



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

Programa de Especializaciones en Ciencias de la
Administración

Tesina

Alcance de la no deducibilidad de salarios en la
disminución de la PTU pagada para la determinación
de la base gravable en el impuesto sobre la renta de
los patrones

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta:

L.C. LUCÍA MUÑOZ VALADEZ

Tutor:

C.P. y M.D.F. JORGE SANTAMARÍA GARCÍA

México, D.F. a 18 de mayo de 2015.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Abreviaturas

Constitución	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DRAE	Diccionario de la Real Academia Española
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LFT	Ley Federal del Trabajo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
NIF	Normas de Información Financiera
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de la Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Índice

Introducción	1
Objetivo	2
Justificación	3
Metodología	4
Marco teórico	
1. Elementos Tributarios	5
1.1. Principio de legalidad	5
1.2. Reserva de ley	8
1.3. Base gravable	12
2. Antecedentes	15
3. Análisis del contenido de la norma a interpretar	18
3.1. Trabajador	18
3.2. Ingresos para el trabajador	20
3.3. Clasificación de los ingresos: gravables, no objeto y exentos	23
4. Determinación de la base gravable de ISR para personas morales que tributan en el título II	29
4.1. Estructura de la base gravable	
4.2. Ingresos acumulables y pérdidas fiscales	29
4.3. Deducciones autorizadas	30
4.4. Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	31
	34
Conclusiones	38
Bibliografía	40

Introducción

Cada año son aprobadas diferentes reformas en materia política, económica y administrativa, para el ejercicio 2014 una de las reformas más trascendentes fue en materia fiscal, ya que fueron derogadas, modificadas y emitidas nuevas leyes, con el fin de aumentar la recaudación que ayuda a contribuir al gasto público.

El presente trabajo aborda uno de los puntos por el cual se pretende una mayor recaudación, es decir, la limitante de deducción de las erogaciones efectuadas por las personas morales que a su vez constituyan un ingreso exento para los trabajadores, la cual tiene como finalidad aumentar la base gravable del ISR.

En este estudio fueron analizados los términos de deducción, ingreso, trabajador y exención, con la finalidad de esclarecer si la no deducibilidad de las erogaciones en comento tiene alcance aplicativo a la PTU pagada, concepto que representa un ingreso parcialmente exento para los trabajadores y cuya finalidad es disminuir la base gravable del ISR.

Para un mejor entendimiento, el presente trabajo fue dividido en cuatro apartados: 1. Elementos tributarios, cuyo objetivo es sentar las bases de estudio; 2. Antecedentes, que nos ayudan a conocer el porqué de la norma; 3. Análisis del contenido de la norma, a través del cual entenderemos el significado de las palabras o frases contenidas en la misma y; 4. Determinación de la base gravable de ISR para personas morales que tributan en el título II, en el cual se observa la estructura de la base gravable para así poder concluir si la PTU debe o no participar de la no deducibilidad establecida en la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

Objetivo

El presente estudio tiene como finalidad interpretar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014, a través de la cual se limita la deducción de los pagos que realizan las personas morales que tributan en el título II de la LISR que a su vez constituyen un ingreso exento para los trabajadores, lo anterior con el objeto de evaluar si las erogaciones por pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se subsumen¹ a los conceptos que deben considerarse regulados en esa disposición para efectos de determinar la base gravable del ISR.

Para ello cumpliremos con tres objetivos específicos:

- ✓ Estudiar los elementos tributarios que nos ayudarán a comprender el contenido de la norma,
- ✓ a interpretar y aplicarla de manera correcta.

- ✓ Interpretar los términos que sobresalen en esta disposición, tales como: trabajador, ingreso y exención, lo anterior de acuerdo a la propia LISR, a la doctrina y otros ordenamientos fiscales y jurídicos que apliquen.

- ✓ Evaluar el alcance de la limitante de la deducción en comento, para la determinación de la base gravable de las personas morales que tributan en el título II de la LISR.

Base Gravable, Principio de Reserva de Ley, Ingreso Exento, Deducción y Disminución de la PTU

¹ De acuerdo al DRAE la palabra subsumir significa “considerar algo como parte de un conjunto más amplio o como caso particular sometido a un principio o norma general”.

Justificación

En materia tributaria es muy común que el legislador utilice un lenguaje técnico, palabras o frases que no están definidas dentro de las propias leyes fiscales, así mismo es común que existan lagunas jurídicas, es decir, una situación de omisión o vacío en ley. Por lo anterior y con el fin de esclarecer las dudas y realizar la correcta aplicación de las leyes, a los interpretes del derecho fiscal nos es necesario acudir a otras fuentes que van desde el uso del diccionario de la real academia española, aclaraciones realizadas por el Poder Ejecutivo a través de la expedición de reglamentos, pasando por otras fuentes de derecho común, la doctrina y jurisprudencias.

Tal es el caso de la imposición realizada a través de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR vigente en 2014, ya que dentro de la misma no son definidos los conceptos de trabajador, ingreso y exención, por lo cual, el presente trabajo tiene la finalidad de apoyar a los contribuyentes que tributan en el título II de la LISR en la comprensión de estos términos y en la aplicación adecuada de la norma.

Además de los términos que no están definidos en ley, nos encontramos que en la misma no se establece la mecánica para determinar si las erogaciones de las personas morales que a su vez son ingresos exentos para los trabajadores, disminuyen respecto de un ejercicio a otro, por lo cual, el Poder Ejecutivo en su facultad de expedir reglamentos, establece dicha mecánica, a través de la cual se menciona que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas debe participar del cálculo.

A parte de la RMF para 2014 (reglamento expedido por el Poder Ejecutivo) otro de los documentos que menciona que la PTU pagada debe participar de los límites de deducibilidad contenido en el ordenamiento ya comentado, es la exposición de motivos de reformas fiscales, por lo cual esta tesis además de facilitar su correcta interpretación nos ayudará a considerar si la misma tiene alcance aplicativo en la disminución de la PTU pagada para la determinación del ISR.

Metodología

El presente estudio ha sido realizado conforme a la legislación mexicana vigente en el ejercicio 2014 dando una interpretación y considerando el alcance aplicativo de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que limita la deducibilidad a personas morales de las erogaciones efectuadas que a su vez representan un ingreso exento para los trabajadores.

Fueron interpretados los conceptos de trabajador, ingreso y exención con el fin de comprender el contenido de la norma, se profundizó en el estudio de los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley, así como de la base gravable, esto con el fin de definir el alcance aplicativo de la limitante de deducibilidad.

De este último elemento tributario, la base gravable, fue definida su estructura y cada uno de sus componentes: ingresos acumulables, pérdidas fiscales, deducciones autorizadas y PTU pagada, con el objeto de demostrar que a pesar que estos dos últimos elementos tienen como finalidad disminuir la base gravable, son diferentes componentes por lo cual se deben establecer limitantes de deducibilidad por cada uno.

Una vez analizado lo anterior se logró definir el criterio respecto a alcance aplicativo que tiene la no deducibilidad en comento respecto a los pagos realizados por concepto de participación de los trabajadores en las empresas.

1. Elementos Tributarios

Para un mayor entendimiento en el desarrollo de este trabajo, comenzaremos definiendo tres conceptos fundamentales: principio de legalidad, reserva de ley y base gravable, que nos ayudaran no sólo a entender el contenido del marco teórico sino también a cumplir con los objetivos que ya hemos establecido.

1.1. Principio de legalidad

A través de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución se establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes, este último principio, “principio de legalidad”, es definido por el diccionario de la real academia española como “principio jurídico en virtud del cual los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y al derecho”. (Real Academia Española, 2014, 23a Edición)

Según Héctor B. Villegas (2001, pág. 190) el principio de legalidad, presupone que “no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*)”, posteriormente citando a Ernesto Flores Zavala y a Sergio de la Garza menciona que “el principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas por el Poder Legislativo”.

Este pensamiento es compartido por Dino Jarach (1999, págs. 315-316) quien considera que:

El principio de legalidad implica la necesidad que el Congreso establezca en el texto legal las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial. [...] El principio de legalidad implica la obligación para el legislador de no reconocer o conceder a la administración o a la justicia facultades discrecionales en materia de impuesto. Toda violación de ese precepto debe considerarse como inconstitucional.

Por su parte Horacio A. García Belsunce (1982, pág. 78), opina:

El principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica

En este orden de ideas entendemos que, el principio de legalidad, en materia tributaria, constituye la seguridad jurídica² de los gobernados a contribuir al gasto público sólo si el tributo y todos sus elementos esenciales (objeto, sujeto, base, tasa y tarifa, forma y época de pago) se encuentran establecidos en ley, pero así como presupone un derecho a favor de los contribuyentes también lo es en cuestión de obligación ya que estos “se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren”. (Arrijo Vizcaíno, 1996, pág. 23)

Del principio de legalidad se desprenden dos principios, que también tienen que ver con la creación de las normas, nos referimos a la primacía de ley y a la reserva de ley, respecto al último algunos autores consideran que difiere del principio de legalidad, como más adelante lo veremos.

a) La primacía de ley

La primacía de ley también conocida como “fuerza de ley forma” significa; según lo comentado por Gabino Fraga citado por Rodríguez Lobato y Paredes Montiel (2001, pág. 24) “que todas las resoluciones del Poder Legislativo no pueden ser derogadas, modificadas o aclaradas más que por otra resolución del mismo Poder y siguiendo los mismos procedimientos seguidos para la formación de la resolución primitiva”.

² En el derecho tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que estos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden en calidad de contribuyentes. (Carrasco Iriarte, 2001, pág. 30)

Este principio tiene su fundamento en el inciso f) del artículo 72 de la Constitución, al considerar que en la reforma o derogación de las leyes o decretos deben seguirse los mismos trámites establecidos para su formación, por su parte el inciso h) del mismo ordenamiento establece que las contribuciones o impuestos deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

b) Principio de reserva de ley

La reserva de ley “significa que el Poder Ejecutivo, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre las materias que son exclusivamente del legislador, por ejemplo lo relativo al objeto, sujetos, base, tasa o tarifa”. (Fernández Martínez, 1998, pág. 114)

A través del artículo 89, fracción I, de la Constitución se establece lo comentado en el párrafo anterior, en el cual se concede la facultad reglamentaria al Poder Ejecutivo, para el efecto de proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, es decir, desarrolla y contempla en detalle las normas contenidas en las leyes, pero de ninguna manera, por el ejercicio de esta facultad puede derogar o modificar el contenido de la ley, ni menos limitarla ni excluirla.

En resumen, la primacía de ley va dirigida al Poder Legislativo, el cual, para hacer cumplir a los contribuyentes con su obligación de contribuir al gasto público, debe emitir una ley, misma que para serlo deberá cumplir con el procedimiento legislativo³, a través de la cual consignen expresamente los elementos esenciales del impuesto, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base, tasa y tarifa, época y forma de pago, del tal manera que a reserva de ley, estos elementos no puedan ser modificados por el Poder Ejecutivo en su ejercicio de emitir reglamentos que faciliten el entendimiento y cumplimiento de las propias leyes.

Por considerar que la primacía de ley, la cual se desprende del principio de legalidad, va dirigido al Poder Legislativo en su facultad de emitir leyes y la reserva de ley al Poder

³ En el derecho mexicano, y siguiendo al maestro Eduardo García Máynez, es frecuente distinguir seis etapas típicas de elaboración de la ley, a saber: a) Iniciativa, b) Discusión, c) Aprobación, d) Sanción, e) Publicación e f) Iniciación de la vigencia. (Cámara de Diputados, 2014)

Ejecutivo, es por lo que la Dra. Gabriela Ríos Granados, en su obra *El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley* (s.f.) diferencia a esta última del principio de legalidad, por lo cual dedicaremos un apartado especial para el estudio del principio de reserva de ley.

1.2. Reserva de ley

Como ya hemos mencionado la reserva de ley es un principio constitucional por el cual se prohíbe al Poder Ejecutivo, que en el ejercicio de su facultad de expedir reglamentos, regule materias que están reservadas a ley, como es el caso de los elementos básicos y estructura de los tributos.

En la opinión Fernando Pérez Royo, citado por Rodríguez y Paredes Montiel (2001, pág. 57):

La reserva de ley es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas. Lo que persigue la reserva de ley es, precisamente, excluir, para ciertas materias, la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa. Una de estas materias es, prácticamente en la totalidad de los ordenamientos, la relativa al establecimiento de los tributos.

La reserva de ley, en su formulación moderna, constituye un límite, no solamente para el ejercicio del poder reglamentario, sino también para el mismo legislativo, que no puede dejar de respetarlo sin incurrir en el vicio de la “anticonstitucionalidad”. Aunque, naturalmente, esta función se límite en relación al Poder Legislativo no es realizable, en la práctica, más que en un ordenamiento en el que, de alguna manera, se halle previsto un instrumento de control jurisdiccional de la constitucionalidad de las disposiciones legislativas.⁴

Como podemos observar en la opinión de Pérez Royo, a diferencia de Fernández Martínez, el principio de reserva de ley no solamente va enfocado al Poder Ejecutivo sino

⁴ Los autores del libro señalan que la opinión de Fernando Pérez Royo fue tomado de su obra *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria*. Así mismo comentan que la palabra anticonstitucionalidad fue marcada entre comillas debido a que se substituyó por autoinconstitucionalidad por así considerarlo correcto.

también al propio Poder Legislativo, el cual en su tarea de expedir leyes deberá respetar cada uno de los principios señalados en la Constitución, entre ellos, el de igualdad, equidad, proporcionalidad, legalidad, capacidad contributiva, etc., ya que como lo menciona la Dra. Gabriela Ríos (s.f., págs. 88-89) “la reserva de ley es una “cuestión de confianza” lo que significa que es la confianza de los gobernados, depositada en el Legislativo, para que este último sancione en una ley forma y material todos los elementos esenciales del tributo”.

Justificación y fundamentación

Las Suprema Corte de Justicia de la Nación (págs. 122, Tomo XXVI, 2007) se ha pronunciado respecto al principio de reserva de ley en que su justificación radica “en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (libertad personal y propiedad), prohíbe que el reglamento se aborden materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la determinación de los elementos de los tributos”.

Por su parte la Dra. Gabriela Ríos (s.f., pág. 89), comenta que la reserva de ley es un derecho fundamental formal que establece cuales son las materias que están reservadas a la ley por diseño constitucional, que su origen proviene de la reserva de los impuestos y las penas y que dicho principio funge como garante de la seguridad jurídica, la propiedad, la libertad de los particulares, la igualdad ante la ley y el juicio de razonabilidad en la ley.

Como ya hemos mencionado el principio de reserva de ley va dirigido al Poder Ejecutivo, el cual no puede invadir la materia que queda cubierta a reserva de ley, y al Poder Legislativo el cual deberá cumplir con todos los elementos para la imposición de un tributo. Lo anterior tiene fundamento en tres artículos constitucionales: 49, 72 inciso f) y 89 fracción I., por lo que respecta a los últimos dos artículos ya han sido comentados, en referencia al 49 se consagra, a través de este, la división de Poderes, pues “la reserva es, en definitiva, una restricción de poderes” (Calvo Ortega, 2000, pág. 79).

El artículo 49 de la Constitución a letra establece:

Artículo 49. El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, *salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar* [letra cursiva agregada].

Con lo anterior, podemos confirmar una vez más que debido a que las funciones del Poder Legislativo es legislar y las del Poder Ejecutivo es administrar, el segundo a pesar de que se le otorga la facultad de reglamentar en materia tributaria, no puede legislar a través de estos reglamentos los elementos esenciales y estructurales de las contribuciones, los cuales están reservados a un proceso legislativo.

También podemos concluir que el principio de reserva de ley tiene como finalidad proteger los derechos de los contribuyentes ante posibles inconstitucionalidades que van desde la emisión de leyes que no cumplen con el procedimiento legislativo, que no señalan todos los elementos del tributo o que transgreden uno o más principios constitucionales, hasta reglamentos emitidos por el Poder Ejecutivo a través de los cuales pretende legislar materia que está reservada a ley, pero ¿qué materias están reservadas a ley?, de esto nos ocuparemos a continuación.

Alcance en materia tributaria

Existen diferentes criterios en cuanto al alcance que tiene la reserva de ley en materia tributaria, por lo que este principio ha sido dividido en dos grandes vertientes: la reserva absoluta y la relativa.

- ✓ **Reserva absoluta:** la materia sujeta a reserva, “debe estar prevista de forma absoluta en una ley material y formal, excluyendo en su totalidad la posibilidad de que se regule alguna parcela de esta materia en una norma que no sea emanada del Legislativo”. (Rios Granados, s.f., pág. 92)

- ✓ **Reserva relativa:** “permite la injerencia de otras normas que no tengan rango de ley, con la salvedad de que la ley sea el legítimo cauce para establecer las directrices de como deberá regir esta parcela la norma que no tenga rango legal”. (Ibidem, pág. 93)

Por su parte Rafael Calvo Ortega (2000, pág. 79) opina que la reserva relativa “significa que sólo los elementos esenciales de un tributo deberán ser objeto de regulación legal [...] los elementos esenciales son el hecho imponible (el nacimiento de una obligación), la base imponible y el tipo de gravamen (cuantificación)”.

Al respecto la Suprema Corte de la Justicia se ha pronunciado sobre la reserva de ley relativa, a través de la siguiente tesis:

El principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los **elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base**, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 15, Tomo XXIII, Mayo de 2006) [Negritas añadidas]

En este orden de ideas podemos observar que la base gravable, al ser uno de los elementos esenciales y estructurales de los impuestos queda reservada a ser legislada de manera expresa y exacta, a través de una ley formal, sin que el Poder Ejecutivo pueda, a través de cualquiera de sus organismos desconcentrados, limitar o ampliar dicho elemento.

Así mismo cabe mencionar que la base gravable al ser un elemento cuantitativo queda protegido por cualquiera de dos las vertientes de la reserva de ley, la absoluta que define que todos los elementos del tributo tanto cuantitativos (base gravable y tasa) como cualitativos (sujeto y objeto) deben ser reservados a ley y, la relativa que define que sólo los elementos cuantitativos son protegidos por este principio.

1.3. Base gravable

La base gravable es uno de los elementos esenciales que sirven para determinar cualquier contribución, “que no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en ley da como resultado el monto del tributo a pagar” (Jiménez González, 2004, pág. 53)

Emilio Margáin citado por Rodríguez Lobato y Paredes Montiel (2001, pág. 255), define la base imponible de la siguiente forma:

La base del impuesto es aquella parte o porción (de lo gravado por ley) evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo o cómo se constituye esa parte o porción.

Pero no siempre la ley tributaria distingue entre el objeto y base pues en ocasiones grava íntegramente lo que señala como objeto del impuesto, como lo hace el impuesto sobre la renta que grava a las personas físicas los ingresos por la obtención de premios. Pero en la generalidad de los impuestos sí se precisa la base de los mismos.

Al respecto la Dra. Sonia Venegas (2010, pág. 120) comenta:

La base gravable, también denominada base imponible, es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación, su delimitación y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida.

José López Berenguer, expone que hay tres fases en la determinación de la base:

1. La designación de cuáles dimensiones del objeto de la contribución han de tomarse en cuenta.
2. De qué manera hay que valorar estas dimensiones, deducciones o incrementos a aplicar.
3. La fijación como resultado de una serie de operaciones aritméticas, consecuencia de las dos fases anteriores.

Por su parte Narciso Sánchez Gómez (2001, pág. 235) comenta que la base del impuesto es “el monto de los ingresos o el valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo, por ejemplo, la base del ISR es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones autorizadas en ley”.

Respecto a lo anterior Gil Valvida y Quintana Aceves (1998, pág. 382), agregan:

El concepto de base es genérico, por lo que se utiliza para varios gravámenes. Si dividimos a los impuestos en tres grandes categorías: al ingreso, al consumo y a la riqueza, encontramos que la “base imponible” es la cuantía real que sirve para determinar la tasa correspondiente al impuesto. Es decir, es la cuantía específica después de deducciones y exenciones, si las hay, de los ingresos en la imposición del impuesto sobre la renta, del consumo de bienes y/o servicios en la imposición al consumo, o de ciertos bienes de una persona en la imposición a la riqueza.

En este orden de ideas podemos resaltar cuatro puntos importantes que definen a la base gravable:

1. La base gravable es un valor sobre el cual se aplica una tasa o tarifa.
2. Tanto la base gravable como su forma de cálculo deben estar establecidas en ley, ya que al ser uno de los elementos esenciales del tributo queda protegido por el principio de reserva de ley; en algunos casos no existe procedimiento alguno, ya que la tasa o tarifa se aplica directamente sobre el objeto de la contribución.
3. Mide la capacidad económica y contributiva de los mexicanos respecto a la cual están obligados a contribuir al gasto público. A continuación se define lo que debemos entender por capacidad económica y capacidad contributiva:

Capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga, las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia positiva y, por tanto, cuentan con una *capacidad contributiva*, es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible. (Carrasco Iriarte, 2001, pág. 97) [letras cursivas añadidas]

4. La base gravable del impuestos sobre la renta para personas morales, que tributan en el régimen general, es el monto de las ganancias una vez aplicada las deducciones autorizadas en ley, así como la PTU pagada en términos del artículo 123 de la Constitución y las pérdidas fiscales de acuerdo a lo establecido en los artículos 57 y 58 de la LISR.

Ya hemos definido los elementos tributarios (principio de legalidad, reserva de ley y base gravable) que nos ayudaran al entendimiento y mejor interpretación de la fracción XXX del artículo 28 de la LISR vigente en 2014, por lo cual procederemos a dicha interpretación no sin antes comentar los antecedentes que dieron origen a esta norma.

2. Antecedentes

Como es conocido por todos, cada año se aprueban diversas reformas, entre las cuales se encuentran las fiscales, para el ejercicio 2014 esta reforma fue una de las más trascendentes ya que, entre otras, fue abrogada la ley del IETU y la del ISR que venía operando desde el 2002 y, en consecuencia, la expedición de la nueva LISR.

Iniciativa de Ley

Una de las modificaciones propuestas a la LISR, fue la deducción parcial, para las personas morales que tributan en el título II, de los ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del pago del impuesto sobre la renta.

El argumento que dio el Poder Ejecutivo, a través de la iniciativa de reforma fiscal para 2014, que presentó el 8 de septiembre de 2013, es el de una asimetría fiscal, que resultaba de permitir al empleador una deducción de los diversos conceptos remunerativos que entregaba a sus empleados, independientemente de que estos estuvieran gravados o exentos para el trabajador, y que dicha asimetría era perjudicial para la recaudación.

Por lo anterior, con el fin de recuperar base gravable y reducir la asimetría fiscal, el Presidente de la República propone limitar la deducción, hasta en un 41%, de las remuneraciones exentas otorgadas a los trabajadores, este porcentaje “guarda relación entre la tasa del impuesto empresarial a tasa única que se deroga y la tasa del impuesto sobre la renta, lo cual en términos generales se traduce a lo siguiente” (Venegas Cortés, 2014, pág. 94) :

$$1 - \frac{17.5\% (Tasa IETU)}{30\% (Tasa ISR)} = 41.7\%$$

La previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical y, la participación de los trabajadores en

las utilidades de las empresas son algunos de los conceptos que la Presidencia de la Republica consideró que deben estar sujetos al límite de la deducción.

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público

A través del Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, se señaló que la Cámara de Diputados coincidía con la propuesta del Poder Ejecutivo, respecto de limitar la deducción de los gastos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, sin embargo, se incrementó el porcentaje de un 41 a un 47%, destacando que no será sujeta de esta limitante los pagos por concepto de la PTU.

Minuta con proyecto de decreto de la Cámara de Senadores

La Cámara de Senadores estableció el 53% de deducción de los pagos efectuados por personas morales que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores; sin embargo, el porcentaje del 47% será aplicable cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para ellos, disminuyan respecto del ejercicio inmediato anterior.

Publicación de la nueva LISR y la RMF

El 11 de diciembre de 2013 fue publicada, en el DOF, la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, a través de la cual se establece la no deducibilidad, de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 ó el 0.47 en el caso de que las prestaciones otorgadas a los trabajadores no disminuyan respecto del ejercicio anterior, al monto de dichos pagos, esto es contemplado en la fracción XXX del artículo 28 de dicha norma, que a la letra señala:

Artículo 28. Para efectos de este Título, no serán deducibles:

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para

dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2014

Además de la LISR, otra norma que rige algunos procedimientos fiscales es la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, la cual fue publicada el 30 de diciembre de 2013 y a través de la cual fue establecido el procedimiento para cuantificar si las prestaciones otorgadas en el ejercicio disminuyen respecto a las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

Lo anterior es contemplado en la regla I.3.3.1.16. de la RMF para 2014, en la cual se enlistan las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, entre las cuales se encuentran los siguientes conceptos: sueldos y salarios, rayas y jornales, gratificaciones y aguinaldo, indemnizaciones, prima de vacaciones, prima dominical, premios por puntualidad o asistencia, *participación de los trabajadores en las utilidades*, seguro de vida, reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios, previsión social, seguro de gastos médicos, fondo y cajas de ahorro, vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa, ayuda de transporte, cuotas sindicales pagadas por el patrón, fondo de pensiones, aportaciones del patrón, prima de antigüedad (aportaciones), gastos por fiesta de fin de año y otros, subsidios por incapacidad, becas para trabajadores y/o sus hijos, ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos, ayuda a los trabajadores para gastos de funeral, intereses subsidiados en créditos al personal, horas extras, jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.

3. Análisis del contenido de la norma a interpretar

Con el fin de poder desentrañar el sentido y alcance de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014, en este capítulo nos enfocaremos a la primera fase de toda interpretación, es decir, ¿qué quiso decir el legislador?, y corresponderá al cuarto capítulo el análisis del alcance y aplicación de esta norma en cuanto a la determinación del ISR.

El artículo 28 del multicitado ordenamiento señala la no deducibilidad de ciertos gastos efectuados por los contribuyentes que tributan en el régimen general de personas morales, la SCJN ha comentado a través de diferentes tesis que la razón de considerarlos no deducibles es que van en contra de la esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos se hace un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto, por lo que corresponde a los pagos efectuados a los trabajadores que a su vez se computen ingresos exentos para estos, establecido en la fracción XXX, el argumento otorgado, a través de la exposición de motivos de la iniciativa de la LISR, es el de una asimetría fiscal, pero ¿qué debemos entender por trabajador e ingreso exento?

3.1. Trabajador

La Ley Federal del Trabajo define en su artículo 8 que se debe entender por trabajador y por trabajo.

Artículo 8o.- Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

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

Por su parte Ramón Muñoz (1983, pág. 32) define que “trabajador es la persona que libremente presta a otra un trabajo personal, subordinado lícito y remunerado”.

Dentro de la definición de trabajador se observa un término que caracteriza la relación laboral entre el trabajador y la persona a la cual le presta el servicio (patrón), me refiero a

la subordinación, que al no existir esta, la persona que presta el servicio no tendría la calidad de trabajador ni aquel de patrón.

Concepto de subordinación

Definiremos el concepto de subordinación desde tres grandes perspectivas, como es entendido en términos coloquiales, que opinan los expertos en la materia y como lo ha definido nuestro máximo tribunal de justicia.

En términos coloquiales el diccionario de la Real Academia Española establece que: “**subordinación**. 1. f. Sujeción a la orden, mando o dominio de alguien”, en cuanto a la doctrina:

La subordinación surge al otorgar, la Ley Federal del Trabajo, al sujeto que recibe el servicio un derecho subjetivo de mando y al imponer, al sujeto que lo presta un deber jurídico de obediencia. El derecho subjetivo de mando es la facultad que tiene, el sujeto que recibe el servicio, de impartir las órdenes en relación con la materia, eficiencia, lugar y tiempo en que la actividad laboral debe prestarse; y el deber jurídico de obediencia consistente en la obligación que tiene, el sujeto que presta el servicio, de desarrollar la actividad laboral conforme a las órdenes recibidas, siempre y cuando sean relativas al trabajo contratado. (Muñoz Ramón, 1983)

En cuanto a la SCJN, la siguiente tesis nos ilustra sobre lo que debe entenderse por subordinación:

RELACION LABORAL, EXISTENCIA DE LA.

De conformidad con el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, la relación de trabajo es la prestación de un servicio personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario. De esta definición se advierte que el elemento esencial de la relación de trabajo, que permite distinguirla de otras relaciones jurídicas, es el de la subordinación en la prestación del servicio, la cual se traduce en la facultad del patrón de disponer de la fuerza de trabajo del obrero de acuerdo con la ley o el contrato. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 1008, VI.2o.27 L, 1986)

En este orden de ideas podemos interpretar que los trabajadores a que se hace referencia en la norma ya citada, son aquellas personas que tributan en el capítulo I del título IV de la LISR, ya que a través de su artículo 94 establece lo que se considera ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, que como ya hemos comentado la subordinación caracteriza la relación laboral entre una persona llamada trabajador, la cual está a disposición de otra llamada patrón, la primera tiene la obligación de obediencia y la segunda el poder mando, de acuerdo a lo establecido en un contrato laboral, así mismo esta última está obligada a remunerar al trabajador por la prestación de sus servicios.

Dentro del artículo 94 se da la opción a personas distintas a trabajadores de tributar en la sección ya referida, por lo que cabe comentar que en caso de que la persona moral llegase a realizar pago alguno a estas personas por las cuales la ley contemple alguna exención, como es el caso de personas que permitan la publicación de sus obras (fracción XXIX del artículo 93), este gasto será deducible en un 100% ya que la no deducibilidad establecida en la norma a interpretar sólo se refiere a personas que están sujetas a una subordinación.

3.2. Ingresos para el trabajador

Concepto de ingresos

Debido a que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no establece que se debe entender por ingreso, nos es necesario acudir a lo que lo que han definido los estudiosos de la materia, incluyendo lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Se considera ingreso:

Toda cantidad que produzca una modificación positiva en el patrimonio de una persona resulta ser un ingreso. Por esta razón, consideramos que es atinado que en la Ley ya no se haga referencia al ingreso que modifica el patrimonio, como ocurrió con la Ley que estuvo en vigor hasta 1980, la cual señalaba que el impuesto sobre la renta gravaba los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modificarán el patrimonio del contribuyente, cuando provinieran de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que en la Ley se señalaban. (Calvo Nicolau & Vargas Aguilar, 1986, págs. 71-72)

De la misma manera se ha pronunciado la SCJN, a través de la siguiente tesis:

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.

Si bien la Ley del Impuesto Sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 483, Tomo XXV, Enero de 2007)

Cabe mencionar lo que Rafael de Pina Vara (1986, pág. 378) en su obra *Diccionario de Derecho*, define como patrimonio: “**PATRIMONIO**. Suma de bienes y riquezas que pertenecen a una persona. // Conjunto de derechos y obligaciones que corresponde a un solo titular”.

Una vez que hemos definido que ingreso es cualquier modificación positiva al haber patrimonial de una persona, procederemos a verificar, lo que para efectos del impuesto sobre la renta se considera un aumento en el haber patrimonial de los trabajadores.

Ingresos para el trabajador

A través del artículo 94 de la LISR se establecen cuatro conceptos que se consideran ingresos para el trabajador.

Artículo 94. 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.

Como podemos observar los ingresos que obtiene el trabajador son:

1. Los salarios.

2. Las prestaciones que deriven de una relación laboral.
3. La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.
4. Las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación laboral.

Respecto al primer punto, la LFT en su artículo 82 establece que “salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo” y, etimológicamente se define de la siguiente manera:

Esta palabra viene de “*salarium*”, de sal, porque era costumbre antigua dar a los domésticos en pago una cantidad fija de un producto.

En cambio sueldo (v.), denominación predominante hoy para referirse al pago o remuneración que el trabajador recibe por sus servicios, procede de la dicción *soldada*, la paga que percibía por su actividad el hombre dedicado al servicio de las armas. El salario es compensación que percibe el obrero o empleado a cambio de ceder al patrono todos los derechos sobre el trabajo realizado”. (Cabanellas, 1989, pág. 274)

Con relación al segundo y cuarto punto, podemos comentar que existen dos tipos de prestaciones: Las obligatorias (prestaciones de ley) y las voluntarias (prestaciones contractuales), pues tal como lo comenta el Dr. Carlos Burgoa (2014, pág. 9):

Las prestaciones que se afectan no solo son pagos de previsión social (cajas de ahorro, vales de despensa, vales de gasolina, ayuda de transporte, etc., los cuales además están limitados a sólo diez salarios mínimos como máximo para entregar a los trabajadores), sino también los pagos obligatorios para el patrón de prestaciones laborales (reparto de utilidades, aguinaldo, primas vacacionales, horas extras, indemnización por separación, etc.

Las prestaciones obligatorias están contenidas a lo largo del texto de la Ley Federal de Trabajo, por otro lado tenemos las prestaciones voluntarias, las cuales se pueden definir como todas aquellas que el patrón no está obligado a pagar, pero que están pactadas dentro de un contrato laboral, como son, además de las comentadas por el Dr. Burgoa: premios de puntualidad y asistencia, comisiones y diferentes prestaciones, conocidas como de previsión social, misma “que se traduce en una prestación en beneficio de los trabajadores, de sus familiares dependientes o beneficiarios, tendientes a

su superación física, social, económica, cultural e integral; esto es, toda prestación en beneficio de los trabajadores y de sus familiares o beneficiarios que tengan por objeto elevar su nivel de vida económico, social, cultural e integral.” (SCJN, 1996, págs. 203, Tomo III)

La propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el quinto párrafo del artículo 7, establece que, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

Por último, el tercer punto hace referencia al ingreso obtenido por concepto de participación del trabajador en las utilidades de las empresas, que en términos del glosario de términos de derecho fiscal, se define:

PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES.- Derecho reconocido a los trabajadores a percibir, además de su salario, un beneficio proporcional a las utilidades del patrón. De acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en toda empresa agrícola, comercial, fabril o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades, que será fijada por una Comisión Nacional integrada por representantes de los trabajadores, de los patronos y del gobierno (Art. 123 apartado A fracción IX). Este derecho es actualmente en México, no una simple promesa constitucional, sino un derecho efectivo, reglamentado en la Ley Federal del Trabajo. (Alfaro Jiménez, 2014, pág. 18).

Ahora que conocemos cuáles son los ingresos que aumentan el haber patrimonial de los trabajadores, procederemos a analizar cuáles son, para efectos del impuesto sobre la renta, los que causan dicho impuesto (ingresos gravables), los que no son objeto del mismo (ingresos no objeto) y por lo que no debe pagarse el impuesto (ingresos exentos).

3.3. Clasificación de los ingresos: gravables, no objeto y exentos.

Se entiende que cualquier cantidad que modifique el patrimonio del trabajador, ya sea por concepto de salario, prestaciones que deriven de la relación laboral o la terminación de la misma, así como la PTU, debe considerarse ingreso, sin embargo, para efectos de

la LISR se distinguen tres tipos de ingresos derivados de la relación laboral: 1) los gravables, 2) los no objeto y 3) los exentos.

1) Ingresos gravables

En términos generales se puede decir que los ingresos gravables para el trabajador, son todos aquellos que recibe por la prestación de sus servicios, en calidad de subordinado, y por los cuales debe pagar impuesto, como ejemplo, podemos enlistar los siguientes:

- a) Salarios
- b) Tiempo extra
- c) Prima dominical
- d) Prima vacacional
- e) Aguinaldo
- f) Premio de puntualidad
- g) Premio de asistencia
- h) Comisiones
- i) Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas
- j) Prestaciones derivadas de la terminación laboral como primas de antigüedad e indemnizaciones.

2) Ingresos no objeto

Se entiende por ingresos no objeto del impuesto sobre la renta a todos “aquellos que no están previstos en la ley para ser gravados empero incrementan el patrimonio del trabajador, inclusive evitándole una erogación, al ser proporcionados por el patrón”. (Morales Ramírez, 2008, pág. 137).

La LISR, en el último párrafo del artículo 94, indica cuáles bienes y servicios, que incrementan el patrimonio del trabajador, no son objeto del impuesto sobre la renta.

Artículo 94. ...No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a

los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

Por otro lado, el artículo 90 del multicitado ordenamiento, el cual dispone las normas generales aplicables a personas físicas, obliga a los trabajadores al pago del ISR por los ingresos en servicios que señale la propia ley, cabe mencionar que los únicos ingresos que obtiene el trabajador en servicios son los señalados en el segundo párrafo del artículo 94 de la LISR, que a la letra establece:

Cuando los funcionarios de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 36, fracción II de esta Ley, considerarán ingresos en servicios, para los efectos de este Capítulo, la cantidad que no hubiera sido deducible para fines de este impuesto de haber sido contribuyentes del mismo las personas morales señaladas.

Por lo anterior podemos concluir, que son ingreso no objeto para el trabajador, los bienes que el patrón le proporcione para desempeño de su trabajo, así como los servicios de comedor, de comida y cualquier otro servicio que se le otorgue, excepto el de automóviles el cual está señalado expresamente en la LISR como un ingresos gravable.

Así mismo es importante señalar, que desde nuestro punto de vista, los gastos efectuados por los patrones que represente un incremento en el haber patrimonial de los trabajadores y, que no son considerados expresamente en la ley como un ingreso, ya sean gravables o que se exima del pago del impuesto son cien por ciento deducibles, ya que la ley sólo considera la deducción parcial de las erogaciones efectuadas por el patrón que a su vez representen un ingreso exento para el trabajador.

Cabe mencionar que a través de la regla I.3.3.1.16. de la RMF se enlistan algunos ingresos no objeto que el Poder Ejecutivo, a través de la SHCP, considera que deben tomarse en cuenta para determinar si las erogaciones que a su vez son ingresos exentos para el trabajador disminuyen respecto al ejercicio anterior, como es el caso de los seguros de vida que constituye un ingreso en servicios para el trabajador y el cual no está contemplado en la LISR, por lo cual desde nuestro punto de vista este concepto no deberá tomarse en cuenta para la cuantificación ya mencionada.

3) Ingresos exentos

A través de la LISR tampoco es establecido lo que debe entenderse por ingreso exento, por lo que nos hemos dado a la tarea de investigar que debemos entender, primero que nada por exención; como apunta Fernando Sainz de Bujanda (1963, pág. 425):

La exención aparece como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la obligación tributaria y que, en relación con la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos.

Al respecto la SCJN ha comentado que la exención es una técnica impositiva que libera de la obligación de pago nacida, esto a través de la siguiente tesis:

EXENCIÓN TRIBUTARIA. SU DIFERENCIA CON LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.

La exención es una técnica impositiva que sin alterar los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, base, cuota, tasa o tarifa), aminora o libera la obligación de pago nacida, por razones de equidad o política económica, a determinadas personas o respecto de ciertos hechos, para ajustar el tributo a la realidad económica o social actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia tributaria. La mencionada característica es lo que la distingue de los supuestos de no sujeción, dado que en éstos no se configura el hecho imponible del tributo ni surge consecuencia alguna, sino que la norma que los contiene es de carácter didáctico, ya que solamente aclara que determinados hechos nunca han formado parte del presupuesto legal, de carácter fáctico, que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria (hecho imponible), esto es, el legislador tributario únicamente esclarece cuáles son las personas que no se encuentran sujetas al gravamen mediante un pronunciamiento negativo, pero no excluye el surgimiento de la mencionada obligación, pues teóricamente nunca emergió al mundo jurídico. A diferencia de esto, la exención es resultado de la confluencia de dos normas, a saber, la que determina la sujeción y la que establece los casos de exención, pues no puede existir ésta sin hecho imponible previo, ya que no es posible declarar exento lo que previamente no se ha declarado sujeto, habida cuenta que los beneficiarios de la

exención se encuentran obligados a cumplir con los deberes formales respectivos.
(Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 1764, Tomo XXXII, Diciembre 2010)

Margáin citado por Raúl Rodríguez Lobato (1998, pág. 160) opina que la exención “consiste en un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable la cual subsiste mientras exista la disposición legal que la crea y desaparece junto con esta disposición”, y agrega el propio Raúl Rodríguez (pág. 159) que la exención está reservada a ley, esto al comentar que se da la exención “conforme a las reglas generales establecidas única y exclusivamente en la ley”.

En este orden de ideas podemos definir a los “ingresos exentos para el trabajador” como aquellos que a pesar de que aumentan el patrimonio de los trabajadores y los cuales están sujetos al impuesto sobre la renta, se exime del pago del impuesto a un grupo de personas (en este caso a los trabajadores) y los cuales tienen por objeto ajustar el tributo a la realidad económica, es decir, consideran la capacidad económica, así como la equidad y política económica. Así mismo entendemos que hay ingresos por los cuales se perdona la obligación de pago en forma total y hay otros que son parciales, es decir, por cierto monto no se pagará el impuesto y por el restante se estará obligado a la determinación y pago del impuesto.

Principalmente, en las primeras diecisiete fracciones del artículo 93 de la LISR se enlistan los ingresos que incrementan el patrimonio del trabajador y que son sujetos del impuestos, pero que una vez obtenidos no pagarán el impuesto sobre la renta. Para efectos del presente estudio nos enfocaremos a la fracción XIV que dispone que no se pagará impuesto por las cantidades que perciba el trabajador por concepto de participación en las utilidades de las empresas, hasta por 15 veces del salario mínimo general del área geográfica del trabajador, que a la letra dispone:

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XIV. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año

de calendario a sus trabajadores en forma general y *la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador*, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore. [Cursivas añadidas]

Una vez que nos hemos dado a la tarea de comprender cuales son los ingresos exentos para el trabajador y que el monto obtenido por concepto de participación en las utilidades de las empresa le constituye un ingreso parcialmente exento, nos enfocaremos a verificar que papel juega el pago de la PTU en la base gravable de las personas morales con el fin observar si este pago debe sujetarse a lo previsto en la fracción XXX del artículo 28 de la LISR vigente en 2014.

4. Determinación de la base gravable de ISR para las personas morales que tributan en el título II

Como ya hemos comentado la base gravable es uno de los elementos sustanciales que sirven para determinar cualquier contribución y que tanto la forma de cálculo como su estructura deben estar perfectamente definidas en ley. Por lo que respecta a las personas morales que tributan en el título II de la LISR este elemento está definido a través de su artículo 9.

4.1. Estructura de la base gravable

La base del impuesto sobre la renta es el resultado fiscal, ya que el artículo noveno de la ley que regula dicho impuesto, establece que se aplicará la tasa del 30% al resultado fiscal, que a la letra señala:

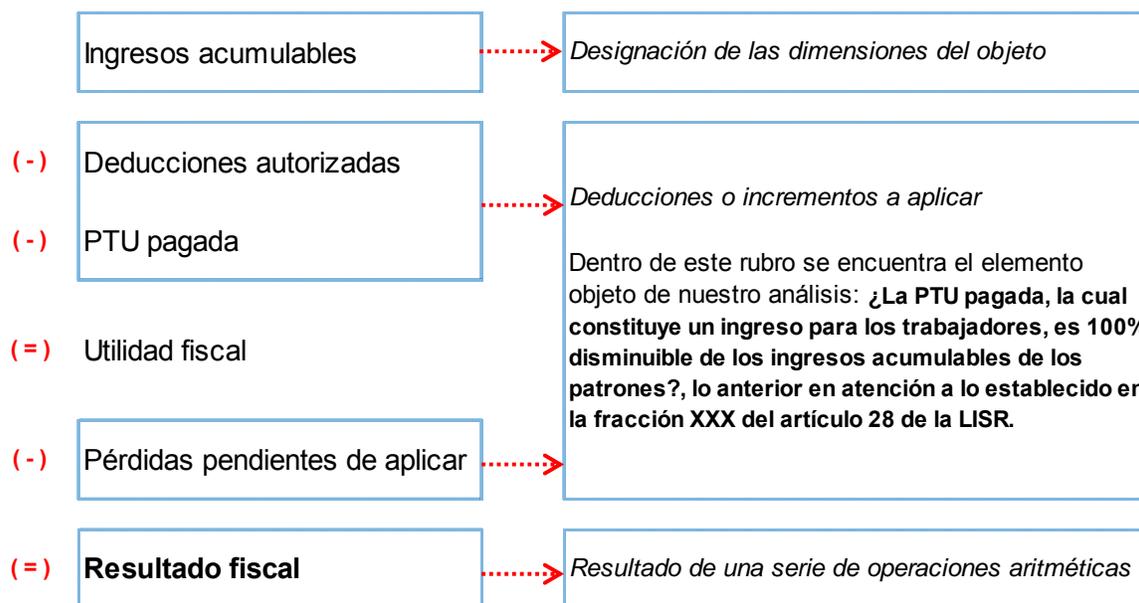
Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

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 y 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.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Ahora bien, analicemos las tres fases que comenta José López Berenguer citado por Sonia Venegas (2010, pág. 120):

Determinación de la base gravable del ISR



Cuadro de propia autoría

Obsérvese que para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta se utilizan cuatro elementos: 1) los ingresos acumulables, 2) las deducciones autorizadas, 3) la PTU pagada y 4) las pérdidas pendientes de aplicar.

Por lo que se refiere al punto uno y cuatro no dan lugar para ser analizados en el presente estudio, sin embargo, los comentaremos brevemente.

4.2. Ingresos acumulables y pérdidas fiscales

Ingresos acumulables: “Significa la suma de los ingresos que deben tomarse en cuenta, que se deben acumular uno con otro, al determinar la utilidad sobre la cual ha de computarse el monto del impuesto” (Calvo Nicolau & Vargas Aguilar, 1986, pág. 174).

El artículo 16 de la LISR establece que se acumularán todos los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o de cualquier otro tipo que obtengan las personas morales que tributan en el título II de la ley en comento, así mismo se establece que no se consideran ingresos los obtenidos por concepto de aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por colocación de acciones ni por valorar sus

acciones utilizando el método de participación ni los que obtengan con motivo de revaluar sus activos o su capital.

Pérdidas fiscales: Se obtienen pérdida fiscal cuando la suma de las deducciones autorizadas y la PTU pagada es mayor a los ingresos acumulables del ejercicio, esta pérdida fiscal puede ser disminuida dentro de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla, en caso de que el contribuyente no disminuya la pérdida fiscal pudiéndolo haber hecho perderá el derecho hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado, lo anterior de conformidad con el artículo 57 de la LISR.

4.3. Deducciones Autorizadas

Las deducciones autorizadas es otra de las partidas que sirven para determinar la basa gravable del contribuyente y que “en términos fiscales una deducción es un gasto que cumple requisitos que establece la ley y que son estrictamente indispensables; es decir, un gasto necesario para obtener el ingreso” (Ramírez Esquivel, 2008, pág. 48)

Este concepto es definido por la SCJN a través de la siguiente tesis:

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. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. Es 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 podían 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 encuentran registradas en la contabilidad, que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la ley, etcétera. Existen deducciones que aun 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, etcétera. 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 exige. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 382, Tomo X, Julio 1992)

En este orden de ideas podríamos definir a las deducciones como todos aquellos gastos efectuados por los contribuyentes y de los cuales únicamente pueden ser disminuibles de los ingresos acumulables los que están autorizados expresamente a través de del capítulo II del título II de la LISR y que tienen por objeto conformar la base gravable de acuerdo a la capacidad contributiva de cada persona y considerando la esencia de la ley.

Como se menciona en tesis antes transcrita existen gastos que aun cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador considera que van en contra de la esencia misma de la ley o que se hace un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto, entre las cuales se encuentran: la parcial no deducción de los pagos que a la vez sean ingresos exentos para el trabajador y el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades.

En el caso de los pagos que a su vez representan un ingreso exento para los trabajadores, el motivo considerado es una falta de recaudación al permitir, por un lado la exención del pago del impuesto sobre ciertos ingresos obtenidos por el trabajador y por

otro la disminución de la base gravable a las personas morales que tributan en el título II del ordenamiento en comento, lo que es conocido como asimetría fiscal.

Por lo que respecta a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se establece expresamente su no deducibilidad en la fracción XXVI del artículo 28 de la LISR, que a la letra menciona:

Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXVI. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

El motivo ofrecido, es que las utilidades que se participan a los trabajadores no representan un gasto necesario para la obtención de los ingresos, sino que se determina de las ganancias, lo que refleja la capacidad contributiva del sujeto pasivo en la relación tributaria⁵, lo anterior comentado a través de la siguiente tesis:

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. SU NO DEDUCIBILIDAD PARA EFECTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El hecho de que el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no incluya la figura de la deducción tratándose de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y que conforme al artículo 32, fracción XXV, de ese ordenamiento, no sean deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que si las deducciones sólo son respecto de aquellos gastos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas, a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, es

⁵ Para este supuesto, se considera como sujeto pasivo a la persona obliga a contribuir al gasto público, es decir al contribuyente.

indudable que no puede considerarse como deducible para efectos del pago del impuesto relativo la participación de utilidades que se entrega a los trabajadores, puesto que se toma de las ganancias y no de los gastos de la empresa, lo que refleja su capacidad contributiva. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 108, Tomo XVIII, Diciembre de 2003)

También la SCJN ha comentado que la permisión de la deducibilidad de los pagos que a su vez sean ingresos para los trabajadores, establecido en el segundo párrafo de la fracción V del referido artículo 31 de la LISR vigente en 2002 (hoy en día misma fracción del artículo 27) no incluye el concepto de participación de los trabajadores en las utilidades ya que no se ubican en el supuesto de deducción, toda vez que de su redacción, se infiere que se refiere al pago que los patrones hacen a sus trabajadores con motivo de la prestación de sus servicios, excluyendo el pago por los beneficios de la producción, como acontece con la participación de utilidades.

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

Como observamos anteriormente, el legislador se ha expresado puntualmente al establecer la no deducibilidad de la PTU, pero también ha permitido su disminución a través de la mecánica de la determinación de la base gravable, lo que la constituye un elemento diferente de las deducciones autorizadas.

|
Para poder comprender la antinomia⁶ en comento, empezaremos definiendo que debemos entender por participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, cuál es el efecto financiero que causa en las entidades y por último descubriremos cual es el motivo de esta antinomia.

Fundamentos legales del pago de la PTU

Como su nombre lo indica la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas es el derecho que tienen los trabajadores a participar de las utilidades de las empresas, este derecho es conferido a través del artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través del cual se

⁶ El vocablo antinomia significa contraposición, contradicción, contraste; contradicción entre dos leyes o principios racionales y el antinomismo: opción a la ley. (Lastra Lastra, pág. 3)

establece que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así mismo se establece que el porcentaje aplicable a dicha base será decidido por una Comisión Nacional⁷.

Por otro lado el capítulo VII del título tercero de la Ley Federal del Trabajo confirma el derecho que tienen los trabajadores a participar de las utilidades de las empresas, dentro del cual se especifica lo ya dispuesto en la Constitución, es decir, la obligación de los patrones a participar a los trabajadores en las utilidades de sus empresas, la base y el porcentaje para determinar dicha participación, así mismo en la LFT, a través del artículo 122, podemos observar que el reparto de utilidades deberá efectuarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual⁸ y que en el caso de las utilidades no reclamadas en el año en que sean exigibles, se agregará a la utilidad repartible del año siguiente.

Tratamiento Contable de la PTU

Las Normas de Información Financiera, en su NIF A-2, establecen ciertas bases (postulados básicos) sobre las cuales deben ser reconocidas las operaciones de una entidad, para efectos de observar el tratamiento contable de la PTU, comentaremos los siguientes:

- ✓ Devengación contable, este postulado establece que las operaciones realizadas por una entidad deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizadas⁹ las operaciones.

⁷ De conformidad con la Resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (publicada en el DOF del 26/12/1996) se establece que es de un 10%.

⁸ De acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales deberán pagar el impuesto dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

⁹ Se entiende por realización, según las propias NIF, el momento en el que se materializa el cobro o pago de la partida en cuestión, lo que normalmente sucede al recibir o pagar efectivo o su equivalente, o bien, al intercambiar dicha partida por derechos u obligaciones.

- ✓ Asociación de costos y gastos con ingresos, como lo indica la NIF A-2 los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.

En este orden de ideas y en virtud de que la PTU se determina con relación a las utilidades de un ejercicio, la misma debe ser reconocida contablemente en el mismo ejercicio en que se obtengan dichas utilidades, por lo cual, es necesario reconocer la provisión del gasto contra un pasivo.

Ahora bien, cuando llega el momento de pago, que es dentro de los 60 días posteriores a la fecha de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, se procede a la liquidación de la obligación contra el pasivo registrado en el ejercicio anterior, así mismo, como se menciona en el artículo 122 de la LFT si llegase a existir un remanente de PTU debido a que los trabajadores no las reclamaron, entonces este remanente deberá ser sumado a la PTU de ese ejercicio y ser distribuido entre todos los trabajadores en el ejercicio siguiente. Si se llegará a dar el caso de la existencia de un remanente de PTU y que la entidad ya no cuente con trabajadores, se procederá a la cancelación de la provisión.

Visto así, podemos observar que la obligación de pagar la PTU proviene de una orden constitucional, a la cual los patrones no pueden negarse ya que es el reconocimiento legal de algo que corresponde a los trabajadores por derecho humano, que la ley reconoce no por dádiva, sino porque se trata de la propia naturaleza de toda empresa a la que sería imposible generar utilidades sin la participación de los trabajadores, y que indudablemente al ser erogada por los patrones afecta la liquidez y capacidad contributiva de sus empresas, de hecho desde el momento en que la PTU es provisionada, para efectos contables, afecta la base sobre la cual las entidades pueden distribuir dividendos.

Motivo por el cual se permite disminuir la PTU

Los contribuyentes, al ver transgredidos sus derechos recurren al amparo en contra de la no deducibilidad de la PTU, a lo que la corte resuelve:

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

La erogación que realiza el patrón por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituye un deber constitucional y legal vinculado con la prestación de un servicio personal subordinado, en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; en tal virtud, dada la naturaleza del gasto que implica repartir a los trabajadores dichas utilidades, se concluye que el artículo 32, fracción XXV, de la ley citada, al prohibir su deducción transgrede el principio tributario de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que desconoce el impacto negativo producido en el haber patrimonial de la empresa e impide que determine la base gravable del impuesto tomando en cuenta su verdadera capacidad contributiva. Lo anterior da lugar a la protección de la Justicia Federal contra el referido artículo 32, fracción XXV, para el único efecto de permitir al contribuyente la deducción de las cantidades entregadas por participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 5, Tomo XXI, Mayo de 2005)

Por lo anterior, para 2005 se establecen importantes modificaciones en materia de PTU, ya que se permite la posibilidad de disminuir la PTU pagada de la utilidad fiscal del ejercicio, así como que se pueda aumentar la pérdida fiscal del mismo con el monto de dicha PTU, ***obteniendo así un nuevo elemento estructural para determinar la base gravable de las personas morales que tributan en el título II de la LISR.*** Con esta reforma se reconoce la capacidad contributiva de las personas y se así como el derecho laboral de participar a los trabajadores de las utilidades de las empresas sin considerar la deducción de la propia PTU en la base para determinar este concepto.

Conclusiones

A pesar de que la PTU constituye un ingreso parcialmente exento para los trabajadores y que, la intención del Poder Ejecutivo era incluirla en la limitante establecida en la fracción XXX del artículo 28, esto atendiendo a lo siguiente:

- ✓ Que la función tanto de la PTU pagada como las deducciones autorizadas es disminuir la base gravable del ISR y que el propósito del Ejecutivo al proponer esta reforma era aumentar esta base.
- ✓ Que el objeto de separar a la PTU pagada de las deducciones autorizadas es el de no afectar al trabajador en su derecho a participar en las utilidades de las empresas sin que la base para determinarla fuera afectada por la propia PTU.
- ✓ Que el Poder Ejecutivo, en la exposición de motivos de reformas fiscales, la consideró como un concepto de gasto-ingreso que estaría sujeta a los límites de deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR.
- ✓ Que a través de la regla I.3.3.1.16. de la RMF, también emitida por un órgano que es parte del Poder Ejecutivo, enlista esta erogación como un los conceptos que deben tomarse en cuenta para cuantificar si las prestaciones otorgadas a los trabajadores disminuyen en un ejercicio respecto al inmediato anterior.

Nosotros afirmamos a través de la presente tesis que la no deducibilidad de las erogaciones que realizan las personas morales que tributan en el título II de la LISR que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, contemplada en la fracción XXX del artículo 28 de la ley en comento vigente en 2014, no es aplicable a la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, para la determinación de la base gravable del ISR.

Lo anterior debido a que en la determinación de la base gravable, la PTU pagada constituye un elemento diferente a las deducciones autorizadas, en cuyo rubro están consideradas los pagos que su vez son ingresos exentos para los trabajadores y los cuales están limitados a un 53 o un 47%, según lo contemplado en el multicitado ordenamiento.

Así mismo, como se ha expuesto en el primer capítulo de esta tesina, la base gravable, al ser uno de los elementos esenciales del tributo, está protegido por el principio de legalidad y por el principio de reserva de ley, por lo cual al no estar expresamente en la LISR que la disminución de la PTU pagada debe seguir la misma suerte que se plantea para la deducción de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, la limitante no es aplicable a la PTU pagada.

Por otro lado al estar protegida por el principio de reserva de ley, aunque el Poder Ejecutivo haya considerado que la PTU debe estar sujeta a la deducción parcial y que para determinar si la cuantificación de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores disminuyen respecto de un ejercicio a otro se debe considerar la misma, esto no implica que la imposición de la fracción XXX del artículo 28 tenga un alcance aplicativo a la PTU pagada ya que como se sustenta en el principio mencionado, el Poder Ejecutivo en su facultad de emitir reglamentos no puede derogar o modificar el contenido de la ley, mucho menos limitarla ni excluirla.

Además de lo anterior consideramos que no es posible una doble no deducción de un mismo concepto, es decir, la no deducibilidad de la PTU ya está considerada en la fracción XXVI del mismo artículo que contempla la deducibilidad parcial de las erogaciones efectuadas a favor de los trabajadores que representa para estos un ingreso total o parcialmente exento, dentro de los cuales está la propia PTU.

Esta opinión ha sido desarrollada considerando una interpretación sistemática, literal e histórica para el entendimiento de las palabras utilizadas por el legislador en la norma y una interpretación estricta, restrictiva y constitucional para concebir el alcance de la misma.

Bibliografía

- Alfaro Jiménez, V. M. (2014). *Páginas personales UNAM*. (UNAM, Editor) Recuperado el 2014 de 09 de 28, de http://www.paginaspersonales.unam.mx/files/358/GLOSARIO_DE_DERECHO_FISCAL.pdf
- Arriola Vizcaíno, A. (1996). *Derecho Fiscal* (Décima primera edición ed.). México: Editorial Themis, S.A. de C.V.
- Burgoa Toledo, C. A. (2014). Deducción parcial de prestaciones laborales exentas. *Consultorio Fiscal*(597).
- Cabanellas, G. (1989). *Diccionario enciclopédico del derecho ususal* (Vol. Tomo VII). Argentina.
- Calvo Nicolau, E. (2003). *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. México: Themis.
- Calvo Nicolau, E., & Vargas Aguilar, E. (1986). *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México: Editorial Themis.
- Calvo Ortega, R. (2000). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. Madrid: CIVITAS.
- Cámara de Diputados . (2014). *Dirección General del Centro de Documentación, Información y Análisis*. Recuperado el 31 de Octubre de 2104, de Procedimiento Legislativo: <http://www.diputados.gob.mx/bibliot/publica/prosparl/iproce.htm>
- Carrasco Iriarte, H. (2001). *Derecho fiscal I*. México: IURE.
- Carvajal Trillo, A. (s.f.). *Aspecto Fiscales de la PTU*. Recuperado el 03 de Septiembre de 2014, de http://imef.org.mx/descargas/2014/abril/2_arturo_carvajal_foro_ptu_2014.pdf
- Chagoyan Celis, K. B. (2007). *Principios Constitucionales Tributarios y Principios Constitucionalizados*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- De Pina Vara, R. (1986). *Diccionario de Derecho*. México: Porrúa.
- Fernández Martínez, R. (1998). *Derecho Fiscal*. México: McGRAX-HILL.
- García Belsunce, H. A. (1982). *Temas de derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
- Gil Valvada, G., & Quintana Aceves, F. (1998). *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, A-C*. México: Porrúa-IIJ-UNAM.
- Guastini, R. (2012). *Estudios Sobre la Interpretación Jurídica* (Novena ed.). (M. Gascón, & M. Carbonell, Trads.) México: Porrúa.
- Instituto de Investigaciones Jurídica, UNAM. (25 de Marzo de 2009). *Instituto de Investigaciones Jurídica, UNAM*. Recuperado el 29 de Septiembre de 2014, de <http://www.juridicas.unam.mx/vjv/activ.htm?e=20&t=6>

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (2013). *Normas de Información Financiera* (Novena edición). México: IMCP
- Hallivis Pelayo, M. L. (s.f.). *Biblioteca Jurídica Virtual*. Recuperado el 12 de Octubre de 2014, de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/6.pdf>
- Jarach, D. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
- Jiménez González, A. (2004). *Lecciones de Derecho trituario*. México: THOMSON.
- Lastra Lastra, J. M. (s.f.). *Universidad Autónoma Metropolitana*. Recuperado el 12 de Octubre de 2014, de <http://www.azc.uam.mx/publicaciones/alegatos/pdfs/45/50-15.pdf>
- Morales Ramírez, M. A. (Julio-Diciembre de 2008). El salario y la previsión social entre el derecho social y el fiscal. *Revista Latinoamericana de Derecho Social*(7).
- Muñoz Ramón, R. (1983). *Derecho fiscal* (Vol. II). México: Porrúa.
- Nava Rodríguez, M. A. (Julio - Diciembre de 2010). Biblioteca Jurídica Virtual. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 60 (254), 243.
- Presidencia de la República. (2013). *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Recuperado el 2013 de Septiembre de 08, de http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf
- Ramírez Esquivel, G. I. (01 de Marzo de 2008). Deducciones autorizadas y sus requisitos. (F. d. Administración, Ed.) *Consultorio Fiscal*(445).
- Real Academia Española. (2014, 23a Edición). *Diccionario de la Lengua Española*. España.
- Rios Granados, G. (s.f.). *El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley*. Recuperado el 10 de Septiembre de 2014, de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2686/10.pdf>
- Rodríguez Lobato, R. (1998). *Derecho fiscal* (Segunda ed.). México: Oxford.
- Rodríguez Lobato, R., & Paredes Montiel, M. (2001). *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México: Porrúa.
- Sainz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y derecho: Estudio de derecho financiero* (Vol. III). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Sánchez Gómez, N. (2001). *Derecho Fiscal Mexican*. México: Editoria Porrúa.
- Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el 06 de Septiembre de 2014, de Servicio de Administración Tributaria: http://ww.sat.gob.mx/información_fiscal/glosario/Pagina/glosario:i.aspx
- Suprema Corte de Justicia de la Nación
- Venegas Álvarez, S. (2010). *Derecho fiscal*. México: Oxford.

Venegas Cortés, D. (2014). Ingresos exentos para el trabajador. *PAF*.

Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.