



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**

**LAS DEDUCCIONES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y MORALES
REGULADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

TRABAJO TERMINAL DEL SEMINARIO TALLER EXTRACURRICULAR

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

PRESENTA:

MARCO ANTONIO ALVAREZ HINOSTROZA

ASESORA:

MAESTRA MARÍA EUGENIA PEREDO GARCÍA VILLALOBOS

ACATLÁN ESTADO DE MÉXICO,

JUNIO 2007



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO 1 LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA	7
1.1. Los principios generales del Derecho.	7
1.2. Los principios de la tributación de Adam Smith.	8
1.3. Los principios de Adolfo Wagner.	10
1.4. Límite a la potestad y competencia tributarias.	11
1.5. La garantía de equidad tributaria.	13
CAPÍTULO 2 LOS INGRESOS PÚBLICOS	15
2.1. Concepto de ingreso público.	15
2.2. Concepto de crédito fiscal.	16
2.3. Las contribuciones.	17
2.3.1. Los impuestos.	17
2.3.2. Los derechos.	18
2.3.3. Las aportaciones de seguridad social.	18
2.3.4. Las contribuciones de mejoras.	19
2.4. Los aprovechamientos.	19
2.5. Los accesorios de las contribuciones y aprovechamientos.	19
2.6. La obligación tributaria.	20

CAPÍTULO 3 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	22
3.1. El impuesto sobre la renta.	22
3.2. Los ingresos.	22
3.3. Las personas físicas y morales.	25
3.4. Elementos del impuesto sobre la renta.	26
3.4.1. Sujetos del impuesto sobre la renta.	26
3.4.2. El Objeto.	27
3.4.3. La Base.	28
3.4.4. La Tasa o tarifa.	30
3.4.5. La Época de pago.	31
3.4.6. Las Exenciones.	32
3.5. Principales obligaciones de las personas físicas y morales.	37
CAPÍTULO 4 LAS DEDUCCIONES REGULADAS EN LA LEY DEL IIMPUESTO SOBRE LA RENTA	40
4.1. Concepto de deducción.	40
4.2. Deducciones permitidas a las personas físicas y morales.	41
4.2.1. Personas Físicas.	41
4.2.2. Personas Morales.	45
4.2.3. Tesis sobre las deducciones.	46
4.3. Requisitos de las Deducciones.	48
4.3.1. Personas Físicas.	48
4.3.2. Personas Morales.	54

4.3.3.	Cuadros comparativos de las deducciones y sus requisitos.	57
4.4.	Violación a la garantía de equidad, respecto a las deducciones permitidas a personas físicas y morales.	63
4.4.1.	La garantía de equidad tributaria.	67
4.4.2.	Tesis sobre la Equidad Tributaria.	67
	CONCLUSIONES	70
	BIBLIOGRAFÍA	72
	LEGISLACIÓN	75
	JURISPRUDENCIA	75

INTRODUCCIÓN

Todo sistema fiscal debe estar planteado bajo los siguientes postulados: la suficiencia, la equidad, y la proporcionalidad.

Los gobernados en su calidad de deudores tributarios, tienen la obligación de participar en el concurso de los gastos públicos, tal y como lo señala el art. 31, fracción IV constitucional, que regula la garantía de equidad tributaria como el medio de generar una carga tributaria.

Sin embargo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde se gravan los ingresos de las personas físicas y morales no hay un trato equitativo, ya que como se aprecia de la lectura del Título IV de dicha ley, se establece el impuesto que recae en las personas físicas así como sus deducciones, las cuales son menores que en el caso de las morales, ya que en el Título II, sus deducciones son mucho más como se aprecia en los Art. 29 al 36 con lo cual no se genera un trato equitativo entre ambos grupos.

La equidad se refiere a la igualdad jurídica, es decir al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho; esta es la equidad a que se refiere el art. 31 constitucional.

Por lo tanto, la garantía de equidad tributaria consiste en la aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes que se encuentren en los mismos supuestos normativos, sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existan entre ellos.

En el plano normativo se concreta en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones iguales y de manera diferente las desiguales, pero la Ley del Impuesto sobre la Renta diferencia entre las personas físicas y las morales haciendo una distinción que no debería de existir, ya que atenta contra la Constitución, porque ambas personas pueden o realizan en determinado momento una misma actividad, con lo cual el impuesto sigue recayendo en un mismo sujeto pasivo.

Expresado en otros términos, 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 trato idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad.

El objetivo del presente trabajo es demostrar la violación a la garantía de equidad tributaria ya que las personas físicas y morales reciben un trato diferente respecto de las deducciones permitidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para lograr el mencionado objetivo, en el primer capítulo estudiaré la garantía de equidad, comenzando por definir qué son los principios generales del derecho, y desde un punto de vista doctrinal veré al economista inglés Adam Smith, y el alemán Adolfo Wagner, para continuar con la garantía de equidad dentro del derecho positivo; en el segundo capítulo veremos los ingresos públicos como una parte generadora de riqueza; analizaremos también qué es el crédito fiscal; en el tercer capítulo se verán las contribuciones y los accesorios de las contribuciones, al impuesto sobre la renta, y sus principales disposiciones aplicables a personas físicas y morales; y en el último capítulo estudiaremos las deducciones, su clasificación y porqué dichas deducciones son violatorias del principio de equidad tributaria, para finalizar con la violación a la garantía de equidad, al finalizar dicho trabajo haré una propuesta de solución.

CAPÍTULO 1 LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA

1.1. Los principios generales del Derecho.

Normalmente a los principios generales del derecho en la mayoría de los casos se les da una definición no muy concreta, mas bien de tipo filosófico y principalmente, se limitan a decir que son una fuente del derecho formal; pero los principios generales del derecho los podemos definir como aquellos criterios valorativos, valores con dimensión axiológica del Derecho, que han sido descubiertos por la razón humana y lo cual ha constituido un fundamento del Derecho, que ha legitimado las normas con valor para imponerlas dentro de un sistema jurídico.

Dichos valores han sido utilizados para crear normas a seguir, para que la convivencia en la sociedad sea más armónica.

Un principio es un valor del derecho, y hay que entender cómo se incorpora al sistema jurídico. Existen diversas corrientes jus-filosóficas, positivistas, eclesásticas pero lo importante de las mencionadas corrientes es que llegan a un fin común, y normalmente nos dicen, palabras más, o menos, que los principios son tomados como una fuente de derecho formal que lleva a la creación de normas de derecho positivo.

Se ha dicho que un principio es un valor del derecho, y que éste constituye una fuente formal del derecho, y cabe decir que dentro de nuestro ordenamiento jurídico mexicano están reconocidos por la Constitución en su Art. 14 que dice lo siguiente:

...
En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundará en los principios generales del derecho.

La jurisprudencia reconoce la función los principios generales del derecho en el ordenamiento jurídico, en los siguientes términos:

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU FUNCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO. Tradicionalmente se ha considerado en el Sistema Jurídico Mexicano que los jueces para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico, que se conocen como principios generales del derecho según la expresión recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental.- La operancia de estos principios en toda su extensión -para algunos como fuente de la cual abrevan

todas las prescripciones legales, para otros como su orientación afín- no se ha entendido restringida a los asuntos de orden civil tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aun sin positivización para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores ínsitos en la concepción actual del derecho.- Su función desde luego no se agota en la tarea de integración de los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad..¹

1.2. Los principios de la tributación de Adam Smith.

A lo largo de la historia han surgido diversas teorías que justifican el pago de contribuciones al Estado, de tal manera que en el siglo XVIII aparece un Economista inglés, de origen escocés llamado Adam Smith, el cual ha ganado uno de los puestos relevantes en el pensamiento económico, ya que su *Estudio sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, ha expuesto las bases sobre las cuales ha de fincarse la escuela del liberalismo y los principios de la tributación.

La importancia de la aportación de Adam Smith puede sintetizarse diciendo que es el enfoque individualista de la economía, y que suple a la economía estadista, claro que esto es en materia económica, y que a grandes rasgos había sido la dominante durante muchos siglos, pero lo que a mi me compete es la parte donde él habla de las finanzas públicas y el intervencionismo estatal.

Entonces, nos encontramos con el hecho de que Smith en el último libro deja las bases que justifican el pago al Estado, comúnmente llamada tributación, argumentando que las personas, al transitar de la vida solitaria a la formación de un Estado, deben proporcionar una parte de sus rentas para satisfacer las necesidades de la sociedad.

Desde mi punto de vista, las contribuciones se originan debido a que el Estado suministra servicios públicos y que los integrantes del mismo deben costear dicha provisión de servicios, y también, que sólo por el simple hecho de pertenecer a un Estado se está obligado al pago de las contribuciones aun en el caso extremo de que no se reciba algún servicio público.

¹ Octava Época. Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: III, Segunda Parte-2, enero a junio de 1989. Página: 573.

La obra fundamental de Smith se basa en el estudio de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones en el que puso las bases sobre las cuales tiempo después se habría planteado el liberalismo, pero yo solo tomare lo que se conoce como los principios tributarios de dicho autor, y específicamente el relacionado a la equidad tributaria.

La obra de Adam Smith fue escrita en inglés, y normalmente las traducciones tienen demasiados errores por la regionalización, ya que esta da como resultado que una palabra sea adecuada al lugar de origen, por lo que la traducción cambia de un lugar a otro y si además a esto le añadimos que el idioma español tiene muchas variantes y es tan extenso, por lo cual normalmente modifica la traducción original, pero por la importancia que han tenido los principios de Adam Smith en el mundo moderno creo que lo más conveniente es mencionar el principio de la tributación, en su nombre original, y después se tomará la traducción del principio que se mencionara a continuación:

OF THE REVENUE OF THE SOVEREIGN OR COMMON WEALTH ya que esta es la fuente primaria y evitar errores de traducción e interpretación:

*PART 2
Of Taxes*

The private revenue of individuals, it has been shown in the first book of this Inquiry, arises ultimately from three different sources: Rent, Profit, and Wages.

1. The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists what is called the equality or inequality of taxation. Every tax, it must be observed once for all, which falls finally upon one only of the three sorts of revenue above mentioned, is necessarily unequal in so far as it does not affect the other two. In the following examination of different taxes I shall seldom take much further notice of this sort of inequality, but shall, in most cases, confine my observations to that inequality which is occasioned by a particular tax falling unequally even upon that particular sort of private revenue which is affected by it.²

La traducción al español de dicho texto es la siguiente:

*DEL INGRESO DE LA RIQUEZA SOBERANA O COMÚN.
Parte II
De los impuestos*

² Smith, Adam. Estudio Sobre La Naturaleza Y Causa De La Riqueza De Las Naciones, Universidad De Chicago. 1976.

Los ingresos privados de los individuos provienen de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios. En consecuencia, todo impuesto se ha de pagar, en última instancia, por alguna de estas fuentes de ingreso, o por todas a la vez.

I. 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 a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de esas tres fuentes originarias de ingreso sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual.³

El texto anterior, es comúnmente conocido como principio de justicia, el cual se divide en generalidad y uniformidad. Estos principios en nuestro derecho positivo corresponden a los principios de equidad y proporcionalidad.

Las leyes que establecen las contribuciones deben ofrecer un trato proporcional y equitativo a quienes están destinadas, es decir, que deben estar en proporción con la capacidad económica de los sujetos obligados, y dichos sujetos guardaren una situación de igualdad frente a las legislaciones tributarias.

De tal manera, encontramos que el art. 31 fracción IV de la Constitución, ha tomado parte de las ideas de Smith, y ha establecido garantías, conocidas como garantías de equidad y proporcionalidad; he aquí el precepto legal donde se describen las garantías antes mencionadas.

Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

1.3. El principio de Adolfo Wagner.

En esta corriente de pensamiento encontramos que no sigue la línea de la doctrina económica clásica, sino que se vincula directamente con la doctrina

³ Instituto Nacional de Estudios Políticos A.C. Plan de estudios de la especialización en “Historia del pensamiento económico”. Smith, Adam. La riqueza de las naciones. Julio 23, 2006.

cameralista, cuyo significado de pensamiento con respecto a las finanzas públicas se halla en el hecho que ella examina los problemas que atañen a la economía y a las finanzas desde el ángulo del Estado como sujeto de las actividades correspondientes, aunque remozándola y enriqueciéndola con nuevos aportes.

Wagner concibe el fenómeno financiero como de producción de servicios públicos, ya que el aspecto propiamente financiero consiste en el reparto de la carga presupuestaria entre los contribuyentes.

Adolfo Wagner en su libro *Traité de la Science des Finances*, formula cuatro grupos de principios, pero el que nos importa sólo es el de Equidad. El postulado proclama dos características de la tributación, generalidad y uniformidad, en los siguientes términos:

Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos:

*Los impuestos deben tener una finalidad meramente fiscal, y una proporcionalidad de los impuestos, para que dicho impuesto sea capaz de gravar a todos los individuos, sin exención y sin cuotas progresivas.*⁴

1.4. Límite a la potestad y competencia tributarias.

En nuestro sistema jurídico el fundamento de la potestad tributaria, radica en el poder de imperio que tiene el Estado, nacido de las instituciones creadas por el pueblo en su beneficio, es decir, con su voluntad soberana, el pueblo le otorga el poder público al Estado y éste a su vez lo ejercita a través de los tres poderes de gobierno, como son el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.

En esos términos el maestro De La Garza, ha definido al poder tributario, también llamado poder fiscal o potestad tributaria, o poder de imposición, como:

*La facultad propia del Estado, para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones.*⁵

Santamaría Pastor, la define como:

*Aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes.*⁶

⁴ Citado por Musgrave, Richard A. *El Futuro de la Política Fiscal*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, España, 1980.

⁵ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1999.

⁶ Santamaría Pastor, J.A. *Fundamentos del Derecho Administrativo*. Editorial Centros de Estudios Ramón Arces, Madrid, España, 1988.

Desde mi punto de vista la potestad tributaria es la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

El poder del imperio, en lo que se refiere a la imposición de los tributos puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal, y del Derecho Constitucional moderno.

En base a lo anterior podemos definir a la potestad tributaria en México, como la atribución legal que ejerce el Estado a través del Poder Legislativo, para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial, para cubrir el gasto público, el cual debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia.

Establecido qué es la Potestad Tributaria, ahora debemos explicar o definir el modo o manera que utiliza el Estado para obtener recursos tributarios que vengán a sufragar el gasto público, haciendo uso de la soberanía o autoridad, mediante la imposición de leyes tributarias.

El Poder Legislativo es el titular de la potestad tributaria, ya que constitucionalmente es el facultado para crear leyes, y es precisamente en las leyes, en donde se deben establecer las contribuciones; mientras que al Poder Ejecutivo compete la aplicación de las mismas, es decir, que tiene la competencia tributaria, y al Poder Judicial corresponde el control constitucional respectivamente.

En el orden fiscal mexicano y de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, tres son los sujetos activos:

- La federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal.
- Los Estados o Entidades Federativas.
- Los Municipios.

En los estados corresponde la potestad tributaria a los congresos locales, y al titular del poder ejecutivo, gobernadores, la competencia tributaria.

Por último, a los municipios no se les otorga la potestad tributaria, ya que ésta la tienen los congresos estatales, pero sí la competencia tributaria, que la tienen los ayuntamientos de acuerdo a lo establecido en la fracción IV del artículo 115 constitucional.

De tal forma que la Federación a través del Congreso de la Unión, legisla con base en las fracciones VII, y XXIX del artículo 73, así como el 131 constitucional.

Por otra parte, el artículo 124 constitucional, establece la distribución de las competencias entre el gobierno Federal y los gobiernos estatales y nos da la pauta para la concurrencia impositiva en México al señalar lo siguiente:

...las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Es oportuno diferenciar a la potestad de la competencia tributaria, lo cual es muy sencillo, puesto que la primera es la facultad del Estado para crear la disposición legal contributiva e impositiva hacia el particular; y la segunda, es la facultad de la autoridad para la recaudación del tributo.

Por lo tanto no hay que confundir la potestad tributaria con la competencia tributaria, pues aunque, en la mayoría de los casos el sujeto activo en ambas figuras jurídicas es el Estado sus funciones son diferentes.

1.5. La garantía de equidad tributaria.

En el caso de los tributos será el art. 31 constitucional, el que dará la pauta para definir la garantía de equidad tributaria:

Son obligaciones de los mexicanos:

*...
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Este precepto establece, entre otras, la garantía de equidad tributaria; se ha dicho que la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben tener una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo regula.

Así que todos los gobernados deben de recibir un trato idéntico en lo concerniente al hecho imponible, la base gravable, acumulación de ingreso, deducciones permitidas, en una palabra, devengo del impuesto.

De este mandato, de equidad tributaria nos damos cuenta de que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente, sino que el gravamen se debe establecer en tal forma que el sujeto del impuesto sea cualquier persona que realice el supuesto jurídico previsto por la norma.

Dicho de otra manera, la característica de una ley es que sea de aplicación general, abstracta e imparcial, y que se aplique sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos en tanto no sea sustituida por otra.

En el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ésta hace diferencia entre personas físicas y morales y cae en una contradicción, ya que la garantía de equidad tributaria es la aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes, sin introducir diferencias, es la eliminación de discriminaciones, en una situación semejante o similar, y en el plano normativo se concreta en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones iguales y de manera diferente, las situaciones desiguales.

Con respecto a lo anterior mencionaré la siguiente tesis jurisprudencial:

EQUIDAD TRIBUTARIA, SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el Artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la Ley y ante la aplicación de la Ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar el principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la Ley supone una violación al Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la Ley deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.⁷

⁷ Pleno de la SCJN. Jurisprudencia 41/97. 2 de junio de 1997. 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. Materia: Constitucional, Administrativa. Jurisprudencia.

CAPÍTULO 2 LOS INGRESOS PÚBLICOS

2.1. Concepto de ingreso público.

Ingreso es todo movimiento en el haber patrimonial de las personas físicas o morales, que implique un aumento en el capital de las mismas. Ingreso Público es toda clase de percepciones o entradas del Estado.

En términos generales, los ingresos de un gobierno pueden tomar la forma de tributos o empréstitos.

Los ingresos públicos son los recursos que obtiene el sector público por concepto de impuestos, derechos, productos, contribuciones de mejoras, y aprovechamientos; ingresos derivados de la venta de bienes y servicios; ingresos de organismos y empresas, aportaciones de seguridad social, e ingresos por financiamiento interno y externo, éstos comprenden las percepciones monetarias y las percepciones en especie que percibe el Estado.

Los tributos se obtienen del sector privado, esto implica que puede existir o no, una obligación del gobierno hacia el contribuyente, es decir, una contraprestación.

Los empréstitos implican un compromiso del gobierno de devolverlos en una fecha futura y de pagar una tasa de interés previamente acordada entre el acreedor y el deudor del crédito.

Los impuestos son obligatorios, mientras que los derechos y los empréstitos implican transacciones voluntarias.

El origen del ingreso público se encuentra en el derecho positivo, al ingreso público se le puede definir como los recursos que capta el gobierno por las siguientes vías:

- El sector central, a través de la recaudación tributaria que ejecuta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- los diversos organismos y empresas paraestatales, tales como: PEMEX, CFE, LFC, IMSS, y
- los que provienen del endeudamiento externo o interno. Como ejemplo de deuda interna tenemos distintos valores gubernamentales que le sirven al gobierno para obtener recursos, tales como los Certificados de la Tesorería de la Federación, CETES, los Pagarés de la Federación, PAGAFES, los Bonos de Desarrollo, BONDES, los Certificados en Plata, CEPLATA, los Tesobonos y los Ajustabonos.

Por medio del ingreso público el Estado, actuando como sujeto activo, y que exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación, pecuniaria, excepcionalmente en especie, que debe cubrir para sufragar los gastos públicos.

2.2. Concepto de crédito fiscal.

La legislación hoy en día contiene fuertes imposiciones, constantes modificaciones y duras sanciones legales a quienes las eludan o evadan; por eso es necesario conocer en forma muy objetiva y detallada cada uno de los fundamentos que generan los créditos fiscales siendo éstos el principal elemento en la relación jurídico-tributaria.

El crédito fiscal doctrinalmente es considerado el medio por el cual los contribuyentes otorgan al Estado la contribución correspondiente que se causa desde el momento en que se está dentro de la situación jurídica prevista por la ley.

La facultad del Estado para exigir a sus gobernados el tributo, como ya se ha mencionado, son los art. 73 fracciones VII y XXIX, y el 89 fracción I Constitucional. En la legislación tributaria se define al crédito fiscal en el art. 4 del Código Fiscal de la Federación de la siguiente forma:

Son Créditos Fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Y como se mencionó anteriormente, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren. El art. 6 del Código Fiscal de la Federación marca esta causal, por lo que los créditos fiscales son, como cita la ley, los derechos de cobro a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, IMSS, INFONAVIT, los cuales se integran por las contribuciones, recargos, multas, gastos de ejecución, e indemnizaciones por cheques devueltos.

El propósito de la determinación del crédito fiscal es la emisión del acto administrativo definitivo que crea un derecho a favor del Estado, y una obligación a cargo del gobernado; otro es cuantificar el crédito tributario en una cantidad precisa que pueda ser posteriormente requerida de pago por la autoridad.

Y se puede concluir diciendo que los créditos fiscales son identificados como la determinación en cantidad líquida y exigible de una contribución, aprovechamiento, multa, recargo, sanción, gasto de ejecución o indemnización, por el nacimiento o causación de la obligación tributaria.

2.3. Las contribuciones.

La doctrina define a las contribuciones como ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado, como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Dichas contribuciones se encuentran previstas en el Código Fiscal de la federación y se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. El art. 1 de dicho ordenamiento marca lo siguiente:

Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

2.3.1. Los Impuestos.

Existen numerosas y variadas definiciones de los impuestos que se han elaborado por la doctrina fiscal con objeto de conceptualizar lo que debemos entender por impuesto.

Se puede considerar que las definiciones formuladas por los tratadistas coinciden en que los impuestos son las cantidades en dinero, o en especie, o parte de la riqueza, que el Estado exige obligatoriamente a sus gobernados, con objeto de costear los gastos públicos.

Por lo cual, desde mi punto de vista, al impuesto lo definiría como una prestación que el Estado fija unilateralmente. Como se mencionó anteriormente, el impuesto nace de la ley en un carácter impositivo, por lo que no es necesario un acuerdo previo de voluntades, el Estado lo establece en virtud de su poder soberano, para la realización de sus actividades o fines, y está destinado al gasto público.

Para finalizar cabe mencionar que la ley señala lo anterior en el art. 2 del Código Fiscal Federación, que dispone:

...
I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran 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.

2.3.2. Los derechos.

En mi carácter de estudioso del derecho puedo decir que un derecho es la contraprestación establecida por el poder público conforme a la ley, en pago de un servicio público particular, en el que el contribuyente recibe un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

El artículo 2 del Código Fiscal Federación, dispone lo siguiente:

...
IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

2.3.3. Las aportaciones de seguridad social.

Las aportaciones de seguridad social doctrinalmente se definen como las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas, cuyo pago lo hacen los trabajadores y patrones para cumplir con las obligaciones fijadas por la ley por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

El artículo 2 del Código Fiscal Federación, dispone lo siguiente:

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

2.3.4. Las contribuciones de mejoras.

Las contribuciones de mejoras son aquellas prestaciones que el Estado percibe, por la realización de las obras públicas, por las cuales los particulares se benefician de manera específica.

El artículo 2 del Código Fiscal Federación, nos señala lo siguiente:

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

2.4. Los aprovechamientos.

Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

El Código Fiscal Federación, en el art. 3 señala:

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

2.5. Los accesorios de las contribuciones y aprovechamientos.

El art. 2 del Código Fiscal establece a los accesorios de las contribuciones como:

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso el Estado, al no cubrirse a tiempo las sumas a que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo, además, a las consecuencias que se derivan de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo. Por lo que las sanciones se definirían como la aplicación de la tasa de interés para cada uno de los meses de mora, cuando no se ha liquidado el pago, y son específicamente regulados por el Art. 21 del Código Fiscal de la Federación.

Las multas son las sanciones impuestas por la autoridad a una persona que ha violado una ley o un reglamento.

Los gastos de ejecución son ingresos que percibe el fisco por hacer efectivo un crédito fiscal exigible.

La indemnización es el resarcimiento económico del daño o perjuicio que se ha causado al Estado por el supuesto pago con cheque, recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, lo que dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste.

2.6. La obligación tributaria.

La obligación es un vínculo de derecho que constituye el dar, hacer o no hacer, algunas veces tolerar; lo anterior produce un hecho que tiene como consecuencia una relación jurídica entre dos o más personas, en el que un sujeto llamado acreedor le exige a otro llamado deudor, que es el que contrae la obligación, una prestación de dar, entregar una cosa; de hacer, acción positiva; de no hacer, acción negativa; o de tolerar, permitir que la autoridad realice su trabajo; pero en el caso del derecho tributario esta relación no nace de la voluntad de las partes, sino nace de la ley, ya que ésta es la que impone algún deber.

De la Ley emana una imposición jurídica del Estado hacia sus gobernados, para que estos últimos contribuyan a los gastos públicos, la cual se encuentra regulada por garantías de carácter constitucional, y que están contenidas dentro del el art. 31 fracción IV.

Se ha dicho que la obligación tributaria nace por la imposición de la ley, puedo decir que dicho nacimiento de la obligación tributaria comienza en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la ley tributaria y que generan la obligación, en cambio la determinación de dicha obligación tributaria es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si el acto realizado encuadra en el supuesto jurídico previsto en la ley y que genera una obligación tributaria, que posteriormente será cuantificada en cantidad líquida, que a veces hace la autoridad y a veces el contribuyente.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su art. 6 también nos señala que:

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

Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su acusación, pero serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con anterioridad.

Siguiendo este orden de ideas la obligación tributaria nace cuando la conducta del gobernado se adecua a la normatividad tributaria vigente en el momento de la misma, con lo cual el nacimiento de la obligación tributaria nace por la adecuación de la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria a la hipótesis normativa.

Sergio Francisco De la Garza, en su obra de Derecho Financiero Mexicano señala lo siguiente:

La determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuotas ordenadas por la ley.⁸

Con las definiciones anteriores podría decir que el concepto de determinación de la obligación tributaria es la concreción de la hipótesis jurídica contenida dentro de una norma jurídica, vigente y aplicable, y que es realizada por un sujeto pasivo o la autoridad; en otras palabras, es la adecuación de la conducta a la hipótesis jurídica.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa, México, 1999.

CAPÍTULO 3 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1. El impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre la renta es el gravamen aplicable a la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital. También puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión liberal o por los premios de la lotería.

Dicho impuesto es el que se aplica a la ganancia obtenida por el contribuyente por llevar a cabo su actividad, es decir, la cantidad que se tiene después de restar a los ingresos percibidos, las deducciones permitidas por la ley.

El referido impuesto es clasificado dentro de los impuestos directos, debido a que grava al sujeto de tal forma que la carga tributaria recae directamente sobre él.

El impuesto sobre la renta grava los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional.

3.2. Los Ingresos.

Comúnmente el ingreso es definido como todo movimiento en el haber patrimonial de las personas físicas o morales, que implique un aumento en el capital de las mismas; estos ingresos están sujetos al pago del impuesto sobre la renta en la manera que señala la LISR; en el caso específico de las personas físicas el art. 110 de la Ley antes mencionada nos establece lo que se considera un ingreso:

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. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

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

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

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

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

V. Los honorarios 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 en los términos de este Capítulo.

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

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.

En el caso de las personas morales, el art. 18 de la LISR, establece lo siguiente:

Para los efectos del artículo 17 de la ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) se envié o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso domestico o de recolección de basura domestica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando estas sean exigibles a favor de quien efectuó dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del código fiscal de la federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores, se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca el reglamento de esta ley.

Quando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo, o los de en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.

En el caso de incumplimiento de los contratos de arrendamiento financiero o de los contratos de enajenaciones a plazo, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible o cobrado durante el mismo, el arrendador o el enajenante, según sea el caso, considerara como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades exigibles o cobradas en el mismo del arrendatario o comprador, disminuidas por las cantidades que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo.

En los casos de contratos de arrendamiento financiero, se consideraran ingresos obtenidos en el ejercicio en el que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15 del código fiscal de la federación.

IV. ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de esta ley.

3.3. Las personas físicas y morales.

Normalmente en la materia de Derecho se le da el significado de persona, a todo aquel sujeto que puede ser un ente capaz de adquirir derechos y obligaciones; jurídicamente estas personas o sujetos se dividen en personas físicas y morales; el primer caso se refiere a un ser humano, es decir un solo hombre tiene derechos y obligaciones, en el caso de personas morales son todas aquellas asociaciones dotadas de personalidad jurídica.

El art. 25 del Código Civil federal dice que son personas morales las siguientes:

Son personas morales:

I. La Nación, los Estados y los Municipios;

II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III. Las sociedades civiles o mercantiles;

IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;

V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

3.4. Elementos del impuesto sobre la renta.

3.4.1 Sujetos del impuesto sobre la renta.

Los sujetos que están obligados al pago del impuesto sobre la renta, los establece el art. 1 de la ley del impuesto sobre la renta, en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.*

Las disposiciones del Capítulo I del Título IV de la LISR son el marco jurídico del ISR aplicable a los ingresos por sueldos y salarios, su estudio es trascendente, no sólo para el desarrollo de este trabajo de investigación, sino para la mejor comprensión de la relación jurídico tributaria de la cual son parte millones de mexicanos que prestan un servicio personal subordinado y tributan bajo este capítulo de la LISR.

El sujeto del impuesto sobre la renta correspondiente a los ingresos por sueldos y salarios, es toda aquella persona física, mexicana o extranjera, que de acuerdo a las leyes fiscales, tiene la obligación de pagar una prestación al fisco, en razón de que presten un servicio personal subordinado a otra persona.

Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Por lo tanto, serán sujetos del impuesto, según el capítulo I del Título IV, las personas físicas que tengan una relación de trabajo con otra persona, física o moral; es decir, que presten un trabajo personal subordinado, ya sea intelectual o material, sin importar el grado de preparación técnica requerido.

En el caso de las personas morales, que están sujetas al pago del impuesto sobre la renta son:

- Las Sociedades Mercantiles.
- Los Organismos Descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales.
- Las Instituciones de Crédito, las Sociedades y Asociaciones,

3.4.2 El objeto.

Como objeto del impuesto debe entenderse la materia sobre la que recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal.

Rodríguez Lobato dice que el *objeto del impuesto es la realidad económica sujeta a imposición y dicho objeto es precisado a través del hecho imponible.*⁹

El objeto del impuesto es la materia que se grava; concretamente los ingresos obtenidos por la prestación de un servicio personal subordinado aplicable a sueldos y salarios, se encuentran enunciados en el artículo 110 de la LISR.

Estos ingresos se pueden clasificar en ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y en ingresos, que sin ser propiamente sueldos y salarios, se asimilan para efectos del ISR. Es importante hacer esta distinción, porque los contribuyentes que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado tendrán derecho a acreditar el crédito al salario y los que obtengan ingresos asimilables a sueldos y salarios no gozarán de este derecho.

⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Oxford, México, 2002, p. 112.

De tal manera que los ingresos gravables son:

- Sueldos y salarios.
- Premios y gratificaciones.
- Horas extras.
- Participación de utilidades.
- Primas.
- Comisiones.
- Pagos en especie.
- Subsidios.
- Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
- Becas otorgadas.
- Determinados honorarios.
- Cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

3.4.3 La base.

La base gravable o base imponible es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

Jiménez González señala que *la base está constituida por el valor o magnitud del elemento objetivo al que deberá aplicarse la alícuota para obtener el monto del impuesto a pagar.*¹⁰

El artículo 116 de la LISR dispone que los patrones calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

¹⁰ Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial ECAFSA, México, 1996, p.77.

El impuesto anual se determinará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, la tarifa del artículo 177 de la LISR. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 178 y contra el monto que se obtenga será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados por cada uno de los meses del ejercicio.

Por otra parte, el artículo 177 de la LISR dispone que las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio restando a los ingresos obtenidos después de efectuar las deducciones autorizadas, las deducciones a que se refiere el artículo 176. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la tarifa contenida en el mismo artículo 177, contra el impuesto anual calculado en los términos del artículo 177 de la LISR, se podrá acreditar el importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario. El impuesto que resulte a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 178.

Por lo tanto, la base gravable regulada en el Capítulo I del Título IV es el monto que se obtiene de restar las deducciones autorizadas a los ingresos acumulables, suma de todos los ingresos que haya obtenido efectivamente el contribuyente en el ejercicio de que se trate, excepto los ingresos exentos y aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo en el transcurso del ejercicio.

Y de acuerdo con el art. 17 de la LISR son:

Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Para el caso de las personas morales, el pago del impuesto, acumulara la totalidad de los ingresos en efectivo, bienes, servicio, crédito cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero y quedan sujetas al pago de dicho impuesto todas aquellas contenidas en el art. 10 de la Ley del impuesto sobre la renta que a la letra dice:

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.*
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

3.4.4 La tasa o tarifa.

La tasa, también llamada cuota, es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

Las tarifas son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

El Capítulo I del Título IV de la LISR contiene varias tarifas y tablas aplicables que, de acuerdo con el último párrafo del artículo 177 de la LISR, se actualizarán en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior y hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del CFF.

3.4.5 La época de pago

Este elemento delimita el momento en el que se debe realizar el pago del impuesto.

Raúl Rodríguez Lobato define la época de pago *como el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación.*¹¹

La época de pago es un elemento esencial de los impuestos, el cual no está señalado como tal en el texto del artículo 5 del CFF.

La consideración de que este elemento es esencial como parte del impuesto la realiza nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis de jurisprudencia:

*IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.*¹²

Por lo tanto, este elemento es esencial para evitar una actuación arbitraria por parte de la autoridad, la cual podría intentar cobrar el impuesto en cualquier momento, así como para que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida, dando así, seguridad jurídica a los contribuyentes.

¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Oxford, México, 2002. nota 116, p. 125.

¹² Apéndice de 1995, Séptima Época, Pleno. Tomo I, Parte SCJN, tesis 162, página 165.

3.4.6. Las exenciones.

A la exención Herrera Molina la define como:

*Elemento codefinidor del hecho imponible que opera desde fuera del mismo, y que es un instituto que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve.*¹³

Por eso resulta innegable que la norma de exención forma parte de la disciplina del hecho imponible.

En definitiva, para mí la exención es un beneficio fiscal previsto en la ley a favor de determinados contribuyentes en virtud del cual ante la concurrencia de determinadas circunstancias, objetivas, subjetivas, temporales o de cuantía, el sujeto pasivo queda liberado de la obligación de pagar el tributo.

Pues bien, para llevar a cabo una exención sobre la obligación tributaria es preciso que exista una norma con rango de ley que así lo establezca, y se requiere, por tanto, la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto.

Una, la que define el hecho imponible y le asocia el nacimiento de la obligación tributaria; y otra la norma de exención que evita que la anterior produzca sus efectos.

Las exenciones de las personas físicas, son 29, pero haciendo resumen, estas quedan contenidas en el art. 109 de la LISR en los siguientes términos:

No se pagara el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

- Las prestaciones distintas del salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso.
- Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos ley.
- Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro y servicios sociales de los trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte.

¹³ Herrera Molina, P. M: *La exención tributaria*. EDT. Colex, Madrid, 1990.

- Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.
- Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
- Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad.
- La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la ley del seguro social.
- Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del título II de la ley.
- La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
- Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos.
- Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general.
- Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:
 - A) los agentes diplomáticos.
 - B) los agentes consulares.
 - C) los empleados de embajadas, legaciones y consulados.
 - D) los miembros de delegaciones oficiales, de países extranjeros.
 - E) los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
 - F) los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México.
 - G) los técnicos extranjeros contratados por el gobierno federal.

- Los viáticos.
- Los que provengan de contratos de arrendamiento.
- Los derivados de la enajenación de:
 - A) la casa habitación del contribuyente.
 - B) bienes muebles, distintos de las acciones.
- Los intereses:
 - A) pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro.
 - B) pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.
- Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo.
- Tampoco se pagará el impuesto sobre la renta por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o a sus beneficiarios, que provengan de contratos de seguros de vida.
- Los que se reciban por herencia o legado.
- Los donativos en los siguientes casos:
 - A) entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.
 - B) los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.
 - C) los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo.
- Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la federación para promover los valores cívicos.

- Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate.
- Los percibidos en concepto de alimentos.
- Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la ley del seguro social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio.
- Los impuestos que se trasladen por el contribuyente en los términos de la ley.
- Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios.
- Los derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas, en bolsa de valores concesionada en los términos de la ley del mercado de valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores.
- Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícola o pesqueras, siempre que en el año de calendario los mismos no excedan de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.
- Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXVIII, del artículo 109 de la ley del impuesto sobre la renta".

Por otra parte el art. 81 de la LISR en sus dos últimos párrafos establece las exenciones parciales que podrán realizar las personas morales, en los siguientes términos:

Tratándose de contribuyentes de este Capítulo que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, reducirán el impuesto determinado conforme a la fracción II de este artículo en un 42.86%.

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícola o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del distrito federal, elevado al año. Tratándose de ejidos y comunidades, no será aplicable el límite de 200 veces el salario mínimo. En el caso de las personas físicas quedarán a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XXVII de la presente ley. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 14 de esta ley.

Como se pudo observar solo se concederá exención parcial a personas morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras siempre que sus ingresos en el ejercicio no excedan de 20 salarios mínimos generales elevados al año.

Dicha exención no excederá en su totalidad de 200 veces el salario mínimo; por lo tanto no pagarán ISR por sus productos las siguientes personas morales:

- Ejidos.
- Uniones de ejidos.
- Empresas sociales.
- Asociaciones rurales de interés colectivo.
- Unidad agrícola industrial de la mujer campesina.
- Colonias agrícolas y ganaderas.

3.5. Principales obligaciones de las personas físicas y morales.

Las obligaciones fiscales de las personas morales están marcadas en el título II de la Ley, pero solo mencionare las más importantes:

- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Estas son sus principales obligaciones, pero además tienen otras establecidas en el art. 86.

- Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.
- Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos.
- Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior.
- Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente.
- Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información siguiente:
 - a) De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieran efectuadas retenciones de impuesto sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley.

b) De las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.

- Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.
- Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.
- Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior.
- Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales.
- Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley.
- Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos.

Para las personas físicas, sus obligaciones están contenidas en el Título IV de la Ley, pero sólo mencionaremos las más importantes:

- Obligación de pago del impuesto.

El artículo 106 de la LISR establece que están obligados al pago del ISR, en los términos del Título IV, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale la LISR, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

- Obligación de informar sobre la obtención de ciertos ingresos.

Las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los premios, obtenidos en el mismo, siempre que estos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$1'000,000.00.

Las anteriores son las principales obligaciones aplicables tanto para personas físicas como morales, por el concepto de ingresos, que obtengan durante un determinado periodo fiscal.

CAPÍTULO 4 LAS DEDUCCIONES REGULADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.1. Concepto de deducción.

Este capítulo aborda la figura de la deducción en el ámbito del ISR, comenzando con algunas reflexiones conceptuales de la misma, para seguir con el análisis de su importancia, y concluir con una enunciación de los requisitos que se requieren en la Ley.

Un ingreso es toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona y patrimonio es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valuarse en dinero.

En el ámbito fiscal las deducciones, como partidas que se le restan a los ingresos acumulables u obtenidos por la realización de operaciones afectas, aparecen en primera instancia en la Ley del ISR. Así, según Eduardo Johnson del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se considera en materia de ISR, como deducción o partidas deducibles las siguientes:

*Aquellas partidas que permite la Ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga.*¹⁴

Por lo que, al hablar de deducciones, nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador considera que se restan del ingreso obtenido por el contribuyente.

La deducción puede definirse como la cantidad que se puede restar del ingreso de acuerdo con los términos establecidos por la normativa tributaria.

En 1921 surgió el impuesto sobre la renta con la finalidad de aumentar el ingreso público, mediante un impuesto directo que gravara expresamente a la persona y no a las actividades de consumo.

Tomando como base lo anterior, el impuesto sobre la renta tiene como finalidad, gravar los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos, siempre que modifiquen el patrimonio del contribuyente; también los ingresos por premios y loterías están sujetos al impuesto.

¹⁴ Eduardo Johnson del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Seminario de economía financiera con el tema “Reformas financieras en América Latina: consecuencias y perspectivas”. 2 - 4 de septiembre del 2003

4.2. Deducciones permitidas a las personas físicas y morales.

En el ámbito fiscal las deducciones como partidas que se le restan a los ingresos, sean acumulables u obtenidos por la realización de operaciones afectas, evidentemente, aparecen en primera instancia en la LISR.

Por lo que, 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.

Para efectos del tema, nos encontramos con que existen deducciones para personas físicas y para personas morales, las primeras están en el art. 123, y de las morales se encuentran en el art.29. de la LISR.

4.2.1. Personas Físicas:

- A. Las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, encuentran sus deducciones en el Capítulo I, art.113, 5º párrafo de la LISR que establece lo siguiente:

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

- B. Las personas físicas con actividades empresariales y profesionales pueden hacer las siguientes deducciones reguladas en el art. 123 de la LISR:

Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los artículos 21 y 24 de esta ley, respectivamente.

III. Los gastos.

IV. Las inversiones.

V. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades a que se refiere esta sección.

VI. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano Del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.

VII. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 30 de esta ley.

- C.** Las personas físicas del régimen intermedio con actividades empresariales pueden hacer las siguientes deducciones reguladas en el art. 136 de la LISR, que establece lo siguiente:

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de esta ley, en lugar de aplicar lo dispuesto en el artículo 124 de la misma, deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos, excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga,

tractocamiones y remolques, los que deberán deducirse en los términos de la sección II del capítulo II del título II de esta ley.

Asimismo, los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar las facilidades que se emitan en los términos del artículo 85 segundo párrafo de esta ley.

- D.** Las personas físicas que obtienen ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, pueden hacer las deducciones contenidas en el art. 142 de la LISR que establece:

Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

I. Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.

III. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 159 de esta ley.

IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.

V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.

VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

- E.** Las deducciones que pueden hacer las personas físicas que obtienen ingresos por enajenación de bienes, están en el Capítulo IV art. 148, que establece:

Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 151 de esta ley. En el caso de bienes inmuebles, el costo actualizado será cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.

II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen bienes inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 151 de esta ley.

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, así como el impuesto local por los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, pagados por el enajenante. Asimismo, serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

- F.** Las deducciones de las personas físicas que obtienen ingresos por adquisición de bienes, se encuentran en el art. 156, en los siguientes términos:

Las personas físicas que obtengan ingresos por adquisición de bienes, podrán efectuar, para el cálculo del impuesto anual, las siguientes deducciones:

I. Las contribuciones locales y federales, con excepción del impuesto sobre la renta, así como los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.

II. Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.

III. Los pagos efectuados con motivo del avalúo.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

- G.** Para los regímenes regulados en los capítulos, VI De los ingresos por intereses, VII De los ingresos por la obtención de premios, VIII De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, y IX De los demás ingresos que obtengan las personas físicas, no se tienen deducciones específicas.

4.2.2. Personas Morales:

- A.** Las deducciones en general permitidas a las personas morales, sea cual sea su régimen son las establecidas en el art. 29 de la LISR, y son las siguientes:

- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- El costo de lo vendido.
- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- Las inversiones.
- Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el art. 29.
- Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la ley.
- Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando sean a cargo de los trabajadores.
- Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados.
- El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del art. 46 de la LISR.
- Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del art.110 de la misma ley.

- B.** Adicionalmente a las mencionadas deducciones, las personas morales residentes en el extranjero pueden hacer deducciones en los términos del art. 30 de la LISR que señala lo siguiente:

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el reglamento de esta ley.

- C.** Los almacenes generales de depósito, adicionalmente a las deducciones generales pueden deducir en los términos del art. 49 que señala lo siguiente:

Los almacenes generales de depósito harán las deducciones a que se refiere este título, dentro de las que consideraran la creación o incremento, efectuados previa revisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la reserva de contingencia.

4.2.3. Tesis sobre las deducciones.

En este punto yo considero dos tesis como las más importantes, que a continuación mencionaré:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA. Las deducciones son aquellas partidas que permite la Ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga; son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Éstas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la Ley lo permita. En nuestro sistema, la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla gran variedad de tipos de deducción, dependiendo éstas del sujeto de que se trate. La Ley vigente en 1985, establecía en sus Artículos 22, 23 y 24, cuáles eran las deducciones que podrían efectuar los contribuyentes, así como los requisitos que debían reunir. Si bien es cierto que se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la Ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente,

lo que acarrearía un perjuicio para el Estado. Entre los requisitos fiscales que las deducciones deben reunir se encuentran: El que sean estrictamente indispensables para los fines del negocio; que se encuentren registradas en la contabilidad; que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la Ley, etc. Existen deducciones que aún cuando cumplan con los requisitos que marca la Ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador consideró que van en contra de la esencia misma de la Ley o que en la mayoría de los casos se hacía un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto. Entre otras de las deducciones no permitidas se encuentran: limitantes a honorarios de miembros del consejo, máximos de previsión social, máximos de gastos de intereses a residentes en el extranjero, gastos en inversiones no deducibles, pago de participación de utilidades, gastos de representación, gastos de viaje y viáticos dentro de determinado círculo de distancia del domicilio del contribuyente, sanciones, indemnizaciones y recargos, dividendos, crédito comercial, etc. Por ello, el particular únicamente podrá deducir de sus ingresos aquellas partidas que expresamente estén permitidas por la Ley y cumplan con todos los requisitos que la misma Ley exige.¹⁵

En razón de la anterior tesis se desprende:

- Que para poder efectuar las deducciones y restarlas del ISR, los contribuyentes deberán de cumplir con los requisitos que determine la Ley.
- Y como segundo punto que la base gravable depende de las deducciones efectuadas.

DEDUCCIONES. PROCEDENCIA DE LAS MISMAS. No basta que los comprobantes de las deducciones satisfagan formalmente los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para tener por verdaderos y procedentes los gastos erogados, a efecto de estar en aptitud de deducirlos del ingreso bruto, puesto que los preceptos legales presuponen que los datos asentados en dichos documentos son ciertos y comprobables.¹⁶

¹⁵ Tercer Tribunal Colegiado En Materia Administrativa Del Primer Circuito. Amparo directo 813/92. Banca Serfín, SNC 29 de abril de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortíz Blanco. Localización: Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: Octava. Tomo: X – Julio. Pág. 382.

¹⁶ RTFF NO. 17 p. 22. Mayo de 1989.Revisión No. 524/84. Resuelta en sesión de 3 de mayo de 1989, por unanimidad de 7 votos. Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno. Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez.

En el orden de ideas anterior, consideró lo siguiente:

- Las deducciones, para que sean válidas, deberán de cumplir con los requisitos que marque la Ley.
- Y para que procedan las deducciones no es suficiente que los comprobantes que las contienen satisfagan los requisitos que marca la Ley.

4.3. Requisitos de las Deducciones.

4.3.1. Personas Físicas.

Toda vez que no todos los regímenes a que están sujetas las personas físicas permiten deducciones, nos limitaremos a los que sí las regulan.

- A.** El único requisito para deducir el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, es que la tasa no exceda del 5%, en los términos del art. 113, 5º párrafo de la LISR.
- B.** Los requisitos de las deducciones para las personas físicas que tributan bajo el régimen de los ingresos por actividades empresariales y profesionales, se encuentran en el art. 125 que dice:

Las deducciones autorizadas en esta sección, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán reunir los siguientes:

1. Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerara efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. Igualmente, se consideran efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito, por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional. En estos casos, se entenderá recibido el pago cuando efectivamente se realice, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los títulos de crédito, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Tratándose de inversiones, éstas deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.

II. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto en los términos de esta sección.

III. Que cuando esta ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 124 de esta ley. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, además deberán cumplirse los requisitos del artículo 45 de esta ley.

IV. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.

V. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora, a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

VI. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto tratándose de las deducciones a que se refiere el artículo 124 de esta ley.

VII. Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.

VIII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III del artículo 31 de ésta ley, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Para los efectos de esta sección, se estará a lo dispuesto en el artículo 31, fracciones III, IV, V, VI, VII, XI, XII, XIV, XV, XVIII, XIX, y XX de esta ley.

- C.** El requisito para que los contribuyentes del régimen intermedio con actividades empresariales deduzcan, es que las erogaciones sean efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos, con las excepciones que marca el art. 136 de la LISR.
- D.** Los requisitos para las deducciones permitidas a las personas con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes y por adquisición de bienes están en el art. 172 de la LISR que dispone lo siguiente:
- I. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.*
 - II. Que cuando esta ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 174 de la misma. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero deberá estarse a lo dispuesto por el artículo 44 de esta ley.*
 - III. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.*
 - IV. Estar amparada con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el servicio de administración tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.*

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa del propio contribuyente.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener, en el anverso del mismo, la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este título, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre que se cumplan los requisitos que establece el art. 29-C del Código Fiscal De La Federación.

V. Que estén debidamente registradas en contabilidad, tratándose de personas obligadas a llevarla.

VI. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora, a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

VII. Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de estos, copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del capítulo I del título IV, de esta ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I, y 119 de la misma y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano Del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

VIII. Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

IX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en lo particular establece esta ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción IV de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el art. 86 de esta ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

X. Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerara efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. Igualmente se consideran efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que este se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido mas de cuatro meses.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional. En estos casos, se entenderá recibido el pago cuando efectivamente se realice, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los títulos de crédito, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Tratándose de intereses pagados en los años anteriores a aquel en el que se inicie la explotación de los bienes dados en arrendamiento, estos se podrán deducir, procediendo como sigue:

Se sumarán los intereses pagados de cada mes del ejercicio correspondientes a cada uno de los ejercicios improductivos restándoles en su caso el ajuste anual por inflación deducible a que se refiere el artículo 46 de esta ley. La suma obtenida para cada ejercicio improductivo se actualizará con el factor de actualización correspondiente desde el último mes de la primera mitad del ejercicio de que se trate y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que empiecen a producir ingresos el bien o los bienes de que se trate.

Los intereses actualizados para cada uno de los ejercicios, calculados conforme al párrafo anterior, se sumarán y el resultado así obtenido se dividirá entre el número de años improductivos. El cociente que se obtenga se adicionará a los intereses a cargo en cada uno de los años productivos y el resultado así obtenido será el monto de intereses deducibles en el ejercicio de que se trate.

En los años siguientes al primer año productivo, el cociente obtenido conforme al párrafo anterior se actualizará desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se empezó a tener ingresos y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se deducen. Este procedimiento se hará hasta amortizar el total de dichos intereses.

XI. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XII. Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su reevaluación.

XIII. Que en el caso de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en el que se retornen al extranjero en los términos de la ley aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en el que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser

importados definitivamente. El importe de los bienes o inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

El contribuyente sólo podrá deducir las adquisiciones de los bienes que mantenga fuera del país, hasta el momento en el que se enajenen o se importen, salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero.

XIV. Que se deduzcan conforme se devenguen las pérdidas cambiarias provenientes de deudas o créditos en moneda extranjera.

El monto del ajuste anual por inflación deducible en los términos del párrafo anterior, se determinara de conformidad con lo previsto en el artículo 46 de esta ley.

XV. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan alguna de las opciones a que se refiere el último párrafo de la fracción IV de este artículo, el impuesto al valor agregado, además, se deberá anotar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso.

XVI. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta ley, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho crédito le correspondan a sus trabajadores y se de cumplimiento a los requisitos a que se refiere el artículo 119 de la misma.

4.3.2. Personas Morales.

Para que las deducciones o los gastos autorizados se puedan restar de los ingresos, es necesario que cumplan, con los siguientes requisitos previstos en el art. 31 de la LISR, relativo a personas morales:

- Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en la ley.

- En el caso de deducción de inversiones, que en cada ejercicio se apliquen los porcentos máximos autorizados por la Ley en los términos del art.37.
- Presentar la documentación requerida por la Ley que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales.
- Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- Cumplir con las obligaciones establecidas en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros en los términos del artículo 86 de la ley.
- Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas que estén en el Registro Federal De Contribuyentes, se señale su clave en la documentación comprobatoria.
- Que los pagos cuya deducción se pretenda realizar, se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes.
- En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción solo podrá efectuarse cuando los productos tengan adherido el marbete correspondiente.
- En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, que éstos se hayan invertido en los fines del negocio.
- Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, que sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo.
- Que los honorarios o gratificaciones, a administradores y otros, se determinen en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:
 - A) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad,

B) que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el contribuyente; y

C) que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

- Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello que se presten en forma directa.
- Cuando se trata de gastos de previsión social, que las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general a todos los trabajadores.
- Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que la ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos.
- Que el costo de las adquisiciones, o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.
- Para la adquisición de mercancías de importación, se debe comprobar que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considera como monto el de la adquisición, el que haya sido declarado con motivo de la importación.
- Que las pérdidas por créditos incobrables se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.
- Que las remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren.
- Que los pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero cumplan con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de la LISR.

- Que los requisitos para cada deducción se cumplan al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio.
- Respecto a los pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de la ley, que se entreguen las cantidades que por dicho crédito le correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refiere el artículo 119 de la misma.
- Que tratándose de la deducción inmediata de bienes de activo fijo a que se refiere el artículo 220 de esta ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la misma.
- Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra.

4.3.3. Cuadros comparativos de las deducciones y sus requisitos.

A continuación presentaremos un cuadro comparativo de las deducciones permitidas a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales y a las personas morales.

Deducciones autorizadas a las personas físicas:	Deducciones autorizadas a las personas morales:
1. Devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan.	1. Devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan.
2. Las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados, que utilicen para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos.	2.

<p>3. Los gastos.</p> <p>4. Las inversiones.</p> <p>5. Los intereses pagados derivados de una actividad empresarial o servicio profesional.</p> <p>6. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.</p> <p>7. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.</p> <p>8.</p> <p>9.</p> <p>10.</p> <p>11.</p>	<p>3. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.</p> <p>4. Las inversiones.</p> <p>5. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.</p> <p>6. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.</p> <p>7.</p> <p>8. El costo de lo vendido.</p> <p>9. Los créditos incobrables y las perdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el art. 29.</p> <p>10. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la Ley.</p> <p>11. El ajuste anual por inflación.</p>
--	--

<p>2. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.</p> <p>3. Que cuando la ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 124 de la ley.</p> <p>4. Que se resten una sola vez, aun cuando se obtengan de diversos ingresos.</p> <p>5. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia.</p> <p>6. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.</p> <p>7. Tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.</p> <p>8. Al realizar las operaciones correspondientes se reúnan los requisitos para cada deducción que establece la ley.</p> <p>9.</p>	<p>2. Cuando se permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la sección II del capítulo II de la ley.</p> <p>3. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales</p> <p>4. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.</p> <p>5. Cumplir con las obligaciones establecidas en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.</p> <p>6. Los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.</p> <p>7. Que los pagos cuya deducción se pretenda realizar, se hagan a contribuyentes que causen el IVA.</p> <p>8. En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir, los productos tengan adherido el marbete correspondiente.</p> <p>9. En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, se hayan invertido en el negocio.</p>
---	--

10.	10. Tratándose de pagos que sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.
11.	11. Los honorarios o gratificaciones, a administradores y otros, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente.
12.	12. En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello y se presten en forma directa.
13.	13. Los gastos de previsión social, que las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general a todos los trabajadores.
14.	14. Los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia.
15.	15. El costo de las adquisiciones, o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado.
16.	16. La adquisición de mercancías de importación, se debe comprobar que se cumplió con los requisitos legales para su importación.

17.	17. Las pérdidas por créditos incobrables se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo.
18.	18. Las remuneraciones a empleados o a terceros, se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren.
19.	19. Los pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero cumplan con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de la LISR.
20.	20. Los requisitos para cada deducción se cumplan al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio.
21.	21. Los pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que tengan derecho al crédito al salario se entreguen las cantidades que por dicho crédito le correspondan a sus trabajadores.
22.	22. La deducción inmediata de bienes de activo fijo, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico.

4.4. Violación a la garantía de equidad, respecto a las deducciones permitidas a personas físicas y morales.

En el aspecto fiscal la inequidad es, hoy como ayer, rasgo por excelencia de nuestra estructura tributaria.

La garantía 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.

Las rentas de trabajo aluden a toda aquella riqueza que se genera a través del esfuerzo del ser humano, sea de carácter intelectual o físico, por la prestación de un trabajo personal subordinado, o por la prestación de servicios profesionales independientes. Las rentas que provienen del capital requieren de un menor esfuerzo y tiempo para su producción, presentándose, así, como una forma sencilla de obtener riqueza, respecto de aquellos otros que invierten la mayoría de su tiempo para generarla.

El momento actual que vive México es de incertidumbre, el deterioro del país se profundiza entre otras causas por una profunda crisis fiscal del Estado, inmersa en un contexto de mínimo crecimiento económico y dependencia excesiva e inconveniente de nuestra economía respecto del comercio exterior, entre otras de las profundas y graves causas.

El sistema tributario mexicano adolece de serios problemas, precisamente por su falta de planeación estratégica y preocupación por la sociedad en general, por lo que carece del sentido promotor del desarrollo nacional que caracteriza a las estructuras fiscales en los países con los cuales competimos comercialmente.

El sistema fiscal no cumple con la función redistributiva a que está obligado, lo que nos lleva a una limitada recaudación en los impuestos; se toleran muy elevados niveles de evasión y elusión, por la vía de actos ilegales, para disminuir la participación de los gobernados en la economía.

La caída y luego el estancamiento de los recursos fiscales ha sido el reflejo del bajo crecimiento económico del país; pero también de la indiscriminada apertura comercial que se acompañó de indebidos privilegios y exenciones fiscales.

Los ingresos públicos reflejan un estado tan crítico, que ponen en grave riesgo el cumplimiento de las funciones básicas del Estado mexicano y obligan a una impostergable reestructuración integral del sistema hacendario mexicano, pues la cadena de compromisos políticos y económicos por parte del poder

Ejecutivo, lo que ya nos ha alcanzado, como es el caso de enorme deuda pública, siendo las principales Fobaproa e Ipab por sólo mencionar explosivos pasivos.

En primer lugar, es necesario establecer que la equidad tributaria, de la que deben estar revestidos los tributos hace que los particulares que se encuentran en igualdad de circunstancias frente al impuesto, tributen de forma similar, y por ende, el Estado no puede imponer cargas distintas a contribuyentes que se encuentran en una posición idéntica.

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la equidad tributaria se refiere a aquellos particulares que se encuentran en la misma situación y al trato sin privilegio ni favor que deben de recibir, es decir se les debe de tratar de forma igual.

En mi opinión, la garantía de equidad no es respetada por la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que existe un trato desigual respecto de personas morales y personas físicas, no obstante que son sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la hipótesis de causación del impuesto sobre la renta.

La violación de la garantía de equidad, por la Ley del Impuesto Sobre la Renta se vio anteriormente, en el punto numero 4.4.2, ya que las deducciones llevan ciertos requisitos de formalidad establecidos por la LISR, la mencionada Ley establece las deducciones que pueden realizar las personas físicas, las deducciones de personas morales, diferenciando las deducciones, ya que no son ni los mismos requisitos, ni deducciones, y caemos en la violación a la garantía de equidad, como son las siguientes:

I. La primera, es en relación a las obligaciones formales contenidas en el Código Fiscal de la Federación, referentes a los comprobantes en los arts. 29 y 29^a, que implican que sólo se mantiene control fiscal en operaciones, en las que resulta revelante la expedición de un comprobante que reúna requisitos fiscales, es decir, de aquellas operaciones que, a su vez se deducirán o acreditarán en el ISR de tal manera que las operaciones con el público en general, por las que no se expide un comprobante con requisitos, resultan mas ventajosas para las personas morales, ya que éstas no se fiscalizarán.

II. La segunda violación cae en adquisiciones de bienes para enajenarlos o prestar servicios, ya que se deducen las adquisiciones de bienes que sean destinados para fabricar bienes, destinados para fabricar bienes, para su venta o prestación de servicios, sin importar que estas adquisiciones integren los inventarios de las personas. Ejemplo de estas deducciones son: las mercancías, las materias primas, y los productos semiterminados o terminados. La deducción de este concepto deberá

efectuarse sobre adquisiciones netas, no sobre parcialidades, ya que se abusa del de la fracción II del art. 29 de la LISR.

III. Para el caso del costo de lo vendido, el complejo sistema de control y la falta de claridad de las disposiciones sobre esta materia, con lleva a un incumplimiento generalizado en cierto sector de las personas morales, sistema que resultara, muy difícil de fiscalizar y más ventajoso para las personas mencionadas.

IV. Los pagos de salarios también son un conflicto ya que el régimen de cálculo y retención de impuesto sobre la renta por pagos de sueldos y salarios cubiertos por las personas morales representa uno de los regímenes fiscales tradicionalmente más complejos de determinar; la consecuencia de no dar debida observancia a las diferentes obligaciones de este régimen conlleva a la no deducibilidad del salario, lo que aunado a las otras obligaciones y contribuciones que generan los salarios conllevan a su incumplimiento.

V. El caso de la previsión social, por la dificultad que ha enfrentado el fisco en restringir la definición de la previsión social, permite que las personas morales abusen de esta ventaja.

VI. Las devoluciones que reciban, mercancías devueltas por los clientes, y descuentos o bonificaciones rebajas concedidas a los clientes, que se otorguen, es decir, conceptos relacionados con los ingresos, no representan una resta de los ingresos acumulables, ya que son ingresos netos, que se consideran una deducción autorizada, lo cual produce el mismo efecto de disminución de los ingresos acumulables, que un incremento de las deducciones autorizadas, lo cual no sucede en personas físicas.

VII. Respecto al gasto, la LISR no contiene definición del gasto, y de las personas físicas no pueden deducir de su gasto lo que a las morales se les permite, el anticipo y pago a cuenta.

VIII. En materia de contribuciones existe una Garantía Constitucional que es la equidad; esto es, que las leyes deben dar el mismo tratamiento a sujetos de un mismo impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, esto no es un concepto necesariamente personal, sino que es un criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

IX. Esto es, que a las personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales se les permite deducir la totalidad de sus erogaciones no sólo en concepto de compras, sino de

mano de obra y de gastos indirectos, mientras que a las personas morales que desarrollan actividades empresariales se les niega la totalidad de las deducciones ya mencionadas, sino que se les condiciona al volumen de inventarios existentes, costo de lo vendido, violándose así el principio de equidad. En otras palabras, las personas morales, no obstante que deben de ser tratadas de la misma forma que las personas físicas con actividades empresariales, es decir, de forma equitativa, no pueden efectuar la deducción de sus mercancías al momento de su adquisición, sino hasta que efectivamente acumulan ingresos por la enajenación de dichos bienes, motivo por el cual dicha disposición es inequitativa.

X. Lo anterior quiere decir, que actualmente las personas morales a diferencia de las personas físicas tienen diferentes momentos de la acumulación de los ingresos, por ejemplo tratándose de personas físicas con actividades empresariales, acumulan al momento del cobro, en tanto las personas morales al momento de expedir el comprobante, enviar la mercancía o recibir un anticipo.

XI. Las empresas traen cuentas por cobrar enormes y ya se le pagó al fisco el impuesto por ese ingreso que realmente no se ha visto repercutido en las mencionadas personas.

XII. En caso de no obtener finalmente el cobro, los requisitos para deducir cuentas incobrables pueden llegar a ser difíciles de cumplir.

XIII. Los grandes grupos empresariales, principalmente transnacionales, manejan sus inventarios en otros países con grandes ventajas fiscales; sin embargo, la creación de empresas u organismos para el manejo de inventarios no siempre resulta factible para las empresas pequeñas y medianas que se desenvuelven en el mercado interno del país lo que redundaría en una mayor carga fiscal-financiera para estos organismos económicos.

XIV. Si el sujeto, el objeto y la tasa es la misma, no debería variar el momento de aplicación de la deducción, ni se debería permitir a las personas físicas unas deducciones y a las morales otras, tampoco debería dividirse en personas físicas, morales, con actividad empresarial y las demás que maneja la Ley del impuesto sobre la renta, ya que se puede decir que existe una verdadera inequidad.

XV. También existe inequidad por la sustitución de la deducción de la adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados por la de la deducción de costo de ventas, en cuanto a costo de ventas no afecta a los regímenes: repeco, intermedio y personas físicas en

actividades empresariales y profesionales, pero sí a personas morales violando la equidad.

XVI. El régimen de costo de ventas sólo aplica a personas morales, y las personas físicas con actividades empresariales podrán continuar aplicando la deducción de adquisiciones.

Como se pudo notar, en las normas referentes a la garantía de equidad tributaria, no existe un trato equitativo respecto de sujetos que se encuentran en supuestos similares.

4.4.1. La garantía de equidad tributaria.

Como se ha mencionado anteriormente en el punto 1.2 del capítulo I, desde 1776, en su Riqueza de las Naciones, Adam Smith decía, al referirse al principio de justicia de los impuestos, que 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 a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de las tres fuentes originarias de ingreso sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual.

De la observancia del anterior principio se desprenden dos garantías, la proporcionalidad y la equidad, pero para efectos de este tema la primera no será vista.

4.4.2. Tesis sobre la Equidad Tributaria.

La garantía de equidad tributaria siempre debe prevalecer tratándose de las deducciones.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ha escrito, varias tesis como las que se incluyen a continuación:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El "principio de equidad no implica la necesidad de "que los sujetos se encuentren, en todo momento y "ante cualquier circunstancia, en condiciones de "absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del "deber de los Poderes públicos de procurar la "igualdad real, dicho principio se refiere a la "igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los "gobernados de recibir el mismo trato que quienes "se ubican en similar situación de hecho porque la "igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, "constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación "de la ley. De lo anterior derivan los siguientes "elementos objetivos, que permiten delimitar al "principio de equidad tributaria: a) no toda "desigualdad de trato por la ley supone una "violación al artículo 31, fracción IV, de la "Constitución Política de los Estados Unidos "Mexicanos, sino que dicha violación se configura "únicamente si aquella desigualdad produce "distinción entre situaciones tributarias que "pueden considerarse iguales sin que exista para "ello una justificación objetiva y razonable; b) a "iguales supuestos de hecho deben corresponder "idénticas consecuencias jurídicas; c) no se "prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de "trato, sino sólo en los casos en que resulta "artificial o injustificada la distinción; y d) para "que la diferenciación tributaria resulte acorde con "las garantías de igualdad, las consecuencias "jurídicas que resulten de la ley, deben ser "adecuadas y proporcionadas, para conseguir el "trato equitativo, de manera que la relación entre la "medida adoptada, el resultado que produce y el fin "pretendido por el legislador, superen un juicio de "equilibrio en sede constitucional".¹⁷

Desde mi punto de vista, describe dos puntos principalmente:

- a) La equidad no implica el que los sujetos se vean en una misma situación de igualdad, sino que la igualdad es jurídica, por lo cual se debe dar el mismo tanto a todas las personas.
- b) Que para cumplir con la garantía de equidad tributaria debe existir una igualdad de hecho y un mismo supuesto jurídico.

EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANS-GRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES. El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el Artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como supuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que

¹⁷ Novena "Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario "Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, "Junio de 1997, Tesis: P. /J. Página: 43, Materia: "Administrativa, Constitucional.

*dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad, ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.*¹⁸

Por último se puede decir, que del anterior texto se desprende:

a) Que Las leyes fiscales deben de estar de conformidad con lo establecido en el art. 31 fracción IV de la Constitución.

b) Y que para la aplicación de las cargas impositivas, siempre el sujeto pasivo debe de encuadrar en la hipótesis o supuesto contenidos en los preceptos por aplicar.

*DEDUCCIONES, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ES APLICABLE EN MATERIA DE. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente, entre otras cosas, a deducciones permitidas, porque permitir o no una deducción de los ingresos acumulables del causante a fin de determinar el Impuesto sobre la Renta, evidentemente que va a tener repercusión en el monto del impuesto que se deba pagar.*¹⁹

De la anterior tesis puedo comentar que la figura de la deducción o de las diversas partidas deducibles que la componen se constituyen, por disposición legal, en un derecho del contribuyente afecto a dicho gravamen directo.

Agregándose a ello que el concepto de deducción en el ámbito fiscal, y claramente en materia de ISR, se constituye en un rasgo o característica que puede o no ser adquirido por un rubro, operación, figura o partida y que, en última instancia, será deducible solamente si cumple los requisitos establecidos por la norma fiscal federal.

¹⁸ Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose, Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

¹⁹ Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos de los señores Ministros: Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Calleja García, Olivera Toro, y Presidente: Iñarritu, contra los votos de los señores Ministros: López Aparicio y Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Secretario: Arturo Iturbe Rivas. Localización. Instancia: Pleno. Fuente: Informe 1984. Época: Séptima. Tomo: Parte I. Página: 343

CONCLUSIONES

I. Los principios generales del derecho son aquellos criterios valorativos, valores con dimensión axiológica del Derecho, que han sido descubiertos por la razón humana y lo cual ha constituido un fundamento del Derecho, que ha legitimado las normas con valor para imponerlas dentro de un sistema jurídico.

II. La principio de equidad tributaria lo describió Adam Smith, junto con la proporcionalidad, como aquellas leyes que establecen las contribuciones, y que deben ofrecer un trato proporcional y equitativo a quienes están destinadas, es decir, que deben estar en proporción con la capacidad económica de los sujetos obligados, y dichos sujetos guardaren una situación de igualdad frente a las legislaciones tributarias, el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

III. La garantía de equidad tributaria, la establece el art. 31 fracción IV constitucional.

IV. El impuesto sobre la renta es el gravamen aplicable a la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital; el impuesto sobre la renta grava el ingreso percibido por las personas, ya sean físicas o morales.

V. La deducción puede definirse como la cantidad que se puede restar del ingreso de acuerdo con los términos establecidos por la Ley; las deducciones son aquellas partidas que permite la Ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga.

VI. Las deducciones permitidas a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales en la LISR son las contenidas en el los arts 113,125, 136, 148 159 y para las personas morales son los arts. 29, 30 y 49 de la Ley mencionada.

VII. Los requisitos de las deducciones son establecidos para las personas morales y físicas, respectivamente, en los artículos 31 y 172 de la LISR.

VIII. La violación a la garantía de equidad tributaria es en los siguientes aspectos:

1. Existen más deducciones para personas morales, ya que la ley les establece 12, y las personas físicas sólo pueden deducir 7.

2. Son más los requisitos formales para las personas morales, que para las físicas, y por equidad deberían de ser los mismos.

IX. Concurrentemente propongo lo siguiente:

1. Se propone derogar los regímenes de consolidación y simplificación, porque las facilidades administrativas que se conceden en ambos originan un trato privilegiado para las personas morales que lo pueden aplicar y las coloca en un sitio ventajoso frente a las personas físicas.

2. Se propone que las empresas que tributan bajo el régimen simplificado lo hagan en el régimen general de ley, creando el régimen de contribuyente social para derogar el simplificado.

3. Asimismo, y por equidad, se propone deducir las pérdidas bursátiles.

4. Acumular todos los ingresos de las personas físicas para la declaración de impuestos.

5. Eliminar analogías que hoy existen entre el ISR aplicable a personas físicas y morales, lo cual permitiría la acumulación de todas las fuentes de ingreso.

6. Establecer que el ingreso por dividendos se grave en la persona física, es decir, se elimine el reconocimiento del ISR corporativo pagado, lo cual implica la abrogación de la cuenta de utilidad fiscal neta, que hoy no permite acumular este ingreso a las personas físicas.

BIBLIOGRAFÍA

1. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 2000.
2. Barrón Morales, Alejandro. *Estudio práctico del ISR para personas físicas 2002*. ISEF, México, 2002.
3. Burgoa, Ignacio. *Diccionario de Derecho Constitucional garantías y amparo*. Porrúa, México, 1992.
4. Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 1999.
5. Casado Ollero, Gabriel, et. al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid, 2002.
6. Curiel Villaseñor, Omar. *Principios Tributarios*. Fondo Editorial. México, 2002
7. De La Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1998.
8. De Pina, Rafael y Rafael de Pina Vara. *Diccionario de Derecho*, Porrúa, Vigésimo segunda edición, México, 1996.
9. Delgadillo Gutiérrez, Luís Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa, México, 2001.
10. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo III. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Porrúa, México, 1998.
11. Diep Diep, Daniel. *Derecho Constitucional Tributario*. Pac, México, 1999
12. Duverger, Maurice. *Instituciones Financieras*, Barcelona, 1960, citado por Sergio Francisco de la Garza.
13. Escobar Ramírez, Germán. *Principios de Derecho Fiscal*, OGS Editores, Tercera edición, México, 1999.
14. Faya Viesca, Jacinto. *Finanzas Públicas*. Porrúa, México, 1998.
15. Flores Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Porrúa, México, 1995.

16. Galindo Cosme, Mónica Isela. *Estudio práctico del ISR sobre las remuneraciones al personal*. ISEF, México, 2001.
17. García Belsunce, Horacio A. *Temas de Derecho Tributario*. Adeledo-Perrot, Buenos Aires.
18. García De La Mora, Leonardo y Miguel Ángel Martínez Lago. *Derecho Financiero y Tributario*. J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1999.
19. Giannini, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
20. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. Depalma, Buenos Aires, 1987.
21. Gordo López, Ana Laura. *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*. Porrúa, México, 2000.
22. Iturriaga Bravo, Luís. *Estudio práctico del régimen fiscal de los Sueldos y Salarios*. ISEF, México, 2002.
23. Jellinek, Georg. *La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*. Traducción Adolfo Posada. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. México, 2000.
24. Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. ECAFSA, México, 1996.
25. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México, 1979.
26. ----- . *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México, 1967.
27. Neumark, Fritz. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
28. Pérez Royo, Ignacio. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*. Marcial Pons, Madrid, 2000.
29. Porras Y López, Armando. *Derecho Fiscal*, Porrúa, Primera edición, México, 1967.
30. Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. *Derecho Tributario Mexicano*, ECASA, Cuarta edición, México, 1996.

31. Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford, México, 2002.
32. Sáinz De Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Madrid, 1991.
33. Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa, México, 1999.
34. Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, Tomo I y II, Cárdenas Editor y Distribuidor, Décima primera edición, México, 1998.
35. Smith, Adam. *An inquiry into the nature and causes o the Wealth of Nations*. The University of Chicago Press, Chicago, 1976.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

JURISPRUDENCIA

1. CD IUS 2006. Jurisprudencia y Tesis Aisladas de junio 1917 – abril 2002 e informe de labores 2001. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2006.