del bien mueble o inmueble, para las necesidades del contribuyente. etc. Por tal motivo esa inversión se convierte en capital transformado y no en un gasto como tal, de disposición y consumo inmediato. Hablando en términos contables existen dos tipos de inversiones:

- Inversiones de capital: que son conocidas también como inversiones financieras ya sean en la Bolsa de valores o en una Institución de Crédito, entre otros más.
- Inversiones de Activo fijo: es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se ameriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo: La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones. Es decir, que son los bienes muebles e inmuebles para lograr obtener beneficios de ellos para alcanzar el fin de lucro o de bienestar que necesita el contribuyente, para la realización de su actividad preponderante. Y los Activos Diferidos que son bienes abstractos, es decir, se compra el beneficio de un bien en un

⁴⁵ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2005. ARTÍCULOS ESPECÍFICOS.

tiempo determinado y se va devengando con el transcurso del tiempo, otros tipos son las franquicias, etc.

En el artículo 39 de la ley en comento nos da los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos y en el artículo 40 nos da los porcentajes para la depreciación de activos fijos; en el artículo 41 los porcentajes para depreciación de maquinaria y equipo; y las reglas para la deducción de inversiones está establecido en el artículo 42 de la misma ley en comento.

4.3. Análisis entre Gastos de Representación, de Viaje y Viáticos y el de Consumo en Restaurantes y Bares.

Es de vital importancia saber la diferencia y el concepto que tiene la ley en comento para cada uno de éstos gastos, para poder diferenciar la propuesta que expongo en el Capítulo Cinco, motivo de esta investigación.

Asimismo es importante mencionar que estos gastos están considerados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como gastos parcialmente deducibles, como lo analizamos en el punto 4.3 y que no mencionaremos en este punto, para evitar desórdenes y duplicaciones de información.

- Gastos de Representación

Se limita la deducción de los gastos de representación en la fracción IV del artículo 32 de la ley, aun cuando se consideren normales y propios; todo esto por las exageraciones en las que han incurrido los directivos de las empresas.

En este caso, no deberá interpretarse que únicamente los gastos cuya deducción se limita, sean únicamente los que realizan el

representante legal de la sociedad, sino también los gastos que toda aquella persona que en representación de la compañía se encuentra con la posibilidad de realizarlos por cuenta de ella.

- Gastos de Viaje y Viáticos

La ley prohíbe la deducción de los gastos de viaje y viáticos, salvo que satisfagan los siguientes requisitos:

- ✓ que se destinan al hospedaje, alimentación, transporte, renta de automóviles pago de kilometraje.
- ✓ cuando se aplique el dentro de la faja de 50 Km. que circunde al establecimiento.
- ✓ Los beneficiarios deberán ser empleados de la empresa.
- ✓ Los beneficiarios deben prestarle servicios profesionales a la empresa.
- ✓ Existen límites de la deducción en la alimentación condicionado a la presentación de la documentación relativa al hospedaje o transporte.

En este caso, el pago de los gastos de alimentos deberá efectuarse mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Existen límites de la deducción diaria en la renta del automóvil condicionada a la prestación de la documentación relativa al hospedaje o transporte.

- Consumo en restaurantes y bares

Debido en particular éste punto, el de consumos de restaurantes, nos extenderemos un poco más en su análisis, abarcando también el servicio de comedores a los trabajadores, por ser motivo de exposición

y propuesta de la hipótesis, motivo de ésta tesis que estamos desarrollando.

Con la valoración derivada a las erogaciones exageradas en materia de alimentos por parte del contribuyente, el Legislador consideró prohibir la deducción en un 75% de los consumos en restaurantes y que para esta erogación sea deducible, el pago de la misma deberá efectuarse con tarjeta de crédito o débito, o con monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, expedidas las tarjetas a nombre del contribuyente que desee efectuar la deducción, debiendo conservar la documentación que compruebe lo anterior. Si el consumo es pagado en efectivo o con cheque no será deducible este es un requisito más sin menoscabo de los demás requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

Si estas tarjetas de crédito utilizadas por personas morales deberán de ser corporativas o empresariales. Sólo en los casos de consumo de alimentos en concepto de gastos de viaje o viáticos, podrán ser deducibles en su totalidad y hasta por los límites ya comentadas anteriormente.

Otra prohibición a la deducción de alimentos, se desprende de los gastos erogados en comedores que no estén a disposición de todos los trabajadores, sin embargo, estando los comedores a disposición de todos los trabajadores únicamente se podrá deducir la parte excedente de lo que resulte conforme a lo siguiente:

DATOS:

Gasto de comedores durante el ejercicio:	1, 460.000.00
Salario mínimo general:	45.24
No. de trabajadores que hacen uso del comedor:	85
No. de días que se presta el servicio:	260
Cuota de recuperación por cada trabajador	15.00

DETERMINACIÓN DE LA PARTE NO DEDUCIBLE:

Gastos en comedores		1, 460,000.00
Menos:		
45.24 por 85 por 260 =	999,804.00	
Más:		
15.00 por 85 por 260 =	331,500.00	1, 331,304.00
		<hr/>
GASTOS NO DEDUCIBLE		<i>128,696.00</i>

En sentido estricto, sólo la partida que se permite su deducción la representa el monto que resulta de multiplicar el salario mínimo general por el número de trabajadores y por cada día en que se hubiera prestado el servicio, ya que la cuota de recuperación estará formando parte de los ingresos acumulables de la empresa.

Los gastos por servicios de comedor, como son el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la cantidad e idoneidad de los alimentos, serán completamente deducibles, siempre que reúnan los requisitos para tales efectos.

Los consumos en bares, por ningún caso serán deducibles.

La falta de definición para saber lo que se entiende como restaurante o bar ocasiona una inseguridad jurídica, toda vez que existen establecimientos que tienen la denominación de "restaurante bar", inclusive, por lo tanto resultará conveniente que las autoridades fiscales determinen esta controversia.

4.4. Principios Aplicables a las Deducciones

El análisis que haremos a continuación, es parte crucial en el estudio que estamos abordando debido a que no se ha hecho referencia a que las deducciones deban contener los principios constitucionales del artículo 31, fracción IV, como las contribuciones, hablando en forma genérica y en forma específica los impuestos,

hemos decidido hablar de ellos desde el punto de vista, que si la base gravable sí es un elemento del impuesto, ésta base es determinada de acuerdo a los ingresos totales, menos deducciones autorizadas da como resultado la base donde se aplicará la tasa o tarifa para obtener el impuesto a pagar.

Considerando que las Deducciones son conceptos que deben tomarse en cuenta para calcular la Base del Impuesto sobre la Renta, deben de respetar los Principios Constitucionales del artículo 31 fracción IV, ya que son parte de los elementos de la contribución, siendo dichos principios la justicia tributaria, generalidad, equidad y proporcionalidad, y también los principios teóricos de los impuestos, que mencionaremos a continuación, porque de no ser así se perdería o se fracturaría el equilibrio que debe de existir entre el Estado y su gobernados o contribuyentes para contribuir al gasto público, y al hecho que como nos hemos referido, a que el Impuesto sobre la Renta, grava la utilidad, ganancia, rentabilidad de una actividad, no puede darse sin tener que desembolsar o tener gastos o inversiones para el desempeño propio y necesario de la actividad a desarrollar, por eso en el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos refiere que los deducibles son los "gastos estrictamente indispensables para la realización de la actividad donde se obtenga los ingresos": este tema es muy controvertido debido a que la autoridad hacendaria no define con clara explicación el concepto de "estrictamente necesarios", como lo analizaremos en su debido tiempo los conceptos de gasto y de inversión.

Empezaremos analizando los Principios Constitucionales con referencia a las deducciones.

4.4.1. Principio de Generalidad

Cuando el legislador expide una nueva ley impositiva y con ella la parte de deducciones, y que por defecto de técnica legislativa no comprenda los que se dedican a la misma actividad, este ordenamiento será atacado de inconstitucional, por violación al

Principio de Generalidad, y por consiguiente implicará también una violación al Principio de Justicia.

Si una ley no es general, por ende es particular o privativa, y por consiguiente será injusta, ya que no abarcará a todos los contribuyentes que deba abarcar, es decir, se aplicará arbitrariamente solamente a ciertos contribuyentes y a otros no se le aplicará, se debe considerar injusta, porque no cumple con los requisitos de impersonalidad.

Sin embargo, la exención de impuestos para lo que se le llama el mínimo de necesidad o el mínimo de existencia, es decir, aquella renta o capital que se considera como indispensable para subsistir, existen tres criterios al respecto:

- El que considera que no debe concederse exención, ya que es contraria al Principio de Generalidad, y por lo mismo a la justicia; porque es imposible cuantificar en todos los contribuyentes cual es el mínimo indispensable para subsistir.
- El criterio que considera que deben concederse las exenciones de los impuestos directos a los mínimos de existencia, debido a un principio de justicia, porque los impuestos indirectos gravan en mayor medida a las pequeñas rentas que a las elevadas y se debe compensar ese exceso de gravamen con la exención de impuestos directos.
- La tercera postura es la que considera que esta clase de rentas mínimas deben estar exentas de toda clase de impuestos, tanto en los directos como de los indirectos, lo que puede lograrse suprimiendo los impuestos sobre los artículos de primera necesidad.

Para nosotros este último criterio es el que ayudaría a las clases sociales más desfavorecidas no bajen a un nivel inferior, ya que si se gravan el consumo mínimo de subsistencia se empeoran las condiciones de vida de la sociedad.

4.4.2 Principio de Justicia Tributaria

Con lo antes expuesto queda de manifiesto que los gastos que se realizan por comida o alimentos por parte de los contribuyentes, debieran de incorporarse o incluirse en el capítulo de deducciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con las características, requisitos y condiciones señaladas en el capítulo cinco de este ensayo, adición que sin duda coadyuvaría a alcanzar el principio de justicia tributaria, y que es la finalidad común de todas las leyes impositivas.

Al referirnos en el investigación que estamos realizando de los principios de los deducibles, es importante mencionar que es justo que los contribuyentes descuenten o resten de los ingresos brutos los gastos y / o inversiones que tienen la necesidad imperiosa de desembolsar recursos económicos y hasta llegar a financiamientos con terceros, para lograr el fin o propósito de la actividad prevista en una hipótesis jurídico tributaria, por esa lógica razón es necesario que todos los gastos necesarios para la obtención del ingreso deban ser deducibles al igual que las inversiones, debido a que persiguen el mismo objetivo. Por lo que presentamos la siguiente tesis:

Novena Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Abril de 2002

Tesis: I.4o.A.333 A

Página: 1271

"IMPUESTOS CUYO OBJETO SON GASTOS O EROGACIONES, PROPORCIONALIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, constitucional no establece como requisito que los gravámenes se impongan únicamente sobre los ingresos o la propiedad de un patrimonio o capital, sino sobre cualquier aspecto que sea indicativo de capacidad contributiva. Es así que al efectuar gastos o erogaciones, el contribuyente demuestra esa capacidad, porque es lógico que solamente las

personas que la poseen tienen la posibilidad de realizarlos para adquirir los bienes o servicios que requieran y existe proporcionalidad al gravarlos en la medida que las personas que mayores gastos realicen, tendrán mayor capacidad contributiva para los efectos del impuesto”.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2734/2001. Envases Generales Crown, S.A. de C.V. 28 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

4.4.3. Principio de Obligatoriedad

Este principio significa que toda persona física o moral que se encuentre en alguna de las hipótesis normativas previstas en ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la facultad de deducir o restar sus gastos y/o inversiones dentro de los plazos y formas que la misma ley establezca.

Con este principio se logra certidumbre, equidad y proporcionalidad entre los ingresos y los egresos o erogaciones que la ley tributaria lo contempla con el término de “deducibles”.

4.4.4. Principio de Equidad

El principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera.

Cabe destacar por otra parte, que la sociedad mexicana no es un todo homogéneo sino que, por el contrario, tiene una composición heterogénea que se traduce en una serie de personas unidas por algunos intereses pero diversificadas cuantitativamente dentro de esa unidad, y es así como operan diferentes situaciones económicas en la realidad social, y a ello deben atender las normas jurídicas.

En este contexto, y toda vez que en un sentido jurídico *equidad* significa igualdad, es decir, dar un tratamiento normativo igual a los iguales y desigual a los que no lo son en el mundo de la realidad económica de un país; resulta evidente que la incorporación de las comidas en el rubro de deducibles, sin duda cumpliría con el principio constitucional de equidad, pues este es un gasto ordinario, indispensable e ineludible que al no reconocerse como tal, coloca a los contribuyentes en una evidente desventaja y desigualdad frente a la potestad recaudadora del fisco; y este principio debe prevalecer tanto para que el Estado recabe contribuciones, como para que los ordenamientos legales reconozcan y fijen a favor de los contribuyentes determinados

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN

Tesis: 255

Página: 302

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos

y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.

Séptima Época:

Amparo en revisión 2598/85.-Alberto Manuel Ortega Venzor.-
26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.-
Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 2980/85.-Jesús Farías Salcedo.-26 de
noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.-Ponente:
Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2982/85.-Rubén Peña Arias.-26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.-Ponente: Fausta Moreno Flores.

Amparo en revisión 4292/85.-Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.-26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4528/85.-Jean Vandenhoute Longard.-26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.-Ponente: Carlos de Silva Nava.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 171, Pleno, tesis 170.

4.4.5. Principio de Legalidad

En la última parte del artículo 31 de la fracción IV, de la Constitución Federal se encuentra consagrado este Principio en las siguientes palabras:

“...contribuir... de la manera que dispongan las leyes”.

Esta última parte del precepto constitucional referido, no sólo establece la obligación de contribuir conforme a lo ordenado a las leyes, sino también, da la oportunidad a los contribuyentes de conocer hasta donde llegan sus obligaciones fiscales antes de encontrarse en la hipótesis normativa, así como los derechos con los que cuenta frente dichas obligaciones, hablando llanamente que facultades, como, cuanto y que es deducible y hasta cuando se puede deducir; dando así la certeza y la seguridad jurídica de los gobernados.

En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “*nullum tributum, sine lege*”, es decir, “no hay tributo sin ley” y nos atreveríamos adicionar que tampoco se permite ninguna deducción sin estar contenida en una ley.

4.4.6. Principio de Proporcionalidad

Por su parte el principio constitucional de proporcionalidad de los impuestos (no toma en cuenta la universalidad de su pago, sino su relación con los capitales que afecta -capacidad contributiva-), también tiene aplicación en tratándose de las deducciones, particularmente del renglón de comidas que se propone adicionar, ya que el espíritu del legislador en las deducciones es el de autorizar determinados gastos que los contribuyentes realizan ordinariamente, que resultan indispensables para desarrollar la actividad que es fuente de riqueza y que, consecuentemente, afectan su Ingreso o patrimonio.

De esta forma, tenemos que si se permite la deducción de las comidas a efecto de determinar la base gravable, se estaría gravando, valga la reiteración de la palabra, auténticamente la utilidad, ganancia o riqueza del contribuyente, lo que sería acorde a la noción de justicia impositiva que encierra este principio de proporcionalidad, y se evitaría continuar castigando impositivamente la necesidad de alimentarse, como actualmente acontece.

También resulta aplicable el principio de la capacidad contributiva a las deducciones, debido a que estas últimas se fijan y establecen como tales en la ley para permitir precisamente que los contribuyentes paguen en función de su capacidad contributiva, esto es, la carga fiscal debe cubrirse por los contribuyentes en función y proporción de sus recursos; por lo cual si se permitieran deducir los gastos por alimentos, se daría vigencia plena a este principio.

4.5. Importancia de los Gastos dentro de las Deducciones

Los gastos representan un elemento de especial importancia dentro de los deducibles, y por lo tanto para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, esto es así, en virtud de que dichas operaciones pueden dar lugar por una justa reducción de sus cargas fiscales, o por el contrario; una afectación sobre bases gravables excesivas sin relación justificable a los ingresos de los sujetos pasivos

del impuesto en referencia; en este sentido, la regulación en la ley en forma clara de los conceptos o partidas que pueden ser materia de deducción ya sea por gasto o por inversión, así como los requisitos para la procedencia de las mismas, juega un papel muy importante, ya que la ausencia de elementos que permitan su clasificación, interpretación y aplicación acarrea consecuencias de carácter negativo a los contribuyentes y los deja en notario estado de indefensión.

Y llegamos a la conclusión que los gastos son directamente necesarios para la producción, transformación o la prestación de bienes y de servicio, que es el objeto de la actividad del contribuyente, los gastos son normalmente consumibles, de tracto sucesivo, es decir son repetidos constantemente en periodos determinados, por esa razón su deducción es de forma inmediata de los ingresos porque serían como los costos de producción o de servicio.

Es justo restar a los ingresos brutos, los gastos y las inversiones para poder obtener la base gravable a la que se le aplicará el impuesto, porque no debemos perder de vista que el Impuesto sobre la Renta grava la utilidad, rendimiento y los ingresos que modifiquen el patrimonio del contribuyente proveniente del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Con lo antes expuesto podemos ultimar que los gastos que efectúan los contribuyentes derivados de los consumos de alimentos (comidas), fuera del propio domicilio son gastos necesarios, sin embargo la autoridad hacendaria no los toma como tal. Y por esa razón no permite hacerlos deducibles.

CAPÍTULO CINCO

IMPORTANCIA DE LAS COMIDAS COMO CONCEPTO DEDUCIBLE

La hipótesis que se desarrolló en el trabajo de investigación para esta tesis es el concepto de las comidas de los contribuyentes fuera del hogar, debido al desempeño de la actividad fuente de recaudación del Impuesto Sobre la Renta.

Por tal motivo el considerar las comidas diarias que incurre el contribuyente para la realización de su actividad., sería una forma de reconocer en uno de tantos gastos que incurre éste para lograr obtener el ingreso mediante el cual le sirve para su manutención de él y de su familia

Todo lo anterior tiene una característica común, que son gastos o erogaciones que disminuyen el haber patrimonial de los contribuyentes, estos disminuidos del ingreso percibido, darán como resultado la renta o riqueza generada por cada contribuyente en un ejercicio y sobre la cual en justicia debiera pagarse el Impuesto sobre la Renta.

Es preciso aclarar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no hace mención al término comidas, acaso se refiere al término de

alimentos, por tal motivo, investigamos en el Diccionario de la Lengua Española y define a comidas sinónimo de alimentos, refiriéndose que es el conjunto de cosas que el hombre y los seres vivos comen o beben para subsistir y recibe para su nutrición.

La propuesta de esta tesis está enfocada en las Personas Físicas, con actividad Profesional, pero debería incluirse a las otras actividades de las Personas Físicas, así como a las Personas Morales en el concepto de comedores para sus empleados, evitando los límites ahora previstos por la ley, éste sería tema para otra propuesta como lo demostramos en el ejemplo que realizamos en el capítulo correspondiente, por que fue claro la forma de cálculo que esta ley permite para tributar como se demostró, y de ésta manera se evitaría el cobro a los empleados por dicha prestación, ayudando al empleado para evitar el desembolso de dicho gasto; en caso de que la empresa o negociación no cuente con comedores, deberá admitirse ésta propuesta para los empleados y con esta medida cumpliríamos con los Principios Constitucionales de Generalidad, Proporcionalidad y Equidad y con los principios fiscales básicos que son: Capacidad de pago, Beneficio, Crédito por ingreso ganado, Suficiencia, Equidad, Flexibilidad y Conveniencia económica.

Para que puedan tener el carácter de deducciones los gastos que realiza el contribuyente, deben de estar contemplados y autorizados como tales en la ley, es decir, el órgano legislativo es quien a través de una norma jurídica va a establecer los conceptos que pueden ser considerados como deducibles, pero esta determinación conclusiva sobre lo que es justo, propio o adecuado, no puede quedar en el subjetivismo de la apreciación, criterio o capricho de los legisladores, sino que, como se analizó en el capítulo cuarto de esta monografía, existen ciertos parámetros y principios que se deben considerar, tales como: el que se trate de gastos relacionados con la actividad del contribuyente y que afecten y disminuyan su ingreso y patrimonio.

Ahora bien, es evidente que el consumo diario de alimentos es indispensable no solo para estar en condiciones de desarrollar las actividades laborales cotidianas, sino incluso para vivir, por lo que los gastos que efectúen los contribuyentes para pagar sus comidas están

vinculados con sus actividades e impactan o afectan directamente sus ingresos y/o fuente de riqueza; por lo que jurídicamente se considera procedente reformar la legislación en materia del impuesto sobre la renta, a efecto de que los contribuyentes puedan deducir los gastos que realizan por el concepto de "comidas fuera de su domicilio".

Como mencionamos en el capítulo cuatro, los diputados realizando el análisis del Presupuesto y Gasto Público del año pasado (2004), en la residencia oficial de los Pinos, de "gastos de comida familiar", se erogaron más de treinta millones de pesos anuales, no es equitativo que el Jefe del Ejecutivo cuente con esta prestación y que los gobernados no, y tengamos que pagar el impuesto sobre la renta antes de deducir los gastos de alimentos realizados fuera del domicilio, lo que busca nuestra propuesta es contar con una base más justa, debemos aclarar que la propuesta no se refiere al gasto de comidas familiares y en el domicilio, no obstante, para estar en igualdad de condiciones que el ciudadano Presidente, si el cuenta con esta ayuda debería ser de forma general y equitativa para no incurrir en violaciones constitucionales.

Cabe destacar por otra parte, que la sociedad mexicana no es un todo homogéneo sino que, por el contrario, tiene una composición heterogénea que se traduce en una serie de personas unidas por algunos intereses pero diversificadas cuantitativamente dentro de esa unidad, y es así como operan diferentes situaciones económicas en la realidad social, y a ello deben atender las normas jurídicas.

En este contexto, y toda vez que en un sentido jurídico *equidad* significa igualdad, es decir, dar un tratamiento normativo igual a los iguales y desigual a los que no lo son en el mundo de la realidad económica de un país; resulta evidente que la incorporación de las comidas en el rubro de deducibles, sin duda cumpliría con el principio constitucional de equidad, pues este es un gasto ordinario, indispensable e ineludible que al no reconocerse como tal, coloca a los contribuyentes en una evidente desventaja y desigualdad frente a la potestad recaudadora del fisco, y este principio debe prevalecer tanto para que el Estado recabe contribuciones, como para que los

ordenamientos legales reconozcan y fijen a favor de los contribuyentes determinados gastos como deducibles.

5.1. Concepto

Alimento, es cualquier comida o bebida que el ser humano y los animales toman para satisfacer el apetito, hacer frente a las necesidades fisiológicas del crecimiento y de los procesos que ocurren en el organismo, y suministrar la energía necesaria para mantener la actividad y la temperatura corporal.⁴⁶

Debido a que los alimentos difieren notablemente en la cantidad de los nutrientes que contienen, se clasifican según su composición y la fuente de la que se obtienen.

En los países desarrollados se tiene hoy la oportunidad de comer casi todo lo que se quiere y cuando se quiere, aunque todavía en los países más ricos la mayor parte de la población sigue prefiriendo dietas que reflejan la tradición local.

No obstante que las personas que tienen poco tiempo para alimentarse o comer, opten por ciertos tipos de alimentos procesados o precocidos.

5.2. Justificación

Debido a la vertiginosa forma de vida que los habitantes de las grandes ciudades de nuestro país tenemos; inicia desde el hecho de transportarnos del domicilio particular al lugar de trabajo o a los diferentes sitios que tenemos que visitar para la realización y desarrollo de la actividad laboral, e incluso el limitado tiempo para desplazarse de un lugar a otro, se ha tornado difícil que el contribuyente regrese a su

⁴⁶ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. España 2003 ed. 24º

domicilio para realizar sus alimentos, por tal motivo, ha derivado un sin fin de consecuencias de toda índole, desde el punto de vista económico, social, cultural, familiar y de salud, ocasionando con esto desajustes en la vida socio económica y emocional del contribuyente, por lo que trataremos de ir analizando brevemente cada una de estas desventajas:

Debido a la explosión demográfica que sufrió nuestro país en los años sesentas y setentas y aparejado a la crisis económica que toleramos los mexicanos en esa época, ocasionó que las principales ciudades se sobre poblaran porque los campesinos emigraron a las urbes en busca de los satisfactores elementales para subsistir, desde entonces, hasta la actualidad dichas ciudades se vieron en la imperiosa necesidad de diferentes medios de transporte y de vialidad por la gran carga vehicular y lamentablemente el Estado no ha podido resolver y hacer frente a los problemas que nos atañe y por ello entre otros factores, han cambiado la forma de vida de los ciudadanos o residentes de estas ciudades.

Entre algunos de los cambios de hábitos se encuentra el restrictivo de efectuar sus alimentos o comidas en el domicilio particular, originando con ello una parcial desintegración familiar, hablando del punto de vista social, que derivan en otros problemas nacionales, que no mencionaremos por no ser motivo del tema.

Asimismo se presenta el económico debido a que el jefe de familia se ha visto obligado a desembolsar un gasto de comida, independientemente del egreso que tuvo que realizar por el mismo concepto en su domicilio, para cubrir las necesidades familiares, y si a esta problemática agregamos la necesidad que ha tenido la mujer de integrarse al ámbito laboral por diversas causas y que entre ellas son de índole económico, debido a que ya es insuficiente un ingreso familiar para enfrentar los gastos familiares y que ésta también tenga que realizar otro gasto por el mismo concepto debido a la problemática descrita.

Lo que ocasiona es el hecho que para salir a laborar y obtener ingresos económicos, se incurre en una serie de gastos diversos, desde

la transportación, comida, entre otros, no importando el modo o medio en que se realice, por tal motivo si el Impuesto Sobre la Renta grava la utilidad que obtiene una persona física del producto de su trabajo, no es justo que el Estado no contemple estos gastos como deducibles, debido a que ocasiona que el contribuyente pague más allá de su real capacidad económica debido a que los consumos antes mencionados no son utilidades sino erogaciones que por innegable necesidad se ve en condición de efectuar.

Es obvio que el ingreso disponible no es el mismo, por ejemplo en una persona sin dependientes económicos que en otra con el mismo ingreso pero que tiene 3 ó 4 dependientes económicos. El problema relativo a la equidad del impuesto sobre la renta en situaciones de familia es cosa sutil.

Como solamente se permite la deducción del crédito al salario, se está haciendo a un lado la verdadera capacidad contributiva de la persona, en mi opinión la capacidad de pago puede apreciarse mejor por familia que por individuo.

Ahora si lo analizamos desde el punto de vista de la salud, la ingesta inadecuada de alimentos causa una serie de enfermedades que ocasionan en la mayoría de los casos obesidad, y que de acuerdo a las estadísticas del Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática, menciona, que la obesidad ya en nuestro país es un problema social.

Resultando para el Estado en corto o mediando plazo en mayores erogaciones en el sector salud, y teniendo una población enferma de diferentes padecimientos como la diabetes, hipertensión, enfermedades cardiacas, circulatorios, digestivos, respiratorios, entre otros, por lo cuál a la larga produce un gasto público mayor, que si el Estado, permitiera que los alimentos de los contribuyentes fueran deducibles, evitando con ello los problemas antes mencionados y sí motivando a su población a tener una mejor ingesta en su dieta diaria.

Logrando tener una población más sana y por lo tanto más productiva, debido a que el contribuyente sabiendo que éste gasto es deducible, lo realizaría en establecimientos con mejores condiciones

tanto de higiene como de calidad alimentaria y teniendo la oportunidad de tener una dieta adecuada.

Adicionalmente, al promover deducciones personales vía la compra de seguros de vida y gastos médicos, se estaría incrementando el ahorro interno del país.

Por lo que podemos concluir que si tomamos en cuenta el gasto en que incurre el contribuyente, en este rubro podremos darnos idea que si fuera deducible este egreso se reflejaría en el bolsillo familiar y así se tendría más posibilidad de evitar el tener más de un trabajo, y socialmente, serviría para que otros futuros contribuyentes sin empleo pudieran ingresar a las filas laborales, y sin olvidar que se estaría fomentando el engranaje económico del país.

Al mismo tiempo se tendría la ventaja de ampliar la base recaudadora de la autoridad hacendaría, debido a que el comensal pediría el comprobante fiscal, ocasionando que el prestador de servicios cumpla con los requisitos establecidos por ley, así tributarían con una utilidad real y no como lo han venido haciendo, porque es un hecho que el giro de comercialización de alimentos se ha incrementado en forma acelerada en nuestro país, por las razones antes expuestas, pero no así ha aumentado su recaudación.

El que la ley contemple que éste gasto se realice por medio de instrumentos bancarios entendiéndolos como tarjetas en sus diferentes modalidades, ocasiona que las instituciones de crédito gocen de mayores utilidades, pero ocasiona desaliento a los prestadores de servicios alimenticios debido por las altas comisiones que les cobran por su servicio las instituciones de crédito, la autoridad debería permitir indistintamente la forma de pago, y el control de los ingreso sería por medio de las facturas que extendieran a sus comensales y que éstos a su vez los presentarían como comprobantes de deducibles en sus declaraciones, resultando un mejor control tributario y una justa contribución para los gobernados y también una redención en la recaudación para la autoridad hacendaria.

El Estado debe sensibilizarse de la situación actual y de las diferentes necesidades de sus ciudadanos, para que no continúe cometiendo esta injusticia tributaria, y dar solución a los problemas sociales de los residentes de las ciudades.

Es de gran importancia mencionar que debe existir la normatividad necesaria para que se aplique dicho deducible y no se incurra en excesos que se pierda el espíritu de éste.

Por lo anterior, el concepto de comidas como deducible se encuentra plenamente justificado en base a los puntos siguientes:

- 5) Aquellas personas que venden comida, no sólo en restaurantes; sino también en fondas o lugares de comida para llevar, rara vez, se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes por lo cual no declaran sus ingresos y menos aún pagan impuestos, y de estarlo pagan una cuota fija ocasionando una escasa recaudación.

Al hacer deducibles el gasto de comida diaria, estaríamos ante la situación de obligar de manera indirecta a que dichas personas se dieran de alta, para poder expedir comprobantes fiscales que fueran deducibles para sus clientes, dichas personas tendrían la necesidad de darse de alta; ya que los comensales preferirán un lugar donde den un comprobante fiscal que pueda ser deducible o a un lugar que no expide dicho documento.

Las personas que dan el servicio o venden comida tendrán que declarar sus ingresos reales y deberán pagar los impuestos correspondientes, por lo cual, el concepto de deducción de comida diaria no afectaría a la recaudación, si comparamos que los restaurantes, fondas y locales de comida rápida, ahora declararán sus ingresos y pagarán impuestos.

Además considerando el Impuesto al Valor Agregado a los alimentos, que por éste concepto sí se recauda, este sólo podrán

cobrarlo los contribuyentes que se encuentren debidamente inscritos, de otra manera el Estado tendría otra recaudación por dicho impuesto.

B) Asimismo la cuestión familiar que debe interesar a la Hacienda Pública, se vería beneficiada de manera positiva, al lograr que una persona pudiera disminuir el pago de sus impuestos, con un gasto real como es el de comidas y así emplearlo en algún otro gasto indispensable para el desarrollo familiar, y se estaría tomando medidas preventivas para evitar que la población incida en enfermedades, evitando para el Estado un futuro problema social y que converja en menor recaudación para él por motivo de baja productividad de los contribuyentes.

5.3. Propuesta de regulación

Para poder llevar a cabo la deducción de las comidas que realiza el contribuyente fuera de su domicilio para poder seguir realizando sus actividades o labores fuente de los ingresos que son origen del impuesto para el Estado, se considera los siguientes pasos:

5.4. Porcentaje

El 80% de los consumos en restaurantes. Para que proceda el 100% del consumo como deducción, el consumo deberá hacerse en fondas o establecimientos de comidas para llevar, no importando la forma de cubrir dicho consumo. Tomamos dichos porcentajes cumpliendo con la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En algún lugar de la República Mexicana, en el cual, no se presenta el problema de las grandes ciudades, se tomaría como porcentaje de deducibilidad el monto de hasta 5 salarios mínimos generales vigentes mensuales de la zona geográfica correspondiente. Dependiendo lo anterior del ingreso de cada contribuyente. Esta medida se toma para cumplir con el Principio de Generalidad

5.5. Área Geográfica

Para poder hacer deducible dicho gasto, el comprobante fiscal deberá estar expedido por un establecimiento, que se encuentre dentro de la entidad federativa del lugar en el cual tenga su domicilio fiscal el contribuyente.

5.6. Monto Autorizado

En relación con el punto a) de este apartado, el monto autorizado, deberán ser tres comidas diarias, sólo del contribuyente y dentro del área geográfica establecida, respetando los porcentajes descritos en dicho punto

5.7. Comprobante con Requisitos

El establecimiento que expida el comprobante fiscal, que deberá llamarse Recibo de Consumo deberá reunir los requisitos siguientes:

I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberá señalar en el mismo el domicilio, local o establecimiento en el cual se expidan los comprobantes.

II.- Contener impreso el número de folio.

III.- Lugar y fecha de expedición.

IV.- Clave del Registro Federal de Contribuyentes, de la persona a favor de quien se expida.

V.- Descripción del servicio que ampare.

VI.- Valor unitario consignado en número e importe consignado en número o letra; así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VII.- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

5.8. Tiempo para Deducir

Será dentro del mes siguiente a aquel en que se expidieron los comprobantes, teniendo a más tardar el día 17 del mes siguiente para reunir los citados comprobantes. Es decir, la deducción sólo podrá hacerse mensualmente, perdiendo el derecho de llevarla a cabo; sino se efectúa en los términos antes descritos.

5.9. Forma de Deducir

Será restar de los ingresos acumulables correspondientes, al mes de que se trate el porcentaje de las deducciones por gastos de comida diaria.

CONCLUSIONES

1.- Como Ingresos de la Federación se debe considerar a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, e incluyendo la actividad del Estado, en su carácter de persona de derecho privado, para contribuir al gasto público.

2.- Los principios constitucionales que ordenan a las Contribuciones son:

- Principios de Generalidad
- Principios de Obligatoriedad
- Principio de Vinculación con el Gasto Público
- Principios de Proporcionalidad
- Principio de Equidad
- Principio de Legalidad Tributaria

3.- 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.

4.- Los impuestos para su existencia, requieren siempre estar previstos y regulados por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustadas a los Principios Constitucionales básicos de Generalidad, Proporcionalidad y Equidad.

5.- El sistema fiscal o tributario se sustenta básicamente en determinados principios. Propuestos por diferentes autores, por ejemplo: Adam Smith, como lo mencionamos textualmente en el párrafo anterior. Los principios fiscales básicos son los siguientes: Capacidad de pago, Beneficio, Crédito por ingreso ganado, Suficiencia, Equidad, Flexibilidad, Conveniencia económica y Eficiencia administrativa.

6.- El objeto del Impuesto sobre la Renta, es gravar la utilidad o ganancia que obtienen las personas físicas.

7.- Por tal motivo se aplica la mecánica para su cálculo, con el fin de obtener la base gravable para el pago de tal contribución, que se debe considerar ingresos, menos deducibles autorizados, y como la base es un elemento esencial del impuesto.

8.-Para nosotros las deducciones forman parte importante para que los contribuyentes ya sean personas físicas o morales, determinen su base gravable para el cálculo del impuesto sobre la renta de acuerdo con su capacidad contributiva, cumpliéndose con ello el principio de proporcionalidad que establece nuestra Constitución.

9.-Por lo tanto, podemos sustentar que el Jefe del Ejecutivo, entre otros funcionarios más, incurren en gastos que para la autoridad hacendaria no son deducibles, si no gastos personales y además, son cubiertos con el erario público, el no permitir la misma situación entre los gobernados y los gobernantes, está violando los principios constitucionales de Generalidad y Equidad, por lo tanto, solicitamos que se equipare estos beneficios, a todos los ciudadanos que contribuimos para el gasto público.

10.-Consecuentemente, al no considerarse un gasto deducible las comidas del contribuyente fuera de su domicilio, se esta gravando una utilidad o ganancia irreal, debido a que el contribuyente para obtener dicha utilidad, incurrió necesariamente en esos gastos.

11.- Los deducibles también deben de guardar cautelosamente los Principios Constitucionales del artículo 31 fracción IV, debido al espíritu de los legisladores de la justicia tributaria, generalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad.

12.- Al igual que los ingresos los deducibles son parte esencial para la obtención de la base, ya que son considerados en la fórmula para su obtención:

Ingresos Acumulables - Deducibles Autorizados = Base para Aplicar el
Porcentaje de Impuesto

13.- Aquellas personas que venden comida, no sólo en restaurantes; sino también en fondas o lugares de comida para llevar, rara vez, se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes o tributan bajo un Régimen de escasa o nula recaudación para el Estado, por lo cual no declaran sus ingresos y menos aún pagan impuestos.

14.- Al hacer deducibles el gasto de comida diaria, estaríamos ante la situación de obligar de manera indirecta a que dichas personas se dieran de alta, para poder expedir comprobantes fiscales que fueran deducibles para sus clientes, dichas personas tendrían la necesidad de darse de alta, o bien, ampliar sus obligaciones fiscales; ya que los comensales preferirán un lugar donde se den un comprobante que pueda ser deducible a un lugar que no expida dicho documento, y con ello se amplía la base tributaria y consecuentemente se incrementaría la recaudación.

15.-Con lo antes expuesto queda de manifiesto que los gastos que se realizan por comida o alimentos por parte de los

contribuyentes, debieran de incorporarse o incluirse en el capítulo de deducciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con las características, requisitos y condiciones señaladas en el capítulo cinco de este ensayo, adición que sin duda coadyuvaría a alcanzar el principio de justicia tributaria, y que es la finalidad común de todas las leyes impositivas.

16.- Nuestra propuesta en ningún momento se refiere a la deducción permitida para el consumo en restaurante; toda vez que dicho gasto se refiere a representación, tabulados con el 25% deducible, con ciertos requisitos, establecidos en el artículo 32 fracción XX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; por lo que en el presente trabajo, la forma de cubrir el consumo puede ser en efectivo, tarjeta de crédito o débito, a diferencia de la deducción antes citada, en donde para ser procedente debe ser cubierto el consumo con tarjeta de crédito, de débito o de servicios o a través de los monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria; es decir, acotando nuevamente dicha deducción.

BIBLIOGRAFÍA

1. Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. México. Ed. Themis. 158. Edición. México, 1985.
2. Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones. México. Ed. Porrúa, 1995.
3. Calvo Langarica Cesar. Estudio Contable de los Impuestos. Ed. 34 ° Ed. Pac. México. 2004.
4. Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Ed. Themis, Tomo I, México 1996.
5. Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Ed. Harla 48. Ed. México, 2000.
6. Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I y II, Ed. Iure. México. 2001.
7. Chapoy Bonifaz, Dolores. Finanzas Nacionales y Finanzas Estatales. Ed. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México. 1992.

8. De la Cueva Arturo. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa, S. A. México. 1999.
9. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. 188 Ed. Porrúa, S. A. México. 1999.
10. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Pac.
11. Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Ed. Porrúa, S. A. Ed.15°. México. 2001.
12. Dino Jarach. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Ed. Abeledo- Perrot. Argentina. 1996.
13. Duverger Maurice. Hacienda Pública. Bosh, Casa Editorial. Barcelona. 5° Edición. 1969.
14. Flores Zavala Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. Porrúa, México, 1998.
15. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, S. A. México, 1980.
16. Graham Bannock, R: E: Baxter, Ray Rees. Diccionario de Economía. Ed. Trillas. 2° Reimpresión. 1999. México.
17. Hernández Gutiérrez. Misael V. El sistema tributario y no tributario de México: Descripción General y Análisis Crítico.
18. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Ed. Sagitario, S.A. de C.V. 1984.
19. Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, S. A. 14° edición. México. 1999.
20. Mosqueta Martínez, José. Análisis Económico del Impuesto Sobre la Renta. Ed. Pac. México. 1999.
21. Narciso Sánchez Gómez, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, S.A. México, 1999.

22. Novoa, Raúl Salvador. Estudio Práctico de las Deducciones Autorizadas. Ed. ISEF. México, 1998.
23. Orriantia Arellano, Fernando. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Ed. Porrúa, S. A. México, 1998.
24. Palomino Guerrero Margarita. Revista Jurispericia. No.2. año I de abril-junio 2003. del Órgano de Difusión del Instituto Nacional de Desarrollo Jurídico.
25. Pérez Chávez, Campero. Análisis Integral de las Deducciones. Ed. Tax. México. 2000 1985.
26. Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo. Derecho Fiscal. Ed. Banca y Comercio. México. 1994.
27. Ponce Gómez Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. Derecho Fiscal. Ed. Banca y Comercio. México. 1976.
28. Porras López Armando. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa, S. A. México.
29. Quevedo Ramírez, José S. Estudios Práctico de los Principios de Contabilidad básicos, y el Boletín B-10.
30. Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Derecho Tributario Mexicano. Ed. trillas 23° edición. México. 1989.
31. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla 23 edición. México 1995.
32. Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho Tributario Tomo I Ed. Cárdenas Editor Distribuidor.3° edición. México 2001
33. Sánchez Miranda Arnulfo. Aplicación Práctica del ISR e IMPAC. Personas Morales. Ed. IDEF. México. 2003.
34. Sánchez Miranda Arnulfo. Aplicación Práctica del ISR e IMPAC. Personas Morales. Ed. IDEF. México. 2003.

35. Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, S. SA. México 1976

36. Smith, Adams. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones. Traducción de Gabriel Franco. Ed. Fondo de cultura Económica, 1958.

Legislación:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
- Ley del Impuesto sobre la Renta;
- Código Fiscal de la Federación.