

268

2ej
1996



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

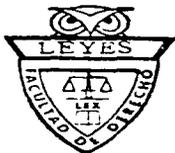
FACULTAD DE DERECHO



LA BONIFICACION FISCAL COMO UNA PRESTACION LABORAL

T E S I S

QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
MARIA DEL CARMEN GONZALEZ GARCIA



MEXICO, D. F.

1996

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**A la Universidad Nacional Autónoma
de México y la Facultad de derecho
que me brindaron una formación profesional,
con gratitud.**

**A mi madre por el apoyo
incondicional que siempre
me ha dado sin pedir nada
a cambio, con amor.**

**A mi padre porque su recuerdo
vive en mí.**

**A ti Isabel con respeto y
cariño.**

**Al Dr. José Manuel Vargas Menchaca
por su dedicación y paciencia, con admiración.**

INDICE GENERAL

	pág
Introducción.....	I
1. Conceptos básicos.....	1
1.1. Relación laboral.....	1
1.2. Prestación laboral.....	6
1.3. Contribución.....	9
1.4. Impuesto.....	14
1.4.1. Impuesto sobre la Renta.....	21
1.4.2. Impuesto al Valor Agregado.....	26
1.4.3. Impuesto al Activo.....	33
1.4.4. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.....	36
1.5. Acreditamiento.....	39
1.6. Bonificación Fiscal.....	41
2. Antecedentes en México de la Bonificación Fiscal.....	46
2.1. Política Fiscal (1990- 1996).....	46
2.2. Iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	68
2.3. Exposición de motivos de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	78
3. Naturaleza jurídica y aplicación de la bonificación fiscal.....	83
3.1. Antecedentes de la bonificación fiscal en la ley de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	83
3.2. La bonificación fiscal como un realidad social.....	93
3.3. La bonificación fiscal como una realidad económica.....	97

4. La bonificación fiscal como una prestación laboral.	106
4.1. Objetivos laborales y fiscales.	106
4.2. Acreditamiento sobre impuestos federales.	110
4.3. Derecho a la devolución fiscal para el empleador.	113
4.4. Propuestas de modificaciones y adiciones a diversas disposiciones	116
4.4.1. Ley Federal del Trabajo	118
4.4.2. Ley del Impuesto sobre la Renta.	119
4.4.3. Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.	119
Conclusiones.	121
Bibliografía.	123

INTRODUCCIÓN

Para nadie es novedad la actual crisis económica por la cual atraviesa nuestro país, la cual afecta a la clase trabajadora principalmente a aquellos cuyos ingresos fluctúan entre uno y tres salarios mínimos, los cuales se ven en la necesidad de obtener a través de otras fuentes ingresos que les permitan subsistir con dignidad y decoro como lo establece la Carta Magna y la Ley Federal del Trabajo.

Dentro de las medidas que algunas autoridades han tomado específicamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentra la llamada "bonificación fiscal", la cual tiene como fin la devolución de una cantidad que se entregará al trabajador en efectivo conjuntamente con su salario ordinario la que no formará parte para gravar impuesto ni para la proporción de subsidio que de manera general se otorga a todos los trabajadores subordinados.

El presente trabajo tiene como finalidad establecer como una prestación, es decir, esa cantidad que por concepto de bonificación fiscal se le entrega al trabajador a efecto de que pueda exigir su pago de manera oportuna, así mismo la conveniencia de sancionar a los patrones que incumplan dicha obligación. Para desarrollar estas ideas este estudio consta de cinco capítulos; en el primero hacemos mención a conceptos básicos explicando su significado para su mayor comprensión. En el segundo se mencionan las políticas, iniciativas de Ley y exposición de motivos que en el ámbito fiscal se han establecido con respecto a los beneficios que de manera inmediata podría tener el contribuyente, cuyo objeto inmediato es simplificar tanto trámites como cálculos que de alguna manera significarían obstáculos para el debido cumplimiento de sus obligaciones, así mismo procurarle beneficios para alentar

su productividad y esmero en la realización de sus actividades. Se dedica el tercero a la determinación de dicha bonificación, es decir, al procedimiento para determinar dicha cantidad sujeta a devolución por parte del empleador, así como su impacto en el ámbito social y económico del trabajador.

Para finalizar en el cuarto capítulo se establecen los fines que se persiguen con el establecimiento de la bonificación, tanto en el aspecto fiscal como en el laboral, igualmente dicha figura permite la recuperación para los patrones que la determinen y paguen al trabajador ya sea vía devolución cuando no tenga impuestos contra los cuales la pueda recuperar a través de la figura del acreditamiento que menciona la legislación fiscal. Todo lo anterior con el propósito de demostrar que dicha bonificación fiscal es un beneficio para el trabajador por lo que debería estar contemplada en las disposiciones laborales a efecto de que el trabajador pueda hacer valer ese derecho.

1. Conceptos básicos.

1.1. Relación laboral.

Sea cual fuere la esfera social en que se encuentre el hombre, no se puede comparar con los seres irracionales, y menos aún con las cosas inanimadas, pues sería un atentado contra la dignidad humana, llamar alquiler a la prestación de servicios personales.

Con la aparición del nuevo Derecho del Trabajo, se inicia en los pueblos de habla española y portuguesa la batalla en contra del contractualismo la cual representaba uno de los episodios más intensos en la lucha del Derecho del Trabajo para afirmar su individualidad y con ello su autonomía y por transformarse en el derecho general de las relaciones de trabajo.

La defensa de la teoría de la relación de trabajo como una situación jurídica objetiva independiente de su origen, partió de la circunstancia de que nuestro derecho del trabajo surgió, en la asamblea del constituyente sin conexión alguna con el derecho civil, al contrario, un derecho cuyas bases se encontraban es una decisión fundamental del pueblo y cuya misión consistía en superar en beneficio del hombre, una concepción jurídica que hundía sus raíces en la historia hasta llegar a la solución excluista.

Por lo que, se puede dar en arrendamiento una cosa o un animal, pero no se puede alquilar un trabajador, porque se opone a la dignidad humana, y tampoco se puede alquilar una facultad del hombre porque no se le puede separar de la persona física.

La libertad del trabajador no se lograría en tanto estuviese situado en la idea del contrato. De ahí que en el mundo de la libertad habrá un tránsito del subjetivismo contractualista, que hace depender los derechos de un acuerdo de voluntades, al objetivismo de los hechos reales que fundará los derechos del trabajador en su voluntad libre, ya que a nadie se puede obligar a prestar un trabajo personal sin su pleno consentimiento, y en el hecho real de la prestación de su energía de trabajo

Con el nuevo derecho del trabajo en lugar de proteger un acuerdo de voluntades, que nunca tuvo realidad, porque fue siempre la voluntad del empresario la que se impuso, protegerá al trabajador mediante declaraciones de derechos sociales, de las leyes y de los contratos colectivos ¹

Erich Molitor se interesó particularmente por la determinación del momento en que principia la aplicación del derecho del trabajo, un estatuto operativo que por proponerse preservar la salud y la vida del trabajador y asegurar condiciones decorosas por la prestación del trabajo, no puede dejar de aplicarse. Para determinar ese momento, es preciso distinguir el contrato de la relación de trabajo: El primero es un acuerdo de voluntades para la aplicación de un trabajo futuro, mientras la segunda es la prestación efectiva del trabajo. La idea de un trabajo subordinado no puede derivar de la obligación de cumplir con un contrato pues únicamente se realiza en el momento en que el trabajador quede enrolado en la empresa

Una vez que se inicia el trabajo y dado que se trata de un trabajo subordinado, nada puede impedir la aplicación del derecho del trabajo, o lo que es igual el acuerdo de voluntades sirve para obligar a que se preste el trabajo,

¹ DE LA CUEVA, Mario, El Nuevo Derecho del Trabajo, tomo I, séptima edición, Porrúa, México, 1981, págs. 181, 182 y 183.

pero es la prestación efectiva de éste lo que determina la aplicación operativa del estatuto laboral.²

El punto de partida, del que derivan todas las consecuencias de la relación obrero patronal, es el primer nexo jurídico que se establece entre el hombre que ofrece su capacidad de trabajo y aquel que va a aprovecharla o a cuya autoridad quedará sometido para el desarrollo de la labor que va a emprender.

De tal suerte que el Derecho del Trabajo apareció como una rama más que se desprendió del tronco secular del Derecho. Ya que como se mencionó anteriormente los problemas de trabajo eran resueltos, antes de ahora, dentro de los conceptos civilistas, considerando esa relación como un "alquiler".

Entre el trabajador y el patrón efectivamente hay un acuerdo de voluntades para que uno preste el servicio y el otro lo dirija y pague un retribución, llamado dentro del Derecho del Trabajo como contrato de trabajo, celebrado para la prestación de los servicios y el pago de la retribución correspondiente.³

En razón de que el Derecho del trabajo es un conjunto de normas, principios e instituciones encaminadas a regular las relaciones obrero-patronales, daremos algunos conceptos de relación laboral o también llamada relación de trabajo:

Para Mario de la Cueva la relación de trabajo "es una situación jurídica objetiva que se crea entre un trabajador y un patrono por la prestación

² *Ibíd*em, pág. 184.

³ GUERRERO, Euquerio, Manual de derecho del Trabajo, decimoséptima edición, Porrúa, México, 1990, págs. 29 y 30.

de un trabajo subordinado, cualquiera que sea el acto o causa que le dio origen, en virtud de la cual se aplica al trabajador un estatuto objetivo, integrado por los principios, instituciones y normas de la declaración de derechos sociales de la Ley Federal del Trabajo, de los convenios internacionales de los contratos colectivos y contratos ley y de sus normas supletorias".⁴

De la anterior definición se desprenden tres aspectos fundamentales en la relación de trabajo a saber

- a) La prestación de un trabajo personal;
- b) La realización de los actos que derivan de las normas de trabajo y,
- c) que el trabajo sea subordinado.

Así que donde hay una prestación de trabajo subordinado, ahí existe una relación de trabajo a la que se le aplicarán los estatutos laborales. Como ya se ha dicho, la relación de trabajo surge en el preciso momento en que empiezan a prestarse los servicios, y su duración a falta de estipulación expresa será por tiempo indefinido.

Desde luego las relaciones de trabajo también puede ser por tiempo fijo o por obra determinada. En el caso de que el contrato se celebre por tiempo fijo deberá precisarse con toda claridad la fecha de su terminación, pero si vencido el término que se hubiere fijado, subsiste la materia del trabajo, la relación de trabajo quedará prorrogada por todo el tiempo que perdure dicha circunstancia. Lo mismo sucede cuando es por obra determinada, en cuyo caso deberá expresarse en qué consiste dicha obra, por ejemplo puede tratarse de un pedido especial en cuyo caso debe de precisarse el mismo, la fecha de entrega, etc.⁵

⁴ DE LA CUEVA, Mario, El Nuevo Derecho del Trabajo, Op. cit. pág. 187.

⁵ CAVAZOS FLORES, Baltazar, 38 Lecciones de Derecho Laboral, séptima edición, Trillas, México, 1992. pág. 113.

Para Miguel Borrell Navarro conceptúa a la relación laboral como "La prestación de un trabajo personal subordinado mediante el pago de un salario". De lo anterior se desprende que mientras se realice un trabajo personal subordinado y se pague un salario existirá una relación laboral independientemente del acto o causa que le de origen.⁶

Siendo de esta manera la relación de trabajo una situación de hecho, reconocida y regulada por el Derecho del Trabajo, la cual se inicia desde el momento en que se presta el trabajo sin que medie ninguna formalidad, contrato o solemnidad

Cabe hacer la aclaración de que el contrato es un instrumento mediante el cual se dan todos los lineamientos para efectuar dicho trabajo, especificar el salario o retribución y funciones específicas

En los párrafos primero y segundo del artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo se establece la diferencia entre la relación de trabajo y el contrato individual del trabajo, respecto de la primera el numeral citado previene: Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le de origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona mediante el pago de un salario. Como se comprende del texto en su primer párrafo, la simple prestación de un servicio con las características de que sea subordinado a quien lo recibe, es decir que lo haga bajo su dirección y dependencia, y mediante el pago de un salario, da nacimiento *ipso facto* a la relación de trabajo

En uno y otro caso, es decir, a la relación de trabajo y al contrato individual de trabajo, la Ley les atribuye los mismos efectos, al establecer en su último párrafo "La prestación de un trabajo a que se refiere el párrafo primero y el contrato celebrado producen las mismos efectos".

⁶ BORRELL NAVARRO, Miguel, Análisis Práctica y Jurisprudencia del Derecho Mexicano del Trabajo, tercera edición, Sista, México, 1992, pág. 146.

En el caso de la relación de trabajo, de que trata el artículo 20, párrafo segundo, de la Ley Federal del Trabajo, existe una presunción legal de la existencia de un contrato entre quien presta el trabajo y quien lo recibe.⁷

De tal forma que para los fines laborales se entiende por trabajo toda actividad humana, independientemente del grado de preparación técnica requerido para cada oficio. Para que exista la protección de la legislación laboral no es indispensable que exista un contrato firmado, en todo caso este documento es un elemento de prueba que el patrón puede esgrimir ante los reclamos de un trabajador, directamente o ante las Juntas de Conciliación y Arbitraje.

La Constitución y la Ley no protegen la voluntad de las partes, tutelan el trabajo realizado por la persona humana. Una vez que se presta el trabajo personal subordinado, se produce la relación de trabajo que el Estado mexicano ha querido proteger con su histórico sentido social.⁸

Al respecto consideramos que la relación de trabajo es aquella situación real que se presta de manera personal y subordinada mediante el pago de una retribución independientemente de la causa o acto que le de origen.

1.2. Prestación laboral.

El concepto prestación se generaliza en la doctrina jurídica contemporánea, ya que constituye el objeto o contenido de un deber jurídico. El vocablo deriva del latín *prestare*. El Derecho Romano hacia de él un uso

⁷ RAMOS, Eusebio y Ana rosa Tapia Ortega, Nociones de Derecho del trabajo y de la Seguridad Social, Pac, México, 1986. pág. 28.

⁸ DAVALOS, José, Tópicos Laborales, Porrúa, México, 1992. pág. 18.

mucho mas limitado que la técnica jurídica de nuestros tiempos. En efecto para los romanos el objeto de una obligación estaba constituida por un acto (cuando no por una abstención). Cuyos caracteres están más o menos descritos por Gayo, y resumidos en los siguientes verbos: *daré*, *prestare* y *acere*.

Así *daré* significaba transferir el dominio sobre una cosa o constituir un derecho real; *prestare* significaba otorgar el disfrute de un bien, sin constituir sobre el mismo un derecho real y *acere* implicaba la realización de cualquier acto o abstención distinto de los anteriores.

Con el transcurso del tiempo dicha significación sufre una modificación profunda convirtiéndose en la expresión relativa a todo objeto de una obligación o deber jurídico. Actualmente significa tanto dar, hacer o no hacer.

En la doctrina se sostiene que el objeto de la obligación es el acto de su realización misma que, de acuerdo a la significación moderna, ha venido a identificarse en la prestación.

Son cuatro los caracteres generales que la doctrina contemporánea adscribe a la prestación a saber:

- 1.- Posibilidad, nadie puede ser compelido en derecho, a ejecutar un acto imponible.
- 2.- Licitud, toda prestación debe constituir un acto lícito prescrito por la norma jurídica vigente.
- 3.- Determinación, los caracteres de la prestación deben aparecer definidos en el instante de su exigibilidad y en el de su cumplimiento.

4.- Coercibilidad, puesto que toda prestación configura el acto de cumplimiento de una obligación, ella participa del carácter compulsivo de ésta, es decir, la no prestación constituye un hecho antijurídico posible de una sanción.⁹

La prestación significa hoy día tanto el acto de cumplir con un contrato como el de efectuar una obligación legal. La filosofía contemporánea considera al concepto prestación como uno de los fundamentos en la teoría general del derecho

Sin embargo, el término prestación no es de origen laboral, ha conocido un amplio desarrollo en el terreno de la seguridad social, ya que la ley y la jurisprudencia no ponen un criterio uniforme para aplicarlo en forma inequívoca a las instituciones de seguridad social.¹⁰

La prestación comprende, el salario en efectivo y los bienes (prestaciones en especie) que obtiene un trabajador como producto de una actividad sujeta a una relación de trabajo

Muchos siglos pasaron para que el vocablo prestación llegaría hasta la acepción que hoy tiene en el ámbito del derecho del trabajo. Ya que anteriormente significó acción de pagar o pago del latín *prestationis*.

En el ámbito del Derecho del Trabajo inicialmente significó acción de pagar o pago, del latín como ya se dijo anteriormente *prestationis*. Su origen no se desentiende del latín *prestare* (*pre* = delante, *stare* = estar), proporcionar entre otras acepciones.

⁹ Cfr. Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo XXIII, Libreros, Argentina, 1967, págs. 33 y 34.

¹⁰ Cfr. Gran Enciclopedia Larousse, Planeta, tomo VIII, España, 1980, pág. 686.

La palabra prestación se fue consolidando como el objeto de la obligación consistente en dar, o hacer una cosa, es decir, como el objeto o contenido de un deber jurídico.

El concepto prestación en el Derecho del Trabajo comprende entre otros aspectos:

- el acto mismo de realizar los servicios,
- llevar a cabo las labores,
- el salario en efectivo o en especie que obtiene un trabajador como producto de una actividad sujeta a una relación laboral ¹¹

La prestación se caracteriza como el comportamiento del deudor cuyo fin es satisfacer el interés del acreedor. Así la prestación puede ser de dos tipos:

- a) Positiva, dentro de las cuales encontramos a las obligaciones de dar y de hacer.
- b) Negativas, dentro de este tipo se encuentran las obligaciones de no hacer o de no dar. ¹²

1.3. *Contribución.*

A efecto de esclarecer un poco el concepto de contribución, analizaremos en primer término la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV, en donde establece como una de las obligaciones de los mexicanos. " Contribuir para los gastos públicos, así como

¹¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, cuarta edición, Porrúa, México, 1991, pág. 2516.

¹² Diccionario Jurídico, José Alberto Guerrero, Abellado-Perrot, (P-Z), Argentina, 1987, pág. 129.

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. "

De lo anterior se desprende que:

- su naturaleza es netamente personal,
- son aportaciones pecuniaras,
- su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal y municipal,
- la aportación debe ser proporcional y equitativa y
- esta obligación se puede establecer sólo mediante disposición legal

"Es obligación de los mexicanos contribuir . . ." De conformidad con el principio fundamental, el Derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y sólo a ellas. De tal manera que las relaciones se dan sólo con las personas no con las cosas, ya que éstas, por ser propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de obligaciones. Así la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal!

"Contribuir para los gastos públicos así como de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan. . ." . De lo anterior se desprende que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, porque el destino que se les da a los impuestos constituye uno de los elementos esenciales para considerarlo como un tributo

". . . de la manera proporcional y equitativa . . ." La proporcionalidad da la idea de una parte de algo, necesariamente hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de las personas sobre la que va a incidir.

La equidad, por otro lado, se origina en la idea de justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a quienes se encuentren en igualdad de circunstancias.

"... que dispongan las leyes". El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley.

De lo anterior se desprende, que su naturaleza será pecuniaria, destinado a los gastos públicos, debiendo ser proporcional a la riqueza de las personas sobre la que va a incidir y, equitativa se origina en la idea de justicia del caso concreto y la aplicación de la Ley en igualdad de circunstancias.¹³

La palabra contribución en México alude al género tributo, pero se utiliza para llamar también a una especie. Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Para Sergio de la Garza, tributo o contribución son "las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". De la anterior definición se desprende que el tributo o contribución tiene un carácter público ya que constituye parte del Derecho Público puesto que anteriormente imperaban las teorías privatistas que lo concebían como un derecho o carga de naturaleza real, o bien como la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute, actualmente los tributos son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en su potestad de imperio. El origen del tributo es pecuniario porque con mayor facilidad se puede utilizar por el

¹³ Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, tercera edición, Limusa, México, 1988. págs. 61, 62 y 63

Estado, sin embargo, es posible que consista en prestaciones en especie siempre y cuando se cumplan con cada uno de los requisitos que para tal efecto establezca las autoridades hacendarias.¹⁴

Así los tributos o contribuciones son una obligación ex-lege, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis. Consiste el tributo en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie.

Luis Humberto Delgadillo define a los tributos como "aportaciones económicas que de acuerdo a la Ley exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a una potestad soberana y que se destinan a cubrir el gasto público"¹⁵

Las relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones vinculan a las personas y sólo a ellas, se desprende que es de naturaleza personal el tributo. Cuando se habla de que la aportación es para los gastos, sólo podemos decir que su naturaleza será pecuniaria, siendo proporcionales y equitativos, es decir, que la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley, los cuales se deben destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a las contribuciones es elemento esencial.

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, decimoséptima edición, Porrúa, México, 1992, págs. 319 y 320.

¹⁵ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, tercera edición, Limusa, México, 1988, pág. 64.

Héctor Villegas conceptúa al tributo o contribución estableciendo que "son prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines". Es decir, prestaciones en dinero, es una característica de nuestra economía que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda, basta que sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo cumpliendo con todas y cada una de las características del mismo. Exigidas en ejercicio de su poder de imperio, elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en no prescindir de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. En virtud de una ley, no hay tributo sin que ley previa lo establezca, la cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido en una ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino "*nullum tributum sine lege*". Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines, el objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas.¹⁶

Para Giuliani Fonrouge contribución o tributo "es una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público".¹⁷

Nuestro Código Fiscal de la Federación no define a la contribución o tributo, únicamente hace referencia a ellos en su artículo 10, señalando que "las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos

¹⁶ VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, quinta edición, ampliada y actualizada, Depalma, Argentina, 1993, pág. 72.

¹⁷ FONROUGE GIULIANI, Carlos, Derecho Financiero, Depalma, Argentina, 1962, pág. 632.

públicos conforme a las leyes fiscales respectivas... ", haciendo en su numeral 2o. una clasificación de los tipos de contribuciones que regula, a saber:

- a) impuestos;
- b) aportaciones de seguridad social;
- c) contribuciones y,
- d) derechos

Consideramos que los tributos o contribuciones son prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige por su poder de imperio tanto a personas físicas como a morales destinadas a cubrir el gasto público.

1.4. Impuesto

En el Derecho Mexicano contribución y tributo son sinónimos, dentro de los cuales y conforme a la teoría de la tributación se clasifican en:

- a) Impuestos.
- b) aportaciones de seguridad social.
- c) contribuciones de mejoras.
- d) derechos y aprovechamientos.

Conforme a la teoría de la tributación y los tratadistas de la materia, la figura tributaria por excelencia son los impuestos.

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios elementales y prever los efectos que puede originar la imposición de ellos, dichos principios son:

1.- Principio de igualdad. Este principio se proyecta bajo dos formas: La generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos, en general se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, uniforme, es que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, basándose en dos criterios, el objetivo y el subjetivo; objetivo en cuanto a la capacidad contributiva y subjetivo, repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos

2 - Principio de certidumbre, es decir, que el impuesto a pagar debe ser cierto en cuanto al cobro, forma de pago, cantidad adecuada, ser claro y preciso, para el contribuyente y para cualquier otra persona.

3.- Principio de comodidad, esto es, que deben ser cobrados los impuestos en el tiempo y forma más conveniente para el contribuyente.

4.- Principio de economía, significa que debe convenir económicamente tanto al contribuyente como al Estado.¹⁸

Del estudio legal del impuesto, éstos deben reunir las siguientes características:

1.- Debe estar establecido en una ley, conocido también como el de legalidad, se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo cual se reafirma con las disposiciones contenidas en el artículo 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la propia Constitución, el cual dispone que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su periodo ordinario de sesiones, las

¹⁸ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis, Principios de Derecho Tributario, tercera edición, Limusa, México, 1988. págs. 64, 69 y 70

contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde concluiremos que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo.

2.- EL pago del impuesto debe ser obligatorio. En este principio la obligatoriedad se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.

3.- Debe ser proporcional y equitativo. Esta característica se encuentra consignada también en el artículo 31 constitucional, fracción IV, y se ha constituido como una auténtica garantía individual.

4.- Que se establezcan en favor de la administración activa o centralizada del Estado. esta característica se desprende del ya antes citado artículo 31, fracción IV; 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Como establece el artículo 31, fracción IV, la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, Estados y Municipios, por lo que no existe la obligación de contribuir a los gastos distintos de éstos como serían los gastos de la administración delegada que se integra con organismos descentralizados y empresas de participación estatal que son entidades con personalidad jurídica propia y por tanto, diferente y separados del Estado.

5.- El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos, esta característica es consecuencia de la anterior, ya que el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera que son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para los

cuales fueron decretados, destinarlos a cualquier otro gasto sería violar los preceptos constitucionales antes mencionados.¹⁹

Para Jesús Quintana Valtierra y Jorge Ramos Yañez "el impuesto son las aportaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado, en virtud del poder de imperio a quienes se hayan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles."²⁰

Raúl Rodríguez Lobato conceptúa al impuesto como "la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas existan contraprestaciones o beneficios especiales, directos o indirectos."²¹

Francisco de la Garza dice "el impuesto es una prestación en dio en especie de naturaleza tributaria ex-lege cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."²²

Es una prestación ex-lege, ya que tiene su conjunción en una situación real y una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y lo define. Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa que comprenda todos los elementos del impuesto. El contenido de esta prestación debe ser una cantidad en dinero, las más de las veces, o excepcionalmente en especie.

¹⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Karla, México, 1993. Págs. 64, 65, 66, y 67.

²⁰ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y Jorge Rojas Yañez, Derecho Tributario Mexicano, Trillas, México, 1991, pág. 46.

²¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Op. cit. 1993, pág. 61.

²² DE LA GARZA, sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, decimoséptima edición, Porrúa, México, 1992, pag. 377.

Adolfo Carretero Pérez establece "es una prestación pecuniaria exigible coactivamente por la administración con el fin de atender las cargas públicas del presupuesto, sin considerar previamente las ventajas que individualmente haya podido alcanzar el administrado obligado a satisfacerlo".²³

Para Héctor Villegas el impuesto es "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".²⁴

Al decir que el tributo es exigido a "quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos", significa que el hecho generador de la obligación de tributar se relaciona con la persona o los bienes del obligado. Este hecho generador, no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir de alguna medida al sostenimiento del Estado.

La doctrina financiera se ha preocupado por encontrar un fundamento ético-político a las exigencias impositivas del Estado. Algunas de las teorías sobre el fundamento del impuesto son:

Teoría del precio de cambio. En esta teoría se sostiene que el impuesto es una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el Estado.

²³ CARRETERO PEREZ, Adolfo, Derecho Financiero, Santillana, España, 1968, pág. 200.

²⁴ VILLEGAS, Héctor B, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, quinta edición, ampliada y actualizada, Depalma, Argentina, 1993, pág. 72.

Teoría de la prima del seguro. Se sostiene que en realidad lo que pagan los individuos mediante el impuesto es una contraprestación por la seguridad que el Estado brinda a personas y bienes. El impuesto es entonces una prima de seguro pagada por aquellas que poseen bienes, para asegurarlos contra todo riesgo que perturbe la posesión o goce de tales bienes.

Teoría de la distribución de la carga pública. La obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social, esa solidaridad es la de todos los miembros de la comunidad, con el deber de sostenerla. Esa obligación se establece en virtud de la capacidad personal del individuo para contribuir a los gastos de la comunidad como forma de lograr que cada uno participe según sus posibilidades.

El fundamento ético-político, debe buscarse en la misma necesidad que desde tiempo pretérito llevó a los integrantes de una comunidad a crear el Estado como única forma de lograr orden y cohesión en la convivencia.²⁵

En el impuesto como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal, existiendo por tanto, un sujeto activo y un sujeto pasivo, siendo el sujeto activo el Estado. En cuanto al sujeto pasivo, puede ser persona física o moral, circunstancia que confirma el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, que prevé, las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales.²⁶

²⁵ *Ibidem*. págs. 73 y 74.

²⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Karta, México, 1993. pág. 63.

Al sujeto pasivo se puede definir de acuerdo a la doctrina como la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una prestación tributaria.²⁷

La figura típica del tributo es el impuesto, según señala Gian Antonio Micheli, entendido como "prestación coactiva, generalmente pecuniaria debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentra en una determinada relación con el presupuesto de hecho legalmente establecido".²⁸ El impuesto aparece por tanto como la manifestación más típica de un poder de supremacía, atribuida al Estado y prácticamente privado en cuanto que éste tiene la más amplia libertad de escoger el elemento de hecho y su relación con el sujeto deudor, y los demás elementos del tributo. El impuesto es, por tanto, una típica obligación ex-lege.

El poder de imposición no se agota en el establecimiento de detracciones coactivas en la figura del impuesto, aunque éste es el tipo de tributo más difundido y que mejor responde a las exigencias, económicas, políticas y sociales que determinan al Estado en la elección del instrumento más idóneo para efectuar detracciones de riqueza de los individuos y al mismo tiempo para conseguir otras formalidades generales en relación a la política seguida en el respeto de las normas y de los principios constitucionales. El objetivo constitucional del impuesto es el proporcionar al Estado los medios para hacer frente a los gastos.

Así tenemos que el Código Fiscal de la Federación en su numeral 2o. de 1936 definía los impuestos como "la prestación en dinero o en especie

²⁷ *Ibidem*, pág. 64.

²⁸ MICHELI, Antonio, Curso de Derecho Tributario, traducido por Julio Banacloche, Editorial de Derecho reünidas, España, pág. 48.

que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del propio crédito fiscal”.

Con la reforma de 1967 se cambió el concepto estableciendo “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos”.²⁹

Nuestro actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. define “impuestos son las contribuciones establecidas en esta ley que deben pagar las personas físicas y las morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos”.

Consideramos que el impuesto es aquella prestación establecida en la Ley a cargo de personas físicas o morales que se encuentren en el supuesto de hecho previsto en la misma.

1.4.1 Impuesto sobre la Renta.

Hasta el siglo XIX México tuvo un régimen tributario anárquico, basado en los impuestos indirectos, principalmente mineros y arancelarios. En el imperio español el dominio originario de tierras y aguas era del rey, quien mediante “encomiendas” y cesiones se desprendía de él, creando la propiedad privada. Los lineamientos fundamentales del artículo 27 constitucional, como es bien sabido, están enraizados en la colonia. Nuestra constitución sustituyó al monarca metropolitano, persona física titular de los derechos públicos- privados

²⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y Jorge Rojas Yañez, Derecho Tributario Mexicano, Trillas, México, 1990. Págs. 45 y 46.

en Nueva España, por la intangible personalidad abstracta de la Nación. Los gravámenes mineros eran "frutos civiles" ó "rentas" en un sentido económico del monarca.

En 1821, al independizarse Nueva España se "nacionalizó" por decirlo así, el régimen jurídico. Los impuestos dejaron de ser "frutos civiles" del dueño del imperio o "diezmos y primicias" del clero español, pero conservaron toda la maraña e imperfección de las rentas coloniales. Hasta principios del segundo cuarto del siglo XX los impuestos eran esencialmente "indirectos" y por eso tal vez, como se recordará, en el constituyente de 1856 se discutió la posibilidad de que los directos, entre ellos el predial, fuera de los Estados y los "indirectos" de la Federación.

El primer gravamen sobre ingresos fue el del "Centenario" el 20 de julio de 1921, un impuesto extraordinario sobre utilidades comerciales e industriales, sobre salarios e ingresos del trabajo independiente y sobre inversiones de capital. Su objeto fue financiar los gastos de la celebración del primer centenario de la Independencia. Tres años después se promulgó el 21 de febrero de 1924, la ley creadora de una contribución con perfil discretamente xenóforo sobre salarios y sobre utilidades de empresas extranjeras procedentes de fuentes mexicanas.

Después de un año, el 15 de marzo de 1925, se expidió una legislación sobre ingresos, mucho más amplia, influenciada por el sistema tributario cedular francés y no por el concepto de la renta (global) norteamericano, tenía siete cédulas correspondientes cada una a diferentes tipos de actividad productora de renta. Frecuentes adiciones y reformas se hicieron a la ley de 1925, entre ellas la ley del impuesto sobre la renta del superprovecho de diciembre de 1939.

Las siete cédulas se referían, las tres primeras a comercio(1); industria(II) y agricultura, ganadería y pesca(III); la IV a ingresos de trabajo asalariado; la V a ingresos de trabajo independiente; la VI a inversiones de capital; la VII a ingresos por el otorgamiento o transmisión de concesiones gubernamentales. Las cédulas se aumentaron a nueve, al diversificarse la VI y VII en: VI imposición de capitales, VII ganancias distribuibles; la VIII, arrendamiento, subarrendamiento y regalías entre particulares; y la IX enajenación de regalías y concesiones.

La ley de 1964 abandonó el sistema cédular y lo sustituyó por el siguiente:

- A) Impuesto al ingreso global de las empresas (Título II) subdividido en:
 - a) Causantes mayores (Capítulo II y III).
 - b) Causantes menores (Capítulo V).

- B) Impuesto al ingreso de las personas físicas (Título III), subdividido en :
 - a) Sobre productos del trabajo (Capítulo I).
 - b) Sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos (Capítulo II).
 - c) Ingreso global (Capítulo IV).

A las asociaciones y sociedades civiles (Título IV), las incluye en A, (Impuesto global de las empresas) por los actos de comercio accidentales que realicen o por sus actividades mercantiles habituales "de hecho" y en B, (impuesto sobre personas físicas) subinciso b, por los productos o rendimientos de capital que reciban.³⁰

Actualmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene la siguiente estructura:

Título I. Disposiciones Generales.

³⁰ CORTINA, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Porrúa, México, 1977. págs. 115 y 116.

Título II. De las Personas Morales (Capítulo I y II, Sección I, II, III, Capítulo II-A, III, IV, V, VI.

Título II-A. Régimen Simplificado de Personas Morales

Título III. De las Personas Morales no Contribuyente.

Título IV. De las Personas Físicas (Cap. I, II, III, IV, V, VI, Sec. I, II, Cap. VII, VIII, IX, X, XI, XII)

Título V. De los Residentes en el extranjero con Ingresos Provenientes de la Fuente de Riqueza Ubicada en territorio Nacional.

Título VI. De los Estimulos Fiscales

Título VII. Del sistema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales. Derogado

Título VIII. Del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales.

Transitorios

El impuesto sobre la renta grava los ingresos de las personas físicas o morales, grava los ingresos de las personas atendiendo a su actividad o fuente que las producen, (comercios, industria, agricultura, ganadería, etc), llamado impuesto sobre la renta real, también puede ser personal o global, ya que el individuo debe acumular la totalidad de sus utilidades cualquiera que sea la fuente de donde provengan para pagar un sólo impuesto.

En el sistema mexicano tributario se establece un impuesto sobre la renta mixto ya que aplica tarifas o tasas, siendo por tanto un impuesto real ya que se aplica una tasa y personal puesto que, de igual manera se menciona también una tarifa progresiva.

El impuesto sobre la tasa se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del

contribuyente, ya sea porque provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.³¹

Los autores distinguen varias clases de renta. Hay en primer lugar la renta bruta, siendo aquella que se considera sin deducción de los gastos requeridos para la producción de esa renta. Es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre la renta que debe pagar las personas físicas contribuyentes menores que realizan actividades empresariales o el impuesto que pagan las personas físicas por rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema fiscal mexicano

La renta gravable es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de la renta. A este tipo de renta se le aproxima el ingreso gravable del impuesto al ingreso de las personas físicas, de acuerdo con la ley mexicana del Impuesto sobre la Renta de 1981.

La renta libre es la que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas las clases que puede recaer sobre ellas. A esta renta se aproxima el ingreso gravable por el impuesto al ingreso de las personas físicas en el Derecho Mexicano y el personal "income tax" en el sistema fiscal norteamericano.

La renta legal es la que resulta de deducir de los ingresos totales solo aquellas que la ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta gravable o a la renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador. En realidad siempre hay una renta que se determina por las reglas generales porque el legislador no deja al contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable.

³¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, decimoprimer edición, Porrúa, México, 1993, págs. 90 y 91.

También se hace la distinción entre las rentas fundadas y las no fundadas, con el objeto de realizar un postulado de la política fiscal que consiste en gravar mas fuertemente aquellas que éstas. Son rentas fundadas las que provienen del capital y no fundadas las que proceden del trabajo. Sin embargo, aunque a veces los sistemas legales parecen acoger esta clasificación, como sucedió en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, el postulado no solo no se practicó y que, por otras razones se reguló en forma inversa.³²

1.4.2. *Impuesto al valor agregado.*

Como antecedente del impuesto al valor agregado encontramos que éste nace en francia y es aplicado en el Mercado Común Europeo ya que favorece las exportaciones. en Argentina, Chile, Perú, Brasil y Bolivia fue aplicado antes que en México. En 1967 se inicia en México su estudio, sin embargo, no fructifica por bajas tasas de inflación (no menores a 5% anual).

En 1974 se replantean las bases ya que las tasas de infición con mayores al 20% anual, dicho impuesto se refiere al consumo

Es un impuesto que recae sobre el impuesto total de la operación, pero que permite al contribuyente recuperar lo que a él se le traslado en las adquisiciones de bienes y servicios que hizo. Es un impuesto real ya que atiende a la actividad que está gravando indistintamente de quien la celebre.

El impuesto al valor agregado es un impuesto traslativo. La traslación llamada también repercusión, se desarrolla en tres momentos desde

³² DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, decimoséptima edición, Porrúa, México, 1992. págs. 392 y 393.

la aplicación del impuesto hasta las últimas consecuencias que se producen en el mercado.

1.- El momento de la percusión. Es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal. (En los textos de finanzas públicas se suele llamar al sujeto pasivo del tributo con el nombre de "contribuyente de derecho" y a las demás personas, a cuyo través se ve desarrollado el proceso de traslación del impuesto se les llama "contribuyentes de hecho").

El fenómeno se ve con mayor claridad en el ejemplo del impuesto al valor agregado que grava a una empresa fabricante de cemento. La fábrica de cemento es el sujeto pasivo legal del impuesto. Tiene obligación de pagarlo de acuerdo con la ley.

Puede suceder aunque rara vez, que el sujeto pasivo legal del impuesto acepte soportar su carga, asumiendo definitiva y totalmente el sacrificio. Entonces se dice que el impuesto percutado es también incidido por el impuesto.

Si la fábrica de cemento del ejemplo se conforma con la carga fiscal que le representa el pago del impuesto sobre su enajenación, entonces es al mismo tiempo un sujeto percutado e incidido por el impuesto. También puede ocurrir que el impuesto sea por sí mismo de difícil o imposible percusión. Por ejemplo, el impuesto sobre dividendos en que el accionista no tiene contra quien repercutirlo. Por el contrario, cuando el sujeto pasivo legal decide recuperar esa carga de otra persona, se produce el fenómeno de la traslación.

Así tenemos que la percusión es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es

decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.

2.- La traslación del impuesto es el momento por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto, se le reembolsa o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto

Si por ejemplo la fábrica de cemento agrega el importe del impuesto a sus costos de producción y aumenta el precio de venta del cemento a sus distribuidores, se produce la traslación del impuesto. El distribuidor que debe pagar el impuesto hace lo mismo con ese impuesto, de tal suerte que para fijar el precio de venta del cemento, toma en cuenta su costo de adquisición, sus costos de administración y utilidad que considera razonablemente obtener, y al vender recupera el impuesto que tiene obligación de pagar

La traslación puede ser hacia adelante, hacia atrás o lateralmente. La traslación hacia adelante, que es teóricamente la más común y más fácil de realizar, es cuando el sujeto pasivo legal consigue aumentar los precios de sus mercancías o de sus servicios: el fabricante del cemento y el distribuidor, en los ejemplos antes dados

Una traslación repetida hacia adelante, puede producir un efecto indeseable que se conoce con los nombres de piramidación o efecto de cascada del impuesto. Consiste en que al trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación de venta, el impuesto pagado por cada uno de los intermediarios se acumula y se convierte a su vez en base del impuesto que paga el siguiente, hasta que llega al incidido, último consumidor incrementado. De esta suerte la tasa real del impuesto se aumenta en relación con la tasa normal.

También puede producirse hacia atrás cuando el sujeto pasivo legal mediante una reducción del precio de compra, obtiene que su proveedor sufra

la carga fiscal, esto sucedería si el distribuidor del cemento fuera tan fuerte económicamente en relación con el fabricante, que le hiciera aceptar una reducción en el precio de venta del cemento, suficiente para que el distribuidor no tuviera que sufrir el impacto del impuesto.³³

Para Benvenuto Griziotti la traslación lateral se produce cuando no pudiendo realizar la traslación hacia atrás o hacia adelante, consigue hacer recaer el peso del impuesto sobre los proveedores o los compradores de otras mercaderías o de otros servicios que no son gravados con tributos, porque no son producidos a costos conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados o bien son complementarios en los procesos de producción respecto a los bienes o los servicios gravados.³⁴

Por lo que la traslación es el momento en el cual se transmite el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro

3.- La incidencia es el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo. Su renta o su capital, se disminuye definitivamente con esa carga. A esa persona se le llama incidido, por vía indirecta, cuando ha recibido la carga trasladada, y en vía directa si una vez percutido no la ha trasladado.³⁵

De lo anterior se concluye, que la incidencia es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.

³³ Ibidem. págs. 396 y 397.

³⁴ GRIZZIOTTI, Benvenuto, Principios de Ciencia de las Finanzas, Traducción Español, Depalma, 1959. pág. 34.

³⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, decimoséptima edición, Porrúa, México, 1992. pág. 398.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en comento fue publicada el 29 de diciembre de 1978, se formaba de 46 artículos, actualmente se integra con nueve capítulos a saber:

Capítulo 1. Disposiciones Generales.

Capítulo II. De la Enajenación.

Capítulo III. De la Prestación de Servicios.

Capítulo IV. Del Uso o Goce Temporal de Bienes.

Capítulo V. De la Importación de Bienes y Servicios.

Capítulo VI. De la Exportación de Bienes y Servicios.

Capítulo VII. De las Obligaciones de los Contribuyentes.

Capítulo VIII. De las Facultades de las Autoridades.

Capítulo IX. De las Participaciones de las Entidades Federativas y Transitorios.

El reglamento de Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de febrero de 1984, se conformaba de los mismos capítulos que la Ley, cuya vigencia fu a partir del 1o. de marzo de 1984.

Así mismo el 30 de junio de 1988 se publica un nuevo reglamento cuya vigencia e iniciaría el 16 de junio del mismo año, posteriormente el 15 de mayo de 1990 se da a conocer un nuevo reglamento cuya vigencia inicia el 16 de mayo de 1990. Actualmente el Reglamento vigente es el publicado el 31 de marzo de 1992 cuya vigencia es a partir del 1o. de mayo de 1992.

Al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado fueron abrogados los siguientes impuestos:

- impuesto sobre ingresos mercantiles.
- impuesto sobre reventa de aceites y grasas lubricantes.

- impuesto sobre compra-venta de primera mano de alfombras, tapetes y tapices.
- impuesto sobre despepite de algodón en rama.
- impuesto sobre automoviles y camiones ensamblados.
- impuesto sobre el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo interior del país.
- impuesto a la producción de cemento.
- impuesto sobre cerillos y fósforos.
- impuestos sobre compra venta de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras.
- impuesto sobre llantas y cámaras de hule.
- impuesto a las empresas que explotan estaciones de radio o de televisión.
- impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo.
- Ley de compra venta de primera mano de artículos de vidrio o cristal.
- impuesto sobre portes y pasajes.
- impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles.
- impuesto sobre el uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz.
- impuesto sobre la explotación forestal.
- impuesto y derechos a la explotación pesquera.

Sus principales características son:

- se financia el gobierno.
- se acredita el impuesto pagado en la etapa precedente
- disminuye la evasión fiscal.
- Es neutral respecto a la competencia.
- su impacto económico es conocido.

- Favorece la exportación de productos.
- nivela fiscalmente el precio de los productos importados.
- el iva no forma parte del valor de los bienes o servicios gravados por la Ley; por lo tanto, no se considera violatorio de los precios o tarifas.
- se causa en todas las etapas económicas.
- grava actos o actividades netos.

Cabe mencionar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 1990 y parte de 1991 gravaba los actos o actividades a diversas tasas a saber:

1.- Exentos

- a) En enajenaciones.
- b) En prestación de servicios.
- c) En el uso o goce temporal de bienes.

2.-Tasa 0%

- a) En enajenación;
- b) En prestación de servicios independientes.
- c) En el otorgamiento del uso o goce de bienes;
- d) En la exportación de bienes o servicios.

3.-Tasa del 6%

- a) En enajenación y exportación

4.- Tasa del 10%. aplicada a la enajenación de alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no se cuente con instalaciones para su consumo

En noviembre de 1991 la ley del Impuesto al Valor Agregado sufre reformas donde sólo se establece una tasa general del 10%, desapareciendo las tasas del 6%, 15% y 20%, cuya vigencia fue partir del 11 de noviembre del citado año. El 27 de marzo de 1995 se modificó la referida ley fijando una tasa general del 15% en vigor a partir del 1o. de abril del mismo año.

1.4.3. Impuesto al activo.

En la Ley de Ingresos de la Federación, vigente para el año de 1989, se incorpora un nuevo impuesto, denominado impuesto al Activo, con el objeto de que el Erario Federal se allegue de ingresos adicionales, ya que la gran mayoría de éstos habían venido presentando sus declaraciones con pérdida y, en consecuencia, sin pago de impuestos.

A fin de dar un concepto de lo que es el impuesto al activo diremos que es el conjunto de recursos, bienes, derechos, y valores que posee una persona o entidad empresarial, que forma su estructura económica y que son necesarios para desarrollar el fin establecido por los mismos.

La economía mexicana ha tenido que enfrentar momentos de adversidad que han repercutido en forma directa en nuestra economía, debilitando con ello la fortaleza económica del país, y lo más importante, se ha deteriorado de manera alarmante el nivel de vida de las familias mexicanas de escasos recursos.

No obstante los avances logrados estructuralmente que hacen menos vulnerable a nuestra economía, es apremiante seguir profundizando en este propósito y en la corrección de los desequilibrios de las finanzas públicas y la distribución del ingreso.

El impuesto al activo se crea con el objeto de incorporar un nuevo impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta. Dicho impuesto se concibe como un gravamen a cargo de las empresas residentes en México o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, mismo que grava con

una tasa del 2%, el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales.

En 1989 la contribución se causaba por ejercicios, con la obligación de aceptar dos pagos provisionales cuatrimestrales y uno trimestral, calculado sobre el activo neto de las empresas del último ejercicio regular, actualizado por un factor calculado sobre la inflación en el periodo que comprende los seis últimos meses de dicho ejercicio, evitando con ello distorsiones financieras a favor o en contra de los sujetos de la relación tributaria

Como ya se dijo es un impuesto complementario al impuesto sobre la renta a las actividades empresariales por lo que se propone establecer que una cantidad equivalente a este último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto al ejercicio, se pudiera acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres últimos ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que por este gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementado su carga impositiva

Asimismo la ley del impuesto propuso que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio, concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente

El impuesto al activo de ninguna manera se propone aplicar una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tiene que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su

cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad.

En virtud de lo señalado y considerando que los elementos para determinar la base del impuesto se obtiene el cálculo de la base del impuesto sobre la renta en el régimen general contenido en la ley que regula dicho impuesto, se excluye del cálculo del impuesto a quienes paguen el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o no tengan trabajadores a su servicio, lo cual obedece a que si están en dichos regimenes es porque no tienen capacidad administrativa suficiente

Igualmente se excluye de este impuesto a las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto a sus actividades empresariales y porque, en el caso de las segundas no son contribuyentes del impuesto sobre la renta.³⁶

Así y a manera de resumen este impuesto entró en vigor el 1o. de enero de 1989, llamado como ya se dijo anteriormente impuesto al activo de las empresas. Es un impuesto que nace para gravar la tenencia de los activos de las empresas, sin embargo posteriormente se hace extensivo para quienes otorgan el uso y goce temporal de bienes, es decir, quienes den en arrendamiento, concibiéndose como un impuesto complementario del impuesto sobre la renta, pretendiendo con ello generar ingresos adicionales importantes

³⁶ Iniciativa de Reformas a la Ley del Impuesto al Activo, noviembre de 1988.

para el erario federal y a su vez regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El 28 de diciembre de 1995 la Ley del Impuesto al Activo sufre modificaciones importantes ya que la tasa de gravamen se ve disminuida del 2% a 1.8%, entrando en vigor dicha reforma el 1o. de enero de 1995.³⁷

La Ley del Impuesto al Activo actualmente consta de 14 artículos y sus transitorios.

1.4.4. Impuesto especial sobre producción y servicios.

Cabe mencionar que el avance logrado en materia de impuestos especiales durante la presente administración ha sido notable, se constituye como una acción global en la cual se distinguen los constantes esfuerzos por adecuar la política fiscal a las características contemporáneas del desarrollo económico de nuestro país

Con la creación de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se abrogaron una serie de disposiciones jurídicas: Ley del Impuesto sobre Seguros, Ley del impuesto sobre Ventas de Gasolina, Ley del impuesto sobre Tabacos Labrados y la Ley del Impuesto sobre compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos.

Por otro lado quedaron derogadas las leyes que a continuación se señalan:

³⁷ BARRON MORALES, Alejandro, Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo de 1994, adiciones fiscales. ISEF. S.A. México, 1994.

Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, y la ley Federal del Impuesto a las Industrias de Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.

De esta manera se sistematizan y simplifican los impuestos especiales a que se refiere ésta Ley, a fin de recopilar y hacer congruentes entre sí las leyes fiscales que regulan el sistema impositivo relacionados con los impuestos internos.

Tratándose de importaciones queda establecido que el impuesto debe efectuarse directamente en la aduana correspondiente, coincidiendo los plazos de pago y los periodos de entero de este gravamen, con los de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En el caso de la devolución de bienes enajenados y del otorgamiento de descuentos y bonificaciones, se establece la misma consecuencia fiscal que se expresa en el ordenamiento jurídico del impuesto al valor agregado.

Se mejora la estructuración de los impuestos especiales, en este sentido, conforme a una legislación fiscal sistematizada, en la cual se otorga confianza al contribuyente y se facilita la fiscalización de los gravámenes que este ordenamiento jurídico contempla.

Por otra parte las disposiciones establecidas en esta ley no alteran la carga fiscal en forma alguna que perjudique al contribuyente; al contrario algunas de ellas la reducen, como es el caso por ejemplo, de los productos de jarabes que sean utilizados como materia prima para ser enajenados en envases abiertos, utilizando aparatos eléctricos o mecánicos.

Asimismo destacan, como un caso especial, las aguas envasadas y refrescos; en donde hay una disminución de la tasa de imposición, pero la carga fiscal se mantiene por el hecho de que la base es mas amplia.

La simplificación antes expuesta redundaba en beneficio del contribuyente y sin duda alguna se basa en la confianza en él, permitiendo eliminar algunos controles físicos anacrónicos y fundar la tarea de fiscalización en la contabilidad del contribuyente y en los controles que requiere la elaboración de los productos.

De los rasgos más importantes que configura la Ley, cabe destacar que dicho impuesto grava las enajenaciones e importaciones de ciertos bienes, así como la prestación de determinados servicios.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980. Debido a la modernización fiscal es conveniente señalar que el avance logrado en materia de impuestos especiales ha sido notable. El impuesto especial sobre producción y servicios grava la enajenación e importación de ciertos bienes, así como la prestación de determinados servicios, los elementos principales de este impuesto es gravar la primera enajenación o en su caso la importación, así como la prestación de servicios siendo conveniente resaltar que este impuesto grava la primera etapa de comercialización de los bienes, es decir, que una vez importados los bienes, por la primera enajenación que de ésta se realice ya no se pagará el impuesto.³⁸

El art. 1o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece "Están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes".

I.- La primera enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta ley.

³⁸ Iniciativa de Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios.

II.- La prestación de los servicios señalados en esta ley.

La Ley del Impuesto sobre producción y servicios se estructura de la siguiente manera:

Capítulo I. Disposiciones Generales.

Capítulo II. De la Enajenación.

Capítulo III. De la Importación de Bienes.

Capítulo IV. De la Prestación de Servicios.

Capítulo V. De las Obligaciones de los Contribuyentes.

Capítulo VI. De las Facultades de las Autoridades.

Capítulo VII. De las Participaciones a Entidades Federativas.

Transitorios.

1.5 Acreditamiento .

Es la acción de aceptar, de dar crédito o de admitir la validez de una deducción, se pueden acreditar los impuestos o cantidades equivalentes a éstas, pagadas en moneda extranjera, considerándola al tipo de cambio vigente.

A fin de poder esclarecer un poco el concepto de acreditamiento es necesario hacer referencia a la compensación como una figura fiscal, de tal manera que de conformidad con el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación se infiere que el acreditamiento es diferente a la compensación.

En primer término, la compensación opera sobre toda clase de contribuciones en tanto que el acreditamiento sólo es aplicable a impuestos y, en segundo, en que el acreditamiento es posible sobre cantidades equivalentes

a los impuestos pagados en moneda extranjera, la compensación no admite equivalencias en tales monedas.

Una tercera distinción deriva de lo previsto por el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación. En este precepto se prevé la posibilidad de acreditar los estímulos fiscales contra las cantidades que están obligados a pagar los contribuyentes que deban hacerlo mediante declaración periódica. La compensación opera sobre contribuciones, en tanto que el acreditamiento puede derivar de subsidios, es decir, de estímulos fiscales.

Una cuarta diferencia entre la compensación y el acreditamiento se desprende por los dos primeros párrafos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación. Este precepto señala que el acreditamiento mediante la existencia de comprobantes solicitados al adquirir bienes o servicios está condicionado a que el adquirente o usuario se cerciore de que el nombre, denominación o razón social y registro federal de contribuyentes de quien aparece en las mismas sean correctos, de ello se infiere que el acreditamiento está condicionado a determinadas formalidades de controles y vigilancia para hacerse efectivo, en tanto que la compensación no implica tales formalidades documentales ni de vigilancia para obtenerla.

La diferencia esencial estriba en que la compensación, es un intercambio de derechos y de obligaciones recíprocas, en tanto que el acreditamiento es una simple deducción de impuestos.

Este último señalamiento se corrobora al observar las diferentes leyes impositivas, por ejemplo, La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 6o. permite que un residente en México, pueda acreditar el impuesto pagado en el extranjero contra el que corresponda en México aplicando el procedimiento para determinar la proporción de dicho acreditamiento.

En consecuencia debe advertirse, con toda claridad, por la referencia de los artículos de las principales leyes que aluden al acreditamiento, que éste es una mera deducción impositiva, a diferencia de la compensación que es un intercambio de derechos y obligaciones en reciprocidad.³⁹

1.6. Bonificación fiscal

Derivado del Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, en el Diario Oficial de la Federación, publicado el 3 de diciembre de 1993, destaca entre otros el acuerdo para mejorar la equidad del sistema tributario, estableciendo una reducción del impuesto de los trabajadores, mediante el otorgamiento de un crédito al salario, mismo que será restado del impuesto a cargo del trabajador. En caso de que el crédito al salario sea mayor que el impuesto, la diferencia se entregará en efectivo a los mismos dicha cantidad se llamada bonificación fiscal.

A partir del primero de octubre de 1993, se modifica el mecanismo de acreditamiento contra el impuesto aplicable a las personas físicas. Estarán obligados a su aplicación todos los patrones que efectúen retenciones a sus trabajadores por concepto de sueldos y salarios

Dicho crédito no será aplicable a quienes perciban ingresos por concepto de:

1.- Primas de antigüedad, retiros e indemnizaciones u otros pagos por separación, que reciben los empleados y trabajadores al término de su relación laboral.

2.- A los que perciban ingresos que se asimilen a salarios como son:

³⁹ DIEP DIEP, Daniel, Fiscalística, tomo II, Cedrus Libani, San Luis Potosí, 1991, págs. 630, 631y 632.

a) Rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los integrantes de sociedades o asociaciones civiles

b) Honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales y

c) Honorarios asimilados a salarios

En los casos anteriores, en lugar de aplicar el crédito al salario aplicarán el crédito general, de conformidad con el artículo 141-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las cantidades que resulten a favor del trabajador no se considerarán para determinar la proporción de subsidio acreditable, y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución.

La bonificación fiscal, figura regulada por la Ley del Impuesto sobre la Renta, creada para beneficiar al trabajador incrementando su salario hasta de 7.5% hasta un 10%, y que no forma parte del ingreso gravado para el trabajador, se define de la siguiente manera es un mecanismo mediante el cual los trabajadores de menores ingresos o recursos pagarán menos impuestos y se verá incrementado su ingreso disponible

La bonificación fiscal incrementa el ingreso disponible de los trabajadores que ganan hasta cuatro salarios mínimos, siendo un beneficio mayor para aquellos de menores ingresos. de esta manera, los trabajadores de un salario mínimo, además de continuar exentos de impuestos podrán recibir un incremento en su ingreso de un 7.5% hasta un 10%, dependiendo del nivel de prestaciones sociales que reciban, lo anterior se aplicara también a trabajadores de dos salarios mínimos. El ingreso del trabajador se verá incrementado en efectivo, y se entregará por el patrón a éste conjuntamente con el pago de su salario. Así tenemos que el crédito al salario trae como consecuencia la

bonificación fiscal, esto es, que si el impuesto del trabajador es menor al crédito al salario éste tendrá derecho a la devolución en efectivo de la diferencia que exista entre el impuesto y el crédito al salario, la cual ya se apuntó, no formará parte del ingreso gravado ni para determinar la proporción de subsidio que establece el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De tal suerte que el patrón podrá acreditar estas diferencias entregadas a los trabajadores contra los impuestos que esté obligado a pagar, por otro lado, si el patrón no lo entregara en efectivo a los trabajadores con derecho a él, la única sanción sería la no deducción de los salarios pagados a los trabajadores.⁴⁰

La Ley de Reducciones Impositivas en el Pacto para la Estabilidad la Competitividad y el Empleo estableció en su artículo 80-B "Las personas que hagan pagos que sean ingresos para el contribuyente de los mencionados, en el primer párrafo o la fracción 1 del artículo 78, salvo en el caso del sexto párrafo siguiente a la tarifa del artículo 80 de esta Ley, calcularán el impuesto en los términos de este último artículo aplicando el crédito al salario mensual que resulte conforme a lo dispuesto en los siguientes párrafos, en lugar del acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo siguiente a la tarifa del artículo 80 mencionado.

Las personas que efectúen retenciones por los pagos a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, acreditarán contra el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes, en los términos del artículo 80 disminuido con el monto del subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 80-A de esta Ley por el mes de calendario de que se trate, el crédito al salario mensual que se obtenga de aplicar la siguiente tabla:

⁴⁰ Folleto publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el año de 1993.

TABLA

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		Crédito al Salario mensual
Para ingresos de N\$	Hasta ingreso de N\$	
0 01	650 72	73 20
650 73	867 62	68 87
867 63	1084 53	58 56
1084 54	1301 43	53 79
1301 44	1518 34	49 45
1518 35	1735 24	44 68
1735 25	en adelante	43 38

Las cantidades establecidas en la tabla anterior se actualizarán trimestralmente en los términos del artículo 70-C de esta Ley. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo y publicará la tabla actualizada en el Diario Oficial de la Federación.

En los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo, el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 80 de esta Ley disminuido con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga conjuntamente con el pago por salarios por el que se haya determinado dicha diferencia. El retenedor podrá disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo, conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del crédito al salario mensual no se considerarán para determinar la proporción de subsidio acreditable a que se refiere el artículo 80-A de esta Ley y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado. . . .⁴¹

⁴¹ Diario Oficial de la federación de fecha 3 de diciembre de 1993. págs. 7, 8, y 9.

Por lo anteriormente expuesto y como se puede observar la bonificación fiscal es un beneficio para los trabajadores; el Gobierno Federal para proteger a quienes obtienen un ingreso menor de cuatro salarios mínimos crea esta figura que permite el acreditamiento de las cantidades que de acuerdo a la tabla anterior les corresponda, devolviendo en su caso, las cantidades que resultarán a su favor. Por lo que en disposiciones transitorias de la ley en cuestión, en su artículo quinto, fracción cuarta estableció "quienes hagan las retenciones a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a los contribuyentes de los que sean mencionados en el artículo 80-B de la misma, deberán determinar el impuesto a cargo de dichos contribuyentes en sus pagos mensuales, así como el impuesto anual a su cargo correspondiente al ejercicio 1993, conforme a lo dispuesto en esta fracción. Para estos efectos, las reformas y adiciones a los artículos 24, fracción V, segundo párrafo; 25, fracción 1, segundo párrafo; 81; 83; 83-A, 119-E, fracción XIII; 136, fracción VII, segundo párrafo, y 137, fracción I, así como la adición del artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta serán aplicables a partir del 1o de octubre de 1993.

Las personas que realicen pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario a que se refiere el artículo 80-B de la Ley citada deberán entregarles las cantidades que, en su caso, resulten a su favor al aplicar lo dispuesto en el citado artículo a partir del 1o de octubre de 1993, a mas tardar en la fecha en que realicen el primer pago por concepto de salarios una vez transcurridos sesenta días naturales contados a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la presente ley. Para estos efectos, la tabla que se aplicará para efectuar los cálculos a que se refiere este párrafo será la que a continuación se establece, de acuerdo con el área geográfica del contribuyente, en lugar de la contenida en el artículo 80-B citado". Para los efectos de este punto la tabla aplicable de la que nos establece el párrafo anterior se especificará en otro de los puntos del presente trabajo.

2. Antecedentes en México de la bonificación fiscal.

2.1. Política Fiscal (1989 - 1995).

Con el fin de explicar la política fiscal como antecedente de la bonificación fiscal (crédito al salario), se analizarán los planes de ejecución que se llevaron a cabo de conformidad con el Plan Nacional de Desarrollo de la pasada administración y parte de la actual, iniciando con el plan de ejecución de 1989 y concluyendo con el de 1995, situándose en las acciones que se ejecutaron para cada uno de los años que se analizarán así como los resultados obtenidos en los mismos

La política tributaria y de precios y tarifas de los bienes y servicios que ofrece el sector público tiene como finalidad inmediata y fundamental proveer de recursos al propio sector para financiar sus actividades. Al mismo tiempo, estas políticas apoyaron la estabilidad de precios en el marco de la concertación social. La determinación de las tasas impositivas y los precios y tarifas públicos serán compatibles con la evolución de los salarios, el nivel general de precios y el tipo de cambio, en el contexto de la estrategia para consolidar el abatimiento de la inflación

Además de recaudar recursos suficientes y apoyar la estabilidad, la política de ingresos promoverá una mejor distribución del ingreso y del bienestar, así como la eficiencia económica mediante una adecuada determinación de precios y el uso racional de los recursos escasos, renovables y no renovables, que administra el sector público. En una economía abierta a la competencia exterior, los impuestos y los precios públicos deben permitir que los productores nacionales compitan adecuadamente con los extranjeros. Las tasas impositivas y los precios internacionales de los bienes que comercia el

sector público serán un punto de referencia básica para el diseño de la política de ingresos.⁴²

En 1989 la política fiscal tiene como uno de sus propósitos fundamentales combinar la ampliación de las bases tributarias de los distintos impuestos y del número de contribuyentes con menores tasas impositivas. Para ello, se continuó con el proceso de racionalización de las bases especiales de tributación, con el fin de adecuar el sistema tributario a la realidad de cada sector y ligar el impuesto sobre la renta de cada empresa con su capacidad de pago. Además en los diversos impuestos se continuó con la eliminación de tratamientos preferenciales no justificados, con el propósito de disminuir las distorsiones que propician en el proceso de asignación de recursos.

También avanzó de manera paulatina y concertadamente, la desgravación del impuesto sobre la renta a personas físicas para restablecer la equidad del sistema tributario. Disminuirán las tasas marginales que hasta ahora no lo han hecho con el objeto de alentar el esfuerzo productivo. Con este propósito, se amplió la base de contribuyentes y se revisó el tratamiento a diferentes conceptos que hasta ahora han servido como fuente de evasión a ciertos grupos.

El impuesto sobre la renta de las empresas siguió estimulando la reinversión de las utilidades. Asimismo, la aplicación de la base de este impuesto con la introducción de conceptos que permiten un mejor control del mismo, ayudó a que la base alcanzara un nivel comparable al de las economías con que se efectúa la mayor parte del comercio exterior del país.

Para lograr la reducción de las tasas impositivas y de las distorsiones por la elusión y evasión fue necesario realizar un combate a fondo

⁴² Plan Nacional de Desarrollo 1988-1994, Poder Ejecutivo Federal, Talleres Gráficos de la Nación, México, 1989. pág. 58.

contra estas prácticas indeseables. Se ampliaron y mejoraron los procesos de auditoría y vigilancia del pago de impuestos, se avanzó en la simplificación de disposiciones y trámites, y se asesoró al contribuyente en el pago de sus contribuciones, para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. La prioridad fue la prevención, no el castigo; pero se impuso el interés público sobre la práctica de acciones delictivas que dañan al erario y a la sociedad.

Para erradicar la elusión fiscal se eliminarán imprecisiones, vacíos y tratamientos diferenciales injustificados en los ordenamientos fiscales que propician comportamientos no deseados de los contribuyentes, con el fin exclusivo de reducir su carga impositiva. La elusión tiene efectos casi tan nocivos como la evasión y surge de los defectos en las normas y procedimientos fiscales, que deben ser corregidos.

La evasión de impuestos incide en mayores tasas para los contribuyentes cumplidos. La meta prioritaria de la administración tributaria será el combate a la evasión con el apoyo de la sociedad, que demanda la erradicación de estas prácticas. La información cruzada de los contribuyentes servirá para detectar omisiones de ingresos y se promoverá y facilitará el registro voluntario de causantes.⁴³

El plan propuso la modernización del país como estrategia necesaria para promover, en el México de hoy, la consecución de los objetivos de justicia, democracia y bienestar social. Para ello, se conjugó la acción de la sociedad y del Estado en torno a tres acuerdos nacionales a saber:

- 1.- Ampliación de la vida democrática.
- 2 - Recuperación económica con estabilidad de precios.
- 3 - Mejoramiento productivo del nivel de vida.

⁴³ Ibidem, pág. 59.

En las relaciones con el exterior, se adoptó una política para garantizar la soberanía, la seguridad social y la promoción de los intereses de México en el mundo. Los esfuerzos comunes se encausaron al cumplimiento de la estrategia de desarrollo dentro del Sistema Nacional de Planeación Democrática.

"Las acciones fueron con las congruentes con el Plan. Los resultados alcanzados indican que se marcha en la dirección y con la oportunidad que demanda la Nación. Las medidas adoptadas han permitido avanzar en la recuperación del crecimiento económico con estabilidad de precios, lo cual conduce en superar en forma gradual, pero firme, los rezagos en materia de empleo y bienestar social. Se avanzó en la consolidación del abatimiento de la inflación, se crearon las condiciones requeridas para ampliar los recursos destinados a la inversión y se dieron pasos sustantivos a fin de modernizar la planta productiva".⁴⁴

Dado que las condiciones económicas del año 1989 eran diferentes a las actuales se podría decir que las acciones antes mencionadas contempladas en el Plan Nacional de Desarrollo se habían ejecutado de conformidad con el mismo llegándose a una estabilidad y recuperación económica que en su momento fue lo suficientemente adecuada para dichos planes y, por tanto, se cumplió con dicho plan.

El esfuerzo de disciplina fiscal y monetaria del sector público se constituyó en elemento fundamental para la consolidación de los mecanismos de concertación, lo cual propició la confianza necesaria de los agentes económicos para promover la estabilidad macroeconómica. Los resultados

⁴⁴ Primer informe de ejecución 1989 del Plan nacional de Desarrollo 1989-2000, Editorial Coordinación de Apoyo Gráfico de la Presidencia de la República, México, 1990, Introducción XIX.

fueron positivos, al fortalecerse el saneamiento de las finanzas públicas, con un mayor nivel de ahorro real del sector público.

La política de ingresos públicos se orientó a proveer de recurso al sector público, a fin de permitir el sano financiamiento de sus actividades e incidir positivamente en la estabilidad de precios y el crecimiento económico. Asimismo tuvo el propósito de garantizar la competitividad internacional del sistema tributario para permitir a la economía nacional enfrentar su apertura de circunstancias con el comercio exterior y lograr un tratamiento fiscal más equitativo a los contribuyentes. Por ello, se llevó a cabo una profunda reforma fiscal para fortalecer la captación de ingresos no petroleros. Con estos propósitos se plantearon la ampliación de la base gravable y la reducción de las tasas impositivas, para asegurar una contribución mínima de todas las empresas en la recaudación, así como la modernización y la simplificación de la administración fiscal a fin, de hacer más efectivo el combate a la elusión y evasión fiscales.⁴⁵

Los resultados favorables de estas políticas apoyaron la estabilidad macroeconómica e incrementaron la eficiencia y equidad del sistema tributario. En relación con el impuesto sobre la renta (ISR), la política fiscal estableció medidas correctivas contra la evasión y elusión fiscal, y promovió la equidad tributaria, a través del impuesto al activo de las empresas y la eliminación del régimen de transición de las sociedades mercantiles y de deducciones aplicables a las mismas.

Paralelamente, se redujo la tasa de gravamen de las empresas, de 39.2 por ciento en 1988 a 37 por ciento en 1989, lo que nos acercó cada vez más a los niveles de nuestros principales socios comerciales. Asimismo, se autorizó el 100 por ciento de deducción inmediata a las inversiones realizadas fuera de las zonas conurbadas del Distrito Federal, Monterrey y Guadalajara.

⁴⁵ Ibidem, pág. 26.

Por otra parte, las tasas marginales de gravamen a las personas físicas se redujeron, con el objeto de aminorar su carga tributaria y alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y el esfuerzo productivo. La carga fiscal media sobre los contribuyentes se disminuyó, para corregir en la tarifa los efectos de la inflación. También se cambió la deducción del salario anual por el acreditamiento de 10 por ciento del impuesto a pagar. Así se alcanzó una mayor equidad en el sistema tributario.⁴⁶

La política del impuesto sobre la renta propició un importante aumento de la recaudación, la que se incrementó 13.6 por ciento en términos reales en 1989. Este resultado muestra los esfuerzos de fiscalización y recaudación realizados, la simplificación de leyes y trámites, y el mayor cumplimiento de las obligaciones por parte de los causantes.

En cuanto al impuesto al valor agregado, se incorporó a la Ley del Impuesto al Valor Agregado la tasa del cero por ciento para medicinas y alimentos procesados, y se completó la incorporación de los servicios en la zona fronteriza a la tasa general del 15 por ciento. El aumento de la recaudación por este concepto (8 por ciento real), refleja también la mejor administración tributaria alcanzada por las entidades federativas.⁴⁷

Durante 1990 sociedad y Estado ratificaron su decisión de cambiar y modernizarse para fortalecer la soberanía, la seguridad nacional y la defensa de los intereses de México en un mundo que experimenta profundas transformaciones. El cambio creó condiciones más favorables para la realización de los propósitos de los tres acuerdos nacionales antes mencionados.

⁴⁶ *Ibidem*, pág. 27.

⁴⁷ *Ibidem*, pág. 28.

La unidad y la solidaridad de la sociedad permitió que el cambio se efectuará con orden y en los tiempos que convienen al interés nacional. Se vivió una renovada confianza en México que prevalece en el ámbito general de la vida nacional. El empeño de todos los sectores y grupos dio resultados alentadores.⁴⁸

Las modificaciones fiscales ampliaron la base gravable al restringir el número de contribuyentes menores y eliminar las bases especiales de tributación. Para apoyar la competitividad internacional de la economía nacional, se redujeron las tasas del impuesto sobre la renta (ISR) aplicables a personas físicas y morales a 35 y 36 por ciento, respectivamente. El régimen fiscal de las sociedades y asociaciones civiles, y de las cooperativas de producción, se modificó para evitar que actividades similares estuvieran gravadas en forma distinta, y lograr un mayor control en las obligaciones de estos contribuyentes.

Con el fin de facilitar la transición al régimen general de los causantes que dejan de ser menores, se estableció un régimen simplificado que será permanente para los que venían tributando en bases especiales dentro del ISR, y que consiste en una contabilidad de flujo de efectivo, que no causará impuesto mientras los recursos se mantengan en la unidad productiva; adicionalmente, se creó un subestrato de contribuyentes pequeños con ingresos de hasta 300 millones de pesos en el año anterior (ahora 300 mil nuevos pesos).

Este esquema además de ser sencillo, estimula la reinversión de utilidades, favorece una transición gradual hacia la economía formal y reduce drásticamente las posibilidades de reubicar utilidades entre los diversos regímenes.

⁴⁸ Segundo informe de ejecución 1990 del Plan Nacional de Desarrollo 1989-2000, Editorial Coordinación de Apoyo Gráfico de la Presidencia de la República, México, 1991. introducción XIII.

Se estimuló el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales mediante procedimientos que simplifican el sistema impositivo y conceden un mayor plazo para la incorporación al régimen general de ley. Para combatir la evasión y elusión fiscales se modificaron diversas leyes tributarias.

Destaca la incorporación de la responsabilidad solidaria de los socios y accionistas; la actualización de los créditos y devoluciones fiscales para evitar su erosión por inflación, la reducción del número de sujetos no obligados a cubrir el impuesto al activo, la unificación de la fecha de pago y el establecimiento de una sola declaración, que incluye el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos federales, la compensación de saldos a favor en el IVA contra otros impuestos; el pago a través del sistema bancario; y el requisito de que los ejercicios fiscales deben coincidir con el año de calendario. Asimismo se adoptaron medidas de modernización y simplificación aduanera.⁴⁹

Mediante la estrategia de modernización se han realizado transformaciones en todos los ámbitos de la vida nacional, y se han abierto mayores oportunidades para que México refuerce su participación en los procesos internacionales aprovechando las condiciones propicias para su desarrollo.

Los cambios llevados a cabo reafirman la historia y tradiciones de la Nación y reconocen la realidad y posibilidades del país para seguir avanzando en la renovación de sus prácticas políticas, económicas y sociales, con instituciones sólidas y comprometidas que integran a la sociedad, expresan su diversidad y fortalezcan al Estado para enfrentar con éxito los retos del siglo XXI.

⁴⁹ *Ibidem*, pág. 27.

La continuidad y congruencia de la política económica aplicada permitieron avanzar ordenadamente en el abatimiento de la inflación y aumentar gradualmente la producción y la capacidad de la economía para crear empleos mejor remunerados y apoyar el mejoramiento productivo del nivel de vida de la población. Al finalizar el año 1991 el país registró por tercer año consecutivo un crecimiento económico real del 3.6 por ciento, mismo que es mayor al crecimiento anual de la población; se redujo la inflación anual a 18.8 por ciento, que es la tasa más baja de los últimos 13 años. Esto permitió avanzar en la generación de empleos y en la recuperación de los salarios reales de los trabajadores en algunos sectores y regiones.⁵⁰

Con la reforma fiscal se logró alcanzar una mayor competitividad internacional del sistema impositivo mexicano, en un marco de eficiencia y equidad.

Las modificaciones introducidas permitieron incrementar la captación de ingresos del sector público y una mayor generación de ahorro a partir de fuentes estables y seguras, al combinar la reducción de las tasas de algunos impuestos con la ampliación de la base impositiva y del número de contribuyentes; fortalecer la simplificación de la administración tributaria; y combatir con mayor eficacia la elusión y la evasión fiscales.

A finales de 1988 las personas físicas enfrentaban tasas impositivas hasta del 50 por ciento y las empresas del 39.2 por ciento sobre sus utilidades. La tasa máxima del impuesto sobre la renta (ISR) disminuyó paulatinamente hasta ubicarse en 35 por ciento a partir de 1990 en el caso de las personas físicas y de 1991 para las empresas; además, se redujo la base del impuesto al incorporarse ajustes por la inflación transcurrida.

⁵⁰ Tercer informe de ejecución 1991 del Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, Editorial talleres de la Coordinación de Apoyo Gráfico de la Presidencia de la República, México, 1992. Introducción

El impuesto al valor agregado se mantuvo a la tasa cero por ciento aplicable a las medicinas y los alimentos procesados que se introdujo en septiembre de 1988 adicionalmente, a finales de 1991 se autorizó la disminución de las tasas de este impuesto de 20 y 15 a 10 por ciento.

La reducción de las tasas del ISR se acompañó con la eliminación de las bases especiales de tributación. El establecimiento del régimen simplificado del ISR en 1990 constituyó un impulso importante a la transición de los causantes menores y los que venían tributando en bases especiales al régimen general de ley, a fin de eliminar tratamientos preferenciales no justificados. Asimismo, a partir de 1989 se estableció el impuesto al activo, como parte complementaria del ISR, el cual permitió asegurar el cumplimiento fiscal de todas las empresas. Con ello, se logró ampliar la base impositiva, incorporar la aportación de las personas físicas y morales que se encontraban parcial o totalmente fuera del sistema fiscal, e incrementar el nuevo de contribuyentes de 1.6 millones en 1988 a 2,7 millones en 1991, en un marco de mayor equidad.

La consolidación de las reformas introducidas al sistema impositivo, el avance en la simplificación de las disposiciones y trámites y el combate decidido a la elusión y evasión fiscales, junto con la recuperación de la actividad económica, se reflejaron en una favorable evolución de los ingresos presupuestales del Gobierno Federal, los cuales se incrementaron a un ritmo promedio anual de 6.0 por ciento real entre 1988 y 1991.⁵¹

En 1992 se lograron avances importantes en la modernización que los mexicanos llevaron a cabo en los diversos ámbitos de la vida nacional. Se amplió el ejercicio de las libertades, intensificando los procesos de

⁵¹ *Ibidem.* pág. 17.

concentración con todos los sectores del país y nutriendo las decisiones del gobierno con una mayor participación de la sociedad.⁵²

En 1992 la política de ingresos aplicada fortaleció la posición superavitaria del sector público, a través de una mayor captación de recursos que permitieron financiar de manera no inflacionaria el desarrollo de sus actividades, en congruencia con la estrategia de recuperación económica con estabilidad de precios y un contexto de mayor equidad, eficiencia y competitividad internacional del sistema impositivo mexicano.

En el marco de la reforma fiscal se continuó con la ampliación de la base gravable, la reducción de las tasas impositivas, la simplificación de trámites administrativos y con acciones de fiscalización para reducir la elusión y la evasión fiscales.

Todo ello permitió ampliar la recaudación, reorientar la carga fiscal en favor de la población de menores ingresos y propiciar una mayor eficiencia del aparato productivo nacional. Asimismo, se mejoró la situación financiera del sector paraestatal con modificaciones concertadas en los precios y tarifas de los bienes y servicios que ofrece el sector público.

Los cambios efectuados en 1992 a las distintas leyes tributarias permitieron avanzar en el propósito de incrementar la recaudación con base en la estrategia de combinar menores tasas impositivas con la aplicación de la base gravable y del número de contribuyentes. De igual manera, apoyaron el cambio estructural y la modernización de la planta productiva, mediante una mayor armonización del sistema fiscal y aduanero del país con los de sus principales socios comerciales, dando mayor seguridad jurídica a los inversionistas; los

⁵² Cuarto informe de ejecución 1992 del Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, Editorial talleres de la Coordinación de Apoyo gráfico de la Presidencia de la República, México, 1993. Introducción XI.

cambios fortalecieron el carácter redistributivo de la carga fiscal, en beneficio de la población de menores ingresos, a partir de la ampliación del subsidio en el pago del ISR, hasta un 50 por ciento del monto que deben cubrir los contribuyentes con ingresos menores a cinco salarios mínimos, la reducción y homologación de la tasa general del IVA a 10 por ciento en toda la República.

Se revisó el procedimiento administrativo para mejorar el control y cumplimiento de las obligaciones fiscales y a la vez se otorgó mayor protección jurídica a los contribuyentes en la procuración e impartición de justicia. Adicionalmente, con el propósito de disminuir el costo de administrar los impuestos para los contribuyentes, principalmente de los pequeños y medianos, en marzo se estableció el Programa Nacional de Simplificación Tributaria, el cual redujo el número de declaraciones, otorgó facilidades para el cálculo de los impuestos, reforzando la capacitación y asistencia al contribuyente, disminuyó considerablemente el número de trámites y documentos, y estableció medidas de apoyo y defensa para los causantes.⁵³

Durante el año en cuestión, el país fortaleció su política fiscal, se incrementó la participación de los sectores en dicho ámbito, lo cual implicó una mayor intervención ciudadana en su aplicación.⁵⁴

La política de ingresos correspondientes a 1993, se sustentó en tres líneas básicas de acción: fortalecer el saneamiento de las finanzas públicas, abatir el ritmo de crecimiento de los precios, y aminorar la carga tributaria de los estratos de menores ingresos. Asimismo se orientó a consolidar la competitividad internacional del sistema impositivo mexicano y a ajustar los precios y tarifas de los bienes y servicios públicos, para que los productores

⁵³ Ibidem, págs. 41,42.

⁵⁴ Quinto informe de ejecución 1993 del Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, Editorial talleres de la Coordinación de Apoyo Gráfico de la Presidencia de la República, México, 1994. Introducción General XIII.

nacionales compitan en mejores condiciones con los extranjeros, especialmente con los principales socios comerciales del país. Ello permitió lograr un sistema fiscal más eficiente y competitivo que apoya a la planta productiva nacional, y que se reforzó con ingresos extraordinarios provenientes del proceso de desincorporación de entidades públicas para impulsar el crecimiento económico y la generación de empleos; fomentar la inversión, la repatriación de capitales y la amortización de la deuda pública.

En 1993 se propuso fortalecer la recaudación sin modificar las leyes fiscales; se estableció la meta de alcanzar una evolución en los ingresos presupuestales del sector público. Lo anterior consolidó los avances logrados en los últimos cuatro años en materia de recaudación de las tasas impositivas, y de la ampliación de la base gravable y del número de contribuyentes, en un mundo de contexto de mayor simplificación y modernización de la administración tributaria.

Se intensificó la presencia fiscal mediante la centralización de funciones y el mejoramiento de los esquemas de control; además se avanzó en la simplificación de trámites y la modernización de la administración tributaria, con la introducción de sistemas altamente automatizados para el manejo de información, a fin de que cada contribuyente tenga un conocimiento más claro de sus obligaciones fiscales, y garantizar el mejor cumplimiento de las mismas. En este sentido, se crearon módulos de recepción de trámites fiscales conocidos como "buzón fiscal", los cuales se instalaron en 239 oficinas de correos en todo el país, y se establecieron 80 módulos más, a través de la concertación con agrupaciones, cámaras, colegios, confederaciones y centros comerciales. A través de estos 319 módulos se agilizó la recepción de trámites de los contribuyentes para efectuar la inscripción, apertura, fusión o cierre de establecimientos, modificaciones de situación fiscal, y los relacionados con aclaraciones de créditos fiscales, entre otros. Asimismo para apoyar el mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales se instalaron dentro de las

administraciones fiscales federales, 20 módulos más de "asistencia al contribuyente", lo que incrementó el universo a 65 módulos en toda la República, los cuales, además de prestar los servicios antes indicados, proporcionaron orientación, solución de problemas y consultas fiscales.⁵⁵

En 1994 en el saneamiento de las finanzas públicas, como premisa para fortalecer la acción económica del Estado, fue decisiva la reforma de la política de ingresos y el cambio estructural en el gasto público, lo cual permitió eliminar la crónica situación deficitaria del sector público a partir de 1992, y erradicar las presiones del financiamiento del déficit público sobre la demanda agregada, las tasas de interés y los mercados financieros.

El saneamiento fiscal del sector público provino no sólo de los ingresos extraordinarios por la venta de empresas del sector paraestatal, sino sobre todo del esfuerzo realizado para fortalecer los ingresos ordinarios del sector público, a través de una política que combinó menores tasas impositivas y un menor número de impuestos, con la ampliación de las bases tributarias de los distintos impuestos y del número de contribuyentes; asimismo, se cumplió con el principio de financiar con recursos no inflacionarios los gastos estrictamente necesarios para mejorar el bienestar social incrementar la infraestructura básica, indispensable para el sostenimiento de las actividades productivas.⁵⁶

Los cambios generados hicieron surgir nuevas necesidades y retos a vencer. Sin embargo, cada tiempo en la historia tiene sus propios retos y objetivos. Al hacer un balance final de los resultados alcanzados en el Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, puede afirmarse que las metas se

⁵⁵ Ibidem. págs. 65,66.

⁵⁶ Sexto informe de ejecución 1994 del Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, Editorial Talleres de la Coordinación de Apoyo Gráfico de la presidencia de la República, México, 1995, Introducción XV.

cumplieron y en algunos casos incluso más allá de lo previsto; no obstante, aunque en el menor de los casos, también hubo insuficiencias. En los últimos seis años prevaleció el esfuerzo por cambiar, conservando lo bueno y desarrollando la autocrítica.

Los salarios reales iniciaron una fase de recuperación a partir de 1989, permitiendo mejorar su participación en el producto interno bruto. De esta forma el cambio en la vida política, económica y social del país ha sido indispensable para acceder a niveles de mayor bienestar social; este es el principio que ha motivado y legitimado todas las acciones del Estado. En este sentido, la planeación del desarrollo ha permitido avanzar sin perder el rumbo.

A finales de 1988 el sistema fiscal mexicano era insuficiente para recaudar los recursos necesarios para apoyar la estabilidad económica, pues descansaba en un reducido número de contribuyentes, altas tasas impositivas y un gran número de impuestos; prevalecían subsidios, decretos promocionales y tratamientos preferenciales de manera generalizada, que en su conjunto lo hacía inequitativo y propiciaban distorsiones en la asignación de recursos.

Adicionalmente, la vigencia de las tasas impositivas superiores a las prevalecientes en las economías de los principales socios comerciales del país, desincentivaban el esfuerzo productivo y la inversión, la elevada retención aplicable sobre las transferencias de intereses y regalías al exterior frenaban la inversión extranjera; la falta de una red de convenios tributarios internacionales propiciaban la doble tributación, y se realizaban un número excesivo de trámites por los contribuyentes para el pago de los impuestos. Estos factores se traducían en la persistencia de la elusión y la evasión fiscales, debido a que representaban un costo excesivo y trabas innecesarias para el pago voluntario de las contribuciones que se dificultaban por el complejo proceso burocrático para hacerlo, lo que incidía negativamente sobre la capacidad de recaudación.

del Gobierno Federal para sustentar un programa permanente de gasto e inversión en infraestructura.⁵⁷

En este contexto se planteó la urgencia de reformar la política de ingresos públicos, a fin de suministrar al sector público recursos no inflacionarios para el desarrollo de sus actividades, en un marco de mayor estabilidad y crecimiento económico. Para ello a lo largo de esta administración se implementó una reforma fiscal, orientada a ser más equitativa en cuanto a la distribución de la carga fiscal y de esta manera aumentar la recaudación para el Gobierno Federal, reducir las distorsiones que inciden en las decisiones económicas de los individuos y las empresas para hacer más eficiente y equitativo el sistema tributario a nivel nacional e internacional, alentar la inversión, combatir la elusión y la evasión fiscal, y simplificar las disposiciones fiscales.

El fortalecimiento de los ingresos públicos ordinarios se sustentó en una profunda reforma fiscal que se basó en tres vertientes fundamentales: reducción significativa de las tasas impositivas y eliminación de diversos gravámenes; ampliación de la base tributaria de los distintos impuestos y del número de contribuyentes, y simplificación y modernización de la estructura y procedimiento administrativo para facilitar el pago oportuno de los impuestos.

Desde el inicio de esta administración se avanzó en la desgravación de impuestos para restablecer la equidad del sistema tributario y alentar el esfuerzo productivo. De 19 impuestos federales que existían en 1988, actualmente son menos de la mitad. Esta eliminación de impuestos se acompañó de una reducción importante de las tasas impositivas.⁵⁸

⁵⁷ Ibidem, pág. 79.

⁵⁸ Ibidem, pág. 88.

Con el objeto de evitar que la reducción y eliminación de tasas impositivas se tradujera en una disminución de la recaudación tributaria, fue necesario elevar la base gravable mediante la aplicación de tres líneas de acción: reducir la elusión y la evasión fiscales; incorporar al sector informal de la economía al padrón formal de contribuyentes; y modernizar la operación del sistema fiscal para simplificar las disposiciones fiscales y facilitar su cumplimiento.

Para combatir la elusión y evasión fiscales, en 1989 se introdujo el impuesto al activo de las empresas, con una tasa del 2 por ciento, como un impuesto complementario del ISR. En 1990, a fin de eliminar los tratamientos preferenciales no justificados, desapareció el régimen de bases especiales de tributación y el régimen de contribuyentes menores. En contra parte se creó un régimen fiscal simplificado que representó un mecanismo sencillo para determinar el impuesto aplicable a los contribuyentes con capacidad administrativa limitada. Estas acciones al combinarse con el fortalecimiento de los procesos de auditoría y vigilancia, la simplificación de disposiciones y trámites, y el asesoramiento a los contribuyentes, permitieron la ampliación de la base tributaria de los distintos impuestos, y el incremento de los contribuyentes activos distintos de los trabajadores asalariados de 1.76 millones en 1988 a 5.66 millones a septiembre de 1994.

La modernización de la administración tributaria fue fundamental para consolidar los esfuerzos realizados. La presencia fiscal aumentó a través de la descentralización de funciones y el perfeccionamiento de los mecanismos de control. Con el propósito de lograr una distribución más equitativa de la carga fiscal en favor de los trabajadores de menores ingresos, así como fortalecer la situación financiera de las empresas y contribuir al mantenimiento de la planta productiva y el empleo, en el marco de los acuerdos tomados en octubre de 1993 en la renovación del Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el

Empleo, se reformaron diversas leyes fiscales en beneficio de los contribuyentes.

Dentro de las modificaciones de carácter fiscal adoptadas en la concertación del Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo de octubre de 1993, se dan apoyos a la recuperación del poder adquisitivo de los trabajadores modificándose el mecanismo del acreditamiento de impuesto sobre la renta para las personas físicas, a fin de elevar el ingreso disponible de los trabajadores que perciben menos de cuatro salarios mínimos. Estos beneficios son proporcionalmente mayores para los trabajadores que se ubican en estratos de ingresos más bajos.

Se estableció para los trabajadores con percepciones de un salario mínimo, un incremento entre el 7.5 y 10.8 por ciento en su ingreso disponible. Este beneficio estará en función de la proporción que representen las prestaciones sociales en su ingreso total.

Los trabajadores que perciban ingresos inferiores a dos salarios mínimos no pagarán impuesto sobre la renta.

Las reformas fiscales que se realizaron en el transcurso de la administración en comento han permitido reducir las tasas impositivas, ubicándolas a niveles similares, y en algunos casos inclusive inferiores, con respecto a las que prevalecen en las economías de los principales socios comerciales del país, garantizando con ello la competitividad internacional del sistema impositivo mexicano.⁵⁹

Ahora nuestro país cuenta con un sistema impositivo más justo, equitativo, eficiente y competitivo, que fortalece la recaudación fiscal del

⁵⁹ Ibidem. págs. 90, 91.

Gobierno Federal, al tiempo que contribuye a mejorar el poder adquisitivo de la población de menores ingresos, fomentar el empleo y la producción. La reducción de las tasas impositivas, la ampliación de la base gravable, la simplificación en el pago de los impuestos, y el mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes derivaron en un crecimiento de los ingresos públicos, lo que combinado con la adecuada política de gasto hizo posible canalizar mayores montos al gasto social y a la inversión en infraestructura.⁶⁰

El continuo incremento de la productividad, y la reducción de la inflación son factores que permitieron una recuperación gradual y sostenida de las remuneraciones de los trabajadores. Al aumento de las percepciones reales contribuyó el Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo firmado en octubre de 1993, en el cual se estableció un incremento salarial igual a la inflación esperada y la inclusión de un bono con base en la productividad a nivel de empresas y centros de trabajo. Esta nueva mecánica para la fijación de las remuneraciones constituye un incentivo para la elevación de la productividad y a su vez, es el eje para el mejoramiento del nivel de vida de la población.⁶¹

La política en la administración de Zedillo Ponce de León se basa en cinco objetivos fundamentales:

1. Fortalecer el ejercicio de la soberanía nacional, como valor supremo de nuestra nacionalidad y como responsabilidad primera del Estado Mexicano.
2. Consolidar un régimen de convivencia social regido plenamente por el derecho, donde la ley sea aplicada a todos por igual y la justicia sea la vía para la solución de los conflictos.

⁶⁰ Informe de labores 1993-1994, Editorial talleres de la Coordinación de Apoyo Gráfico de la Presidencia de la República, México, 1994. Presentación.

⁶¹ *Ibidem*. pág. 15.

3. Construir un pleno desarrollo democrático con el que se identifiquen todos los mexicanos y sea base de certidumbre y confianza para una vida política pacífica y una intensa participación ciudadana.

4. Avanzar a un desarrollo social que propicie y extienda en todo el país, las oportunidades de superación individual y comunitaria, bajo los principios de equidad y justicia

5.- Promover un crecimiento económico vigoroso, sostenido y sustentable en beneficio de los mexicanos.

Se postula un objetivo esencial el construir un desarrollo democrático que consolide la organización de la Nación como una República representativa y federal; que perfeccione la democracia como forma de gobierno, como valor supremo de la política y como todo un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo

Con vistas al siglo XXI, se debe lograr un crecimiento vigoroso que fortalezca la soberanía nacional, extienda el bienestar de los mexicanos, sea el sustento de una democracia plena, y genere los recursos para atender rezagos y procurar la equidad y la justicia

Se pretende observar una estricta disciplina fiscal, procurar una política cambiaria que aliente en conjunción de otras políticas al sector exportador; adoptar una política monetaria que contribuya a la estabilidad de precios, y asegurar una coordinación adecuada entre las autoridades hacendarias y financieras para garantizar la congruencia de las políticas, medidas y acciones⁶²

⁶² Plan Nacional de Desarrollo 1994-2000, Editorial talleres de la Coordinación de Apoyo Gráfico de la Presidencia de la República, México, 1995. Introducción págs. X, XII, XIII y XIV.

Para el financiamiento adecuado y solvente de sus actividades, el gobierno debe recurrir a los impuestos. Para la sociedad, es preferible que se acuda a fuentes eficientes y explícitas de financiamiento que al más injusto e ineficiente de todos los impuestos: el impuesto inflacionario. Pero no basta con que el gobierno financie de manera responsable y transparente su actividad, mediante un sistema fiscal financieramente solvente. El sistema tributario debe también evitar que los impuestos se conviertan en obstáculo para la actividad económica y para la generación de empleos productivos y bien remunerados. Para ello debe orientarse a estimular la actividad productiva, la inversión y el ahorro. Al diseñar los impuestos debe tomarse en cuenta su efecto sobre el ahorro público y también sobre el ahorro privado.

Es preciso que el sistema tributario facilite el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Cuando la naturaleza de las contribuciones y el exceso de trámites y gestiones hacen del sistema tributario un obstáculo insalvable para los negocios y la generación de empleos, se anulan las condiciones para la ampliación de la actividad productiva y se desestimula la iniciativa de los particulares para contribuir a su propio progreso y al del país. Al mismo tiempo se desincentiva el propio cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

La sociedad a través de expertos fiscales que representen los intereses de los distintos sectores, debe participar en el diseño de un sistema tributario equitativo y eficiente debiendo atender a los siguientes criterios:

a) El sistema tributario debe premiar el esfuerzo productivo. Para ello, es esencial lograr un equilibrio adecuado entre los impuestos que gravan el consumo directamente y los que gravan la renta, ya que estos últimos inciden sobre las decisiones de ahorro e inversión.

b) El impuesto sobre la renta de las empresas debe promover, de mejor manera, la reinversión de utilidades. Se buscará ampliar las deducciones de aquellas erogaciones que signifiquen mayor inversión productiva.

c) En cuanto a las personas, se buscará que éstas dediquen una proporción más grande de su ingreso disponible al ahorro, en particular el de largo plazo.

Para mejorar la equidad tributaria se promoverá una mayor progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta de personas físicas, buscando reducir la carga de los contribuyentes de menores ingresos relativos. Para lograrlo, se requiere contar una base gravable amplia y la eliminación de las exenciones injustificadas que distorsionan la asignación de recursos, propician tratos inequitativos entre contribuyentes similares y merman la recaudación.

d) Un aspecto fundamental de equidad tributaria lo constituye la generalidad en la aplicación de las disposiciones fiscales. El criterio generalidad debe normar los criterios y acciones de la administración tributaria

e) Es indispensable otorgar seguridad jurídica plena a los contribuyentes, eliminar ambigüedades y asegurar sus medios de defensa. Se dio transparencia a las diversas resoluciones de carácter general y particular, y se busco incorporarlas paulatinamente en las disposiciones legales y reglamentarias.

f) Las disposiciones fiscales deben simplificarse para reducir los costos administrativos de los contribuyentes e impulsar la actividad productiva y el empleo. Una medida que requiere la revisión urgente en este sentido es el cálculo del impuesto sobre la renta de asalariados que hoy día requiere de múltiples y complejas operaciones.

g) La evasión y la elusión fiscales representan una injusticia inaceptable para con los contribuyentes cumplidos que deben ser combatida y sancionada. Por su parte, las acciones de auditoría fiscal serán justas e imparciales. La fiscalización se realizó mediante un proceso transparente y general. Para lograrlo, la programación y el seguimiento institucional y sistemático.

Es indispensable que se mantenga una estricta disciplina fiscal que permita que las finanzas públicas no sean un factor de desequilibrio, y que contribuyan a impulsar el crecimiento económico en condiciones de creciente estabilidad de precios. Ello requiere finanzas públicas esencialmente equilibradas lo cual significa que el nivel de gasto público deberá guardar correspondencia con el total de ingresos tributarios y no tributarios que recibe el sector público.

Toda vez que los ingresos son limitados y pueden aumentar sólo gradualmente, y que existen objetivos del desarrollo nacional que requieren un mayor gasto público.

La mejoría en las condiciones de vida de los mexicanos solamente será posible con un crecimiento económico generador de empleos productivos y promotor de la recuperación de los salarios reales

Para alcanzar dicho crecimiento económico hay que vencer un doble reto. Primero, promover las condiciones que alientan la máxima demanda posible de fuerza de trabajo para la operación eficiente del aparato productivo, segundo, coadyuvar a la elevación sostenida de la productividad laboral.⁶³

⁶³ *Ibidem.* pág. 140, 141, 145, 146.

2.2. Iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1993 y 1995.

La política tributaria, parte fundamental de la política económica, se orientó a consolidar el proceso de estabilización y cambio estructural, a fortalecer las finanzas públicas, a combatir la elusión y la evasión fiscales, a elevar la recaudación y a simplificar la aplicación de las disposiciones impositivas.

A fin de analizar la política tributaria, se dividirá en dos partes considerando tanto la pasada administración como la actual para lo cual comenzaremos por la política de 1993.

Las propuestas contenidas en la iniciativa de 1993 buscaban consolidar en los ordenamientos fiscales correspondientes los compromisos asumidos por el Gobierno Federal en la reciente concertación del Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, firmado por los diversos sectores sociales, así como adecuar los derechos que percibe el Estado por sus funciones de derecho público o por otorgar el uso o goce de bienes del dominio público contenidos en la Ley Federal de Derechos.

En la reciente renovación del pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, el Gobierno Federal se comprometió a enviar al Congreso de la Unión iniciativas de leyes fiscales que estimulan una mayor inversión, mejoren la competitividad de las empresas, promuevan la conservación del medio ambiente y distribuyan en forma más equitativa la carga fiscal en favor de los trabajadores de menores ingresos.

Las medidas que el Ejecutivo federal sometió al Congreso de la Unión en el impuesto sobre la renta, tienen como objetivo impulsar la competitividad de la planta productiva, mejorar la equidad del sistema tributario

en favor de los trabajadores de menores ingresos, fomentar la recuperación del sector industrial y apoyar el esfuerzo que realizan las empresas que promueven la conservación del medio ambiente.⁶⁴

En relación a la bonificación fiscal como consecuencia de la aplicación del crédito al salario, el artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la renta regulador de dicha figura fiscal establece

"Las personas que hagan pagos que sean ingresos para el contribuyente de los mencionados en el primer párrafo o la tracción I del artículo 78, salvo en el caso del sexto párrafo siguiente a la tarifa del artículo 80 de esta Ley, calcularán el impuesto en los términos de este último artículo aplicando el crédito al salario mensual que resulte conforme a lo dispuesto en los siguientes párrafos, en lugar del acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo siguiente a la tarifa del artículo 80 mencionado.

Las personas que efectúen las retenciones por los pagos a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, acreditarán contra el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes, en los términos del artículo 80 disminuido con el monto del subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 80-A de esta Ley por el mes de calendario de que se trate, el crédito al salario mensual que se obtenga de aplicar la siguiente tabla.

TABLA

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		Crédito al Salario Mensual
Para ingresos de (NS)	Hasta ingresos de (NS)	(NS)

⁶⁴ Iniciativa de reformas a la ley del Impuesto sobre la Renta 1993.

0 01	650.72	73.29
650.72	867.62	68.87
867.63	1084.53	58.56
1084.54	1301.43	53.79
1301.44	1518.34	49.45
1518.35	1735.24	44.68
1735.25	en adelante	43.38

Las cantidades establecidas en la tabla anterior se actualizarán trimestralmente en los términos del artículo 7o. C de esta Ley, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo y publicará la actualizada en el Diario Oficial de la Federación.

En los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo, el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 80 de esta Ley disminuido con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable sea menor que el crédito al salario mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga conjuntamente con el pago por salarios por el que se haya determinado dicha diferencia. El retenedor podrá disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del crédito al salario mensual no se considerarán para determinar la proporción de subsidio acreditable a que se refiere el artículo 80-A de esta Ley y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

Los contribuyentes a que se refiere al primer párrafo de este artículo que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el párrafo tercero del artículo 83 de esta Ley, y los que obtengan ingresos de provenientes del extranjero por estos conceptos, aplicarán la tabla y el procedimiento previsto en este artículo para la

determinación del impuesto correspondiente. Cuando el impuesto a cargo disminuido con el subsidio, que en su caso, le sea aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual que resulte conforme a la tabla establecida en el presente artículo, el contribuyente podrá solicitar la devolución de dicho monto o compensarlo contra el impuesto sobre la renta que resulte a su cargo posteriormente.”

Asimismo el artículo 81 de la Ley del impuesto sobre la Renta establece que las personas obligadas a retener impuestos lo harán de manera anual en relación con todos las personas que les presten servicios personales subordinados.

“El impuesto anual se determinará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en el año de calendario, por los conceptos a que se refiere el artículo 80-B, la tarifa del artículo 141 de esta Ley, el impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá en su caso, con el subsidio que resulte de aplicar el artículo 141-A, así como el crédito al salario establecido en el artículo 141-B de esta Ley y contra el monto que se obtenga será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.

De conformidad con el numeral 80-B los contribuyentes que se encuentren en esta circunstancia estarán a lo siguiente:

I.- El impuesto anual se determinará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere el artículo 78, fracción I, la tarifa del artículo 141 de esta Ley. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que en su caso, resulte de aplicar la tabla contenida en el artículo 141-A, así como el crédito al salario anual que se obtenga de aplicar la siguiente tabla.

TABLA

Monto de los ingresos que sirven de base para calcular el impuesto.		Crédito al salario Anual
Para ingresos de (N\$)	Hasta ingresos de (N\$)	(N\$)
0 01	7808.64	879.48
7808.65	10411.44	826.44
10411.45	13014.36	702.72
13014.37	15617.16	645.48
15617.17	18220.08	593.40
18220.09	20822.88	536.16
20822.89	en adelante	520.56

Las cantidades establecidas en esta tabla se actualizarán sumando las cantidades que en los términos del artículo 80-B de esta Ley resulten para cada uno de los doce meses del año. El resultado de la suma será la tabla actualizada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará los cálculos necesarios y lo publicará en el Diario Oficial de la Federación.

II.- En el caso de que el crédito al salario exceda del impuesto determinado en los términos del artículo 141 de esta Ley disminuido con el subsidio acreditable que, en su caso, tenga derecho el contribuyente, el retenedor:

- a) Entregará al contribuyente la cantidad que resulte de disminuir el excedente que se obtenga en los términos del primer párrafo de esta fracción, la suma de las cantidades que, en su caso, haya recibido el contribuyente por concepto del crédito al salario mensual correspondiente a cada uno de los meses del ejercicio por el que se determine el impuesto, cuando esta suma sea menor.
- b) Considerará como impuesto a cargo del contribuyente el monto que resulte de disminuir a la suma de las cantidades que, en su caso, haya recibido el contribuyente por concepto del crédito al salario mensual correspondiente a cada uno de los meses del ejercicio por el que se determine el impuesto, el excedente que se obtenga en los términos del primer párrafo de esta fracción, cuando este excedente sea menor.

excedente que se obtenga en los términos del primer párrafo de esta fracción, cuando este excedente sea menor.

El retenedor deberá entregar al contribuyente las cantidades que, en su caso, resulten en los términos del inciso a) de esta fracción conjuntamente con el primer pago por salarios que efectúe en el mes de marzo del año siguiente a aquel en se haya determinado dicha diferencia. El retenedor podrá disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenciones a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del crédito al salario anual no se considerarán para determinar la proporción del subsidio acreditable a que se refiere el artículo 141-A de esta Ley y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado

III.- En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 141 de esta Ley disminuido con el subsidio acreditable que, en su caso, tenga derecho el contribuyente, exceda el crédito al salario anual, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte, incrementado con las cantidades que, en su caso, haya recibido este último por concepto del crédito al salario mensual correspondiente a cada uno de los meses del ejercicio por el que se determine el impuesto

IV.- En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 141 de esta Ley disminuido con el subsidio acreditable que, en su caso, tenga derecho el contribuyente, sea igual al crédito al salario anual, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente las cantidades que, en su caso, haya recibido este último por concepto del crédito al salario mensual correspondiente a cada uno de los meses del ejercicio por el que se determine el impuesto

V.- Contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente en los términos de las fracciones anteriores de este artículo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados por cada uno de los meses del ejercicio.

VI.- Los contribuyentes que hayan prestado sus servicios en el año de calendario de que se trate por un periodo menor a doce meses no tendrán derecho a recibir cantidad alguna por concepto de crédito al salario anual y las cantidades que, en su caso, hayan residido por concepto del crédito al salario mensual correspondiente a dicho periodo se considerarán como definitivas.

La diferencia que resulte a cargo del contribuyente en los términos de este artículo se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.*

No se hará el cálculo del impuesto anual a que se refiere este artículo cuando se trate de contribuyentes que hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 31 de diciembre del año de que se trate y a quienes le comuniquen por escrito que presentarán declaración anual.

De lo anterior se desprende que el crédito al salario establecido en las dos anteriores tablas una para el artículo 80-B, que se refiere a las retenciones mensuales y la del art. 81 de manera anual, deberá ser aplicado por el patrón para con todos los trabajadores que le presten un servicio personal subordinado. Teniendo efecto retroactivo al 1o. de octubre de 1993, para lo cual se deberán recalcular las retenciones a dichos trabajadores de ese periodo.

De conformidad con el artículo quinto transitorio fracción IV que establece "quienes hagan las retenciones a que se refiere el artículo 80 de la Ley del impuesto sobre la renta, a contribuyentes que sean de los mencionados en el artículo 80-B de la misma, deberán determinar el impuesto a cargo de dichos contribuyentes en sus pagos mensuales, así como el impuesto anual a su cargo correspondiente al ejercicio de 1993, conforme a lo dispuesto en esta fracción.

Las personas que realicen pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario a que se refiere al artículo 80-B de la Ley citada deberán entregarles dichas cantidades que, en su caso, resulten a su favor al aplicar lo dispuesto en el citado artículo a partir del 1o. de octubre de 1993, a más tardar en la fecha en que realicen el primer pago por concepto de salarios una vez transcurridos sesenta días naturales contados a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la presente Ley. Para estos efectos, la tabla que se aplicará para efectos del cálculo a que se refiere este párrafo será la que a continuación se establece, de acuerdo con el área geográfica del contribuyente, en lugar de la contenida en el citado artículo 80-B.

Dicho cálculo se hará de manera retroactiva al 1o. de octubre de 1993, provocando con ello un recálculo del impuesto que ya se había determinado con las tablas y con la aplicación del 10 % del salario mínimo como acreditable que en su momento fueron las aplicables para la retención a que están obligados los empleadores para con sus trabajadores, provocando desde ese momento una bonificación en efectivo para éstos a partir de ese momento obligando al empleador a hacer dicha devolución de estas diferencias a más tardar, como ya se mencionó anteriormente, dentro de 60 días contados a partir de entrada en vigor la presente Ley.

TABLA

Monto de ingresos que sirven de
base para calcular el impuesto

Crédito al salario mensual
1993

Áreas Geográficas

Para ingresos de: (NS)	Hasta ingresos de: (NS)	A	B (NS)	C
0 01	650 72	73.29	68 10	61 89
650 73	867 62	68 87	64.00	58.16
867 63	1084 53	58 56	54 42	49 45
1084 54	1301 43	53 79	49 98	45 42
1301 44	1518 34	49 45	45 95	41 76
1518 35	1735 24	44 68	41.52	37 73
1735 25	en adelante	43.38	40.31	36 63

Las personas que efectúan los pagos a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, determinarán el impuesto a cargo de estos últimos por el año de calendario de 1993 conforme a lo dispuesto en los párrafos tercero y siguientes del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicando la tabla que a continuación se establece, de acuerdo con el área geográfica del contribuyente, en lugar de la contenida en el artículo citado.

TABLA

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto	Hasta ingresos de:	Crédito al Salario Anual 1993		
		Áreas Geográficas		
(NS)	(NS)	A	B	C
0 01	7808 64	610.29	567 09	515 34
7808 65	10411 44	597 03	554 79	504 15
10411 45	13014 36	566 10	526.05	478 02
13014 37	15617 16	551 79	512 73	465 93
15617 17	18220 08	538 77	500 64	454 95
18220 09	20822 88	524 46	487 35	442 86
20822 89	en adelante	520 56	483.72	439 56

En los supuestos que el impuesto del año de calendario de 1993 a cargo del contribuyente sea menor que el crédito al salario anual que se obtenga de conformidad con el artículo 81 y lo previsto en esta fracción, únicamente se

podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación por las cantidades enteradas por el propio contribuyente o las que le hubieran sido retenidas.

Quienes hagan retenciones a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a contribuyentes distintos de los mencionados en el artículo 80-B de la misma, deberán determinar los pagos mensuales y el impuesto anual a cargo de dichos contribuyentes por el ejercicio 1993 en los términos de los artículos 80, 81 y demás aplicables de la Ley del Impuesto sobre la renta vigente hasta antes de la entrada en vigor la presente Ley.⁶⁵

Dicha mecánica establecida en esta iniciativa de Ley suple el mecanismo de acreditar el 10 por ciento del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevada al periodo de que se trate, con la salvedad de que el acreditamiento del 10 por ciento no daba derecho a la devolución de las diferencias que ahora establece el artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, creándose así la bonificación fiscal

Así se extiende para 1995 el beneficio del crédito al salario a los trabajadores que perciben entre 2 y 4 salarios mínimos, se promovieron esquemas que facilitaron la deducción de las inversiones realizadas por las empresas, estimulando así el desarrollo de la actividad productiva.

2.3. Exposición de motivos de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1993 y 1995.

Con el fin de mejorar la distribución de la carga fiscal en favor de los trabajadores de menores ingresos, se crea un nuevo mecanismo para los

⁶⁵ Diario Oficial de la Federación, tomo VII, quinta época, México, 1993, págs. 7, 8, 9 15, 16, 17

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

79

asalariados llamado crédito fiscal equivalente al 10 por ciento del salario mínimo de la zona geográfica correspondiente al trabajador, aplicándose una tabla de créditos fiscales expresados en montos dependiendo del ingreso del trabajador, los cuales decrecen conforme aumenta el ingreso hasta un monto mínimo equivalente al 10 por ciento del salario mínimo actual.

Este nuevo esquema de crédito al salario, permito que a partir del 1o. de enero de 1994, la referencia regional que existe en el actual crédito equivalente al 10 por ciento del salario mínimo quede sin efecto. Lo anterior además de simplificar el cálculo del impuesto, tendrá un impacto favorable en la distribución del ingreso a nivel regional, ya que generará un aumento adicional en el ingreso disponible de los trabajadores situados en las áreas geográficas "B" y "C", al calcularse el nuevo monto del crédito al salario con base en el salario mínimo del área geográfica "A", que es el más elevado.

Para lograr que esta medida se traduzca en un incremento en el ingreso disponible para los trabajadores de menores ingresos, establece que el monto en que exceda el crédito fiscal al impuesto a cargo, sea entregado al trabajador en efectivo. A fin de lograr este objetivo, los empleadores deberán entregar dicha cantidad a los trabajadores, permitiéndoles acreditar estos pagos contra cualquier impuesto federal a su cargo o en su carácter de retenedores. En aquellos casos en que el retenedor no tenga impuestos contra que acreditar, éste podrá solicitar la devolución de dichos pagos.

Otra medida indispensable para permitir la deducción de las erogaciones por sueldos y salarios es que el empleador haya entregado la bonificación fiscal a los trabajadores.

Tomando en consideración que las cantidades que los trabajadores perciban en efectivo como resultado del crédito fiscal, no serán ingresos por concepto de salarios, tampoco deducibles para quien los pague y no se

considerarán ingreso acumulable para el trabajador, tampoco integran base gravable para el cálculo de cualquier otra contribución.

Cabe mencionar que las cantidades entregadas como consecuencia de la aplicación del crédito fiscal no se tomarán en cuenta para el cálculo del subsidio fiscal

Esta medida permitira incrementar el ingreso disponible de los trabajadores que perciben menos de cuatro salarios mínimos, siendo el cálculo proporcionalmente mayor para los trabajadores con ingresos mas bajos. En el caso de trabajadores con un sólo salario mínimo el incremento será de 7.5 a 10.8 por ciento, en función de la proporción que representen la prestaciones sociales en su ingreso total

Con esta reforma el nivel de ingreso por el cual no se pagará el impuesto sobre la renta se elevará a dos salarios mínimos y se duplicará el número de trabajadores que no pagará impuesto al pasar de 1.3 a 2.6 millones. Además, otros 6.6 millones de trabajadores verá disminuido el monto de sus impuestos.

En virtud de los fines que persigue la reforma que se plantea relativa al crédito al salario se sugiere que este nuevo mecanismo sea aplicable exclusivamente a las personas que perciben salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que se excluye a los miembros y socios de las cooperativas de producción y asociaciones y sociedades civiles cuyos ingresos actualmente se asimilan a salarios. Asimismo, quedan excluidos de este crédito fiscal los ingresos por honorarios que perciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios que perciban por honorarios los administradores, comisarios, gerentes generalés. Tampoco podrán obtener el crédito al salario, las personas físicas con ingresos por honorarios que presten servicios

preponderantemente a un prestatario y aquéllos que obtengan ingresos por honorarios por servicios independientes y opten por el régimen de asalariados en el impuesto sobre la renta.

Los mexicanos enfrentamos una situación de emergencia económica que a partir de la devaluación de diciembre pasado, hemos vivido semanas de incertidumbre y ha hecho ver también que se trata de una crisis que comienza a afectar a todos los ámbitos de la actividad nacional

Con las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se pretende compensar, del impacto que las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado tendrán en la economía de todos los ciudadanos especialmente la de los trabajadores que perciben entre uno y dos salarios mínimos. Por ello se plantea que el crédito al salario al que actualmente tienen derecho los trabajadores que ganan entre uno y dos salarios mínimos generales (el cual fue aprobado por la legislatura en el mes de diciembre de 1993), se haga extensivo a los trabajadores que obtengan entre dos y cuatro salarios mínimos generales.⁶⁶

Los sectores obrero, campesino y empresarial, el Gobierno Federal y el Banco de México consideraron oportuno y conveniente constituir una alianza para estimular la recuperación económica y el empleo, así como para consolidar las bases para el crecimiento sostenido de la economía

Dentro de las medidas adoptadas para ajustar el desequilibrio económico del país ha tenido resultados significativos dentro de los cuales destacan los siguientes:

⁶⁶ Exposición de motivos a la ley del Impuesto sobre la Renta 1993-1994.

a) La cuenta corriente de la balanza de pagos se encuentra en un virtual equilibrio como resultado del fuerte dinamismo del sector exportador. Las reservas internacionales en el Banco de México han aumentado en más de 10 mil millones de dólares desde su punto más bajo en enero, al tiempo que se amortizaron tesobonos por cerca de 27 mil millones de dólares

b) Las políticas monetaria y fiscal han permitido un ajuste ordenado de la cuenta corriente y apoyado una clara tendencia a la baja de la inflación

c) Uno de los efectos más graves de la crisis, que es el problema derivado de deudas con el sistema bancario, se está atendiendo a través del Acuerdo al Apoyo Inmediato a los Deudores de la Banca, entre otros instrumentos. El Gobierno Federal ha apoyado al sistema bancario para que a partir de una situación de mayor solidez financiera, esté en posibilidad de brindar seguridad a los ahorradores y ofrecer a las familias y empresas deudoras mejores opciones para el cumplimiento de sus obligaciones

Sin embargo y aún con los avances anteriores, las familias y empresas continúan haciendo frente a los severos efectos de la crisis. Subsisten graves problemas en materia de desempleo, pérdidas de ingreso real y estabilidad de las empresas. Se requiere de un esfuerzo de todos los sectores para abatir la inflación y, de esa manera, proteger el poder adquisitivo de los salarios.

3. Naturaleza Jurídica y aplicación de la bonificación fiscal.

3.1. Análisis de la bonificación fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Una de las medidas importantes que contemplaba la exposición de motivos de diciembre de 1988, era la sustitución de la deducción de una cantidad equivalente al salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, que se permitía para la determinación del impuesto a su cargo, ya sea tratándose de pagos provisionales o del impuesto que le corresponda pagar en el año calendario de que se trate, por un acreditamiento que se permite efectuar contra el impuesto que resulte a su cargo, ya sea por concepto de pagos provisionales o en el definitivo. Dicho acreditamiento fué del 10% del salario mínimo general del área geográfica del trabajador, existiendo la limitación de llevar a cabo el acreditamiento de referencia, cuando el impuesto a cargo de éste sea menor que la cantidad acreditable. Al respecto, resulta conveniente precisar que la cantidad equivalente al 10% del salario mínimo, es una cantidad contra el impuesto, esto permite que los trabajadores de menores recursos tengan un beneficio mayor. Siendo indispensable mencionar que los trabajadores que únicamente perciban el salario mínimo general, continuarán liberados de pagar impuesto sobre la renta.

De esta manera en la iniciativa de ley de fecha diciembre de 1988 que reforman algunos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el año de 1989 y para el objetivo del presente trabajo se analizará solamente el artículo el artículo 80 de dicha Ley el cual establecía lo siguiente:

- Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuanta del impuesto anual. No se

efectuará retención a los personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

TARIFA			Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite	
límite inferior	límite superior	cuota fija	interior	
0 01	66,000 00	0 00		3
66 000 01	559,000 00	1,980 00		10
559,000 01	982,000 00	51,280 00		18
982,000 01	1,323,000 00	127,420 00		28
1,323,000 01	2,449 000 00	222,900 00		38
2,449,000 01	en adelante	979,600 00		40

Si el ingreso gravable sobre el que se debe aplicar esta tarifa, estuviera comprendido entre \$ 2'449, 000.00 y \$ 9'025,400.00 se deducirá de la cuota fija, la cantidad que resulte de aplicar el 5% sobre la diferencia entre la cantidad 9'025,400.00 y el ingreso gravable.

La tarifa prevista en este artículo será aplicable para calcular los pagos provisionales mensuales por los ingresos a que se refiere este capítulo. En el mes calendario en que se incremente el salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal, las cantidades establecidas en las columnas correspondientes al límite inferior, límite superior y cuota fija de cada renglón de la tarifa, así como las señaladas en el párrafo siguiente a la citada tarifa, se ajustarán multiplicando dichas cantidades por el por ciento de incremento que corresponda, adicionado de la unidad. Las cantidades ajustadas serán la base para la aplicación de los porcentos de incremento que tenga dicho salario con posterioridad. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para efectuar el ajuste y publicará la tarifa ajustada en el Diario Oficial de la Federación.

Quienes hagan las retenciones de conformidad con el artículo 80 de la ley del Impuesto sobre la Renta excepto en los casos a que se refiere el sexto párrafo siguiente a la tarifa de este artículo, acreditarán contra el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes, el equivalente al 10 % del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al mes. En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a cargo posteriormente.⁶⁷

De tal manera que para el año de 1989 la aplicación de dicho acreditamiento fue aplicada durante todo ese año fiscal, beneficiando así a los trabajadores en cuanto a las retenciones que en su caso les efectuará el empleador.

Para 1990 el artículo 80 de la L.I.S.R. vigente para ese año, el párrafo segundo después de la tarifa establecía el acreditamiento del 10% de salario mínimo elevado al mes contra el impuesto determinado conforme a la tarifa que dicho artículo contemplaba, no existiendo la posibilidad de que, en caso, de que el 10% del salario mínimo fuera mayor que el impuesto se pudiese tener derecho a dicha diferencia.

En de 1991 se crea el llamado subsidio fiscal mencionado, en su artículo 80-A estableciendo que para poder determinar el impuesto a cargo del contribuyente se debería calcular el subsidio que en su caso le correspondiera, cuya mecánica en cuanto a su aplicación se determinaría de conformidad con el procedimiento que dicho numeral antes mencionado proporcionaba, a saber;

⁶⁷ Iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, noviembre de 1988.

Al ingreso percibido se le aplicaría la tarifa del artículo 80 de la Ley del impuesto sobre la Renta determinándose de esta manera el impuesto que en su caso le correspondiera, esto es:

Mecánica de aplicación de la tarifa del artículo 80 de la L.I.S.R

INGRESO PERCIBIDO- LIMITE INFERIOR= DIFERENCIA SOBRE LIMITE INFERIOR X PORCENTAJE SOBRE LIMITE INFERIOR= IMPUESTO MARGINAL+ CUOTA FIJA= IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL ARTICULO 80

Determinación del subsidio fiscal artículo 80-A L.I.S.R

IMPUESTO MARGINAL X PORCENTAJE DE SUBSIDIO PARA IMPUESTO MARGINAL= SUBSIDIO SOBRE IMPUESTO MARGINAL

CUOTA FIJA X PORCENTAJE SOBRE CUOTA FIJA= SUBSIDIO SOBRE CUOTA FIJA.

Para determinar el subsidio correspondiente se sumarán tanto el subsidio sobre impuesto marginal y el subsidio sobre cuota fija esto es:

SUBSIDIO SOBRE IMPUESTO MARGINAL+ SUBSIDIO SOBRE CUOTA FIJA SUBSIDIO CORRESPONDIENTE

La tabla aplicable para la determinación del subsidio antes mencionado era la siguiente:

Tabla			
Limite inferior MSN	Limite superior MSN	%de subsidio sobre cuota fija	Subsidio Fiscal % de subsidio sobre impuesto marginal
791,405 01	1'390,813 00	35 0	26.4
1'390,813 01	1'616,771 00	30 0	13.6
1'616,771 01	1'935,700 00	26 0	3.2
1'935,700 01	6'153,292 00	19 0	2.5
6'153,292 01	en adelante	5 6	0 0

Así que al impuesto determinado conforme al artículo 80 de la L.I.S.R. se le restara el subsidio correspondiente:

IMPUESTO ARTICULO 80 L.I.S.R.- SUBSIDIO CORRESPONDIENTE ARTICULO 80-A L.I.S.R.= IMPUESTO SUBSIDIADO

Es conveniente hacer mención de algunos de los puntos que respecto al subsidio fiscal ha elaborado el Congreso del Trabajo, considerando que se ha creado un impuesto indirecto adicional para el trabajador ya que este tiende a gravar íntegramente las prestaciones que recibe el trabajador, aún las que expresamente en la Ley están exentas del pago de impuesto, misma que se ha considerado como un instrumento de elevación sistemática del gravamen, afectando en mayor grado a los trabajadores de bajos recursos.

La proporción de subsidio fiscal no sólo se ha utilizado para trasladarle mayores cargas fiscales a los trabajadores, sino como un mecanismo oculto y al margen de la Ley para elevar los impuestos a través de miscelánea y resoluciones, sin pasar por las cámaras legislativas, como corresponde.

Aunado a lo anterior el sistema es muy complejo para su cálculo y, más aun, para su aplicación; los retenedores de la pequeña, mediana y gran empresa no lo han podido entender, lo que ha propiciado retenciones de impuestos excesivas originando inconformidad y riesgo de enfrentamientos entre el retenedor y el trabajador.

Toda vez que este procedimiento de gravar las prestaciones a través de un subsidio fiscal ha demostrado ser inequitativo y regresivo, aplicando al trabajador cargas fiscales por ingresos que no recibe, el Congreso del Trabajo exige que desaparezca.

Si bien es cierto que es inequitativo como lo establece el Congreso del Trabajo, es una figura que pretende disminuir el impuesto a cargo de los trabajadores, que como lo establece se puta en cuanto a su aplicación y alcance para que así cumpla con sus objetivos de creación.

Retomando el ejemplo al impuesto subsidiado se le restará aún el 10% del salario mínimo correspondiente al área geográfica correspondiente al contribuyente.

IMPUESTO SUBSIDIADO- 10% DEL SALARIO MINIMO CORRESPONDIENTE AL AREA ECONOMICA DEL CONTRIBUYENTE= IMPUESTO A CARGO DEL CONTRIBUYENTE

Porque, tratándose de trabajadores asalariados se determinará un subsidio acreditable y un no acreditable, a lo cual la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía

"Para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla, disminuido en el monto que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que existe entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por dichos conceptos "

De lo anterior se desprende que

UNIDAD- PROPORCION= DIFERENCIA POR DOS = SUBSIDIO NO ACREDITABLE

Cabe hacer la aclaración que de conformidad con el artículo 80 A del a Ley del Impuesto sobre la Renta "la proporción antes mencionada se calculará para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto en los términos de este Capítulo, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida, y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el trabajador, ni el empleador esté sujeto al pago del

impuesto por ingresos derivados de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo Cuando la proporción antes mencionada sea inferior al 50% no se tendrá derecho al subsidio"

Es decir, si la proporción de subsidio es inferior al 50% el trabajador no se tendrá derecho a que le sea aplicable el subsidio correspondiente, para ello se necesita tener demasiadas prestaciones por parte del empleador para que dicha proporción sea inferior al porcentaje mencionado, ya que como se menciona dicho porcentaje se determina en cuanto a los sueldos pagados y las erogaciones antes mencionadas hechas por el empleador para con sus trabajadores, por lo que

Para determinar el subsidio acreditable se procederá como sigue

Se determinara el subsidio al 100% :

Aplicación de la tarifa artículo 80 de la ley del Impuesto sobre la Renta

INGRESO- LIMITE INFERIOR= DIFERENCIA DEL LIMITE INFERIOR x PORCENTAJE=
IMPUESTO MARGINAL+ CUOTA FIJA= IMPUESTO ARTICULO 80

Determinación del subsidio

Al impuesto marginal se multiplicara por el porcentaje que de conformidad con el artículo 80A de la ley del Impuesto sobre la renta establezca, asimismo la cuota fija se sumará al subsidio sobre impuesto marginal determinándose el subsidio al 100%, es decir:

IMPUESTO Marginal X POCENTAJE= SUBSIDIO SOBRE IMPUESTO MARGINAL+ SUBSIDIO
SOBRE CUOTA FIJA= SUBSIDIO AL 100% - SUBSIDIO NO ACREDITABLE= SUBSIDIO
ACREDITABLE

Siguiendo el procedimiento para la determinación del impuesto establecida en el artículo 80 se le restará el subsidio acreditable dando como

resultado el impuesto subsidiado al cual se le restará el crédito al salario de la tabla del artículo 80B de la Ley del Impuesto sobre la Renta que tratándose de trabajadores de hasta dos salarios mínimos se les hará una devolución en efectivo de la diferencia que resulte del procedimiento anterior, llamada bonificación fiscal la cual se le devolverá en efectivo al trabajador y no formará parte del ingreso para gravar impuesto.

A la unidad se le restaría la proporción que para tal efecto determine el patrón dividiendo los sueldos que fueron pagados por el mismo en el ejercicio inmediato anterior y que sirvieron de base para calcular el impuesto sobre la renta de dicho ejercicio entre las erogaciones realizadas por el empleador relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados aún cuando no sean deducibles para éste ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, dentro de las cuales se incluyen entre otras, las inversiones y gastos efectuadas en relación con la previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores entre otras, es decir:

**SUELDOS PAGADOS ENTRE SUELDOS PAGADOS MAS EROGACIONES REALIZADAS -
= PROPORCIÓN**

Cabe hacer la aclaración que para determinar dicha proporción además de los gastos antes mencionados se podrán incluir los siguientes conceptos:

- Sueldos y salarios.
- Rayas y jomales.
- Gratificaciones y aguinaldos.
- Indemnizaciones.
- Prima de vacaciones.
- Prima de antigüedad.
- Premios de puntualidad y asistencia.

- Participación de trabajadores en las utilidades.
 - Seguros de vida.
 - Honorarios médicos y medicinas.
 - Gasto en equipo de deportes y de mantenimiento de instalaciones deportivas.
 - Gastos de comedor.
 - Previsión social
 - Seguro de gastos médicos mayores.
 - Fondo de ahorro
 - Vales de despensa, restaurantes, gasolina y ropa.
 - Programas de salud ocupacional
 - Depreciación de equipo de comedor.
 - Depreciación de equipo de transporte de personal.
 - Depreciación de instalaciones deportivas.
 - Gasto de transporte de personal.
 - Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
 - Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
 - Prima de antigüedad (aportaciones)
 - Gastos para fin de año
 - Subsidio por incapacidad
 - Becas para trabajadores
 - Depreciación y gastos de guarderías infantiles.
 - Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
 - Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
 - Intereses o subsidios en créditos al personal.
 - Horas extras.
 - Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, etc.
 - Cuotas al I M S S. y cuotas al INFONAVIT.
- De tal manera que el subsidio acreditable se determinaría de la siguiente manera:

UNIDAD - PROPORCION DIFERENCIA X 2= SUBSIDIO ACREDITABLE.

El subsidio no acreditable se restará a el subsidio que se determine de conformidad con la tabla correspondiente cuya diferencia será igual a subsidio acreditable o el que le corresponde a dicho trabajador.

En 1993 la aplicación anteriormente expuesta no sufre ninguna modificación de tal suerte que seguía existiendo un subsidio acreditable y un no acreditable dicha separación es porque los trabajadores tienen prestaciones que de acuerdo a la Ley Federal del trabajo tienen derecho y eso de una u otra manera significa un a especie de ayuda a que tiene derecho el trabajador asalariado la cual significa una ayuda para que su salario devengado le sea suficiente para la subsistencia.

Por lo que, se entiende que el crédito al salario tiene como consecuencia la bonificación fiscal cuya devolución efectivamente pagada a los trabajadores por los empleadores da derecho al acreditamiento contra los impuestos federales que en su caso pueda tener a cargo el empleador, así la Ley le determina como si dicha devolución fuera un impuesto que de manera efectiva se le hubiera pagado, por lo tanto, se desprende que su naturaleza es la de un impuesto ya que la cantidad que se tiene derecho a acreditar es únicamente contra impuestos y aún cuando de manera efectiva se les entrega a los trabajadores éstas se pueden acreditar aunque no sea un impuesto por disposición legal.

El Congreso del Trabajo ha manifestado en diversas ocasiones su inconformidad con respecto a las modificaciones y adecuaciones de carácter fiscal mismas que a partir de 1991, se han caracterizado por un gravamen excesivo y regresivo principalmente a los trabajadores de menor ingreso lo cual ha conllevado a disminuir aún más su poder adquisitivo.

Los diversos pactos y acuerdos para la estabilidad y el empleo han derivado en ajustes mínimos de la carga fiscal del trabajador sin embargo estos

no han sido de un monto significativo que modifique su nivel de ingreso por lo que se hace indispensable y necesario la estructura de un nuevo sistema impositivo mas ágil y moderno sustentado en una política fiscal mas equitativa y justa que permita gravar más a quien percibe un salario mayor.

En efecto el sistema vigente ha ocasionado que los trabajadores no solo hayan sufrido una contención salarial en cuanto a sus demandas económicas, sino que adicionado a ello e ha presentado una afectación fiscal creciente y constante afectando al salario y a las prestaciones contractuales llámese económicas o de previsión social.

Ello a que ha propiciado un desajuste en la estructura del trabajador al elevar desproporcionadamente las tasas de impuestos a aquellos de menor ingreso a través de disminución de tasas e inclusive con estructuración de un subsidio fiscal que cabe señalar al no medirse la conjugación de ambos se propició un sistema fiscal regresivo gravando más a los trabajadores de menor ingreso.

Si bien es cierto la reforma fiscal planteada beneficia a ingresos de mas de dos salarios mínimos, en contrapartida representa mayor carga fiscal para todos los demás niveles de ingresos, ello sin considerar el efecto que se tendrá sobre las prestaciones que gravan el impuesto cuyo impacto será mayor.

Por ello es conveniente reformar las tablas de crédito al salario contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez solo beneficia aun pequeño segmento de trabajadores y a la gran mayoría representa una disminución fiscal, o bien un incremento en pago de su impuesto; en relación a los impuestos indirectos que gravan sus ingresos

3.2. La bonificación fiscal como una realidad social.

El ámbito social es uno de los aspectos primordiales que todo gobierno debe brindar a sus gobernados, desafortunadamente en los países subdesarrollados no se ha visto satisfecha esta necesidad que además es fundamental

La extrema concentración del ingreso en unas cuantas manos tiene como contra parte la limitada capacidad de acceso de los grupos mayoritarios a los bienes y servicios, más aún a los que sin ser estrictamente vitales, como numerosos artículos duraderos, son parte del patrimonio familiar y coadyuvan al bienestar humano.

En general ocurre que los alimentos tienen una alta representación en los gastos totales de los grupos de ingresos más reducidos, las percepciones en estas familias se encuentran a un nivel muy próximo al de subsistencia o de mera subsistencia, pues apenas alcanzan a cubrir, y en forma muy precaria, la necesidad humana básica de la alimentación y también en forma muy deficiente en algunos otros renglones vitales (educación, recreación etc.).

La política económica ha sido insuficiente para responder al compromiso social inserto en el proyecto nacional y a los derechos constitucionales a la educación, salud, alimentación y vivienda, que tienen derecho todos los ciudadanos. Hoy el principal desafío es crear empleos productivos y permanentes que permitan ocupar a los millones de mexicanos que se encuentran sin el mismo y a los que se incorporarán cada día a la fuerza de trabajo. Parte de ese desafío es recuperar la participación de salarios en el ingreso nacional, cualquier proyecto alternativo o el reforzamiento de la orientación social de la cual no se puede omitir la necesidad de unas fuerzas

públicas en equilibrio, de un control de la inflación a través de una participación ciudadana creciente en las decisiones económicas, etc.⁶⁸

La sociedad mexicana ha sufrido durante un par de décadas, los efectos de una crisis que se ha tornado recurrente, y que a la fecha enfrenta sus manifestaciones más virulentas en una severa pérdida de poder adquisitivo, en la ausencia de oportunidades de trabajo y en el deterioro agudo en los niveles de educación, alimentación y salud aspectos fundamentales del ser humano

Al publicarse la Ley de Reducciones Impositivas del P.E.C.E. el procedimiento para el cálculo del impuesto sobre la renta de las personas físicas que tributan bajo el régimen de salarios se vio modificado al concederse a los trabajadores el tan comentado crédito fiscal, el cual se debió aplicar desde octubre de 1993, siendo necesario recalcular los impuestos correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre de ese año.

Esta situación solo se concedió a todos aquellos trabajadores que tenían una relación laboral con el empleador, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 78, relaciona otro tipo de personas que para efecto de retención de impuesto se les *asimila a salarios* dentro de los cuales encontramos:

1. Remuneraciones a trabajadores del gobierno.
2. Anticipo de cooperativistas de producción, sociedades y asociaciones civiles.
3. Emolumentos a administradores, comisarios y consejeros.
4. Honorarios a trabajadores presuntos, es decir, a quienes presten servicios preponderantemente a un prestatario.
5. Honorarios obtenidos de personas morales o físicas empresarias.
6. Comisiones y mediaciones mercantiles y pagos por servicios empresariales provenientes de personas morales o personas físicas empresarias.

⁶⁸ COLMENARES PARAMO, David, "El desafío de la política fiscal", El Financiero, 24 de enero de 1996, pág. 6, México.

El 19 de abril de 1996 se aprobaron reformas, entre las cuales y para el tema en cuestión se encuentra la bonificación fiscal, la cual se establecerá para trabajadores de hasta tres salarios mínimos con carácter retroactivo al 1 enero de 1996, con dichas reformas se logrará un incremento considerable en el ingreso disponible de los trabajadores que perciben hasta tres salarios mínimos mediante el mecanismo de dicha figura, además de que quedarán desgravados del ISR y estimó que con esta medida se beneficiarán 9.4 millones de trabajadores, que representa al 70% de los asalariados.⁶⁹

Se desprende de todo lo anterior que el salario es la retribución que debe el patrón, al trabajador por su trabajo, no siendo una contraprestación, sino un instrumento de justicia social ya que este debe ser suficiente para el trabajador viva dignamente, es decir, lleve una vida de decoro y pueda satisfacer sus necesidades primarias así como las de naturaleza cultural y de esparcimiento, para lograr este objetivo es necesario que se unan varias dependencias para que de manera conjunta ayuden a que el salario cumpla su función primordial antes mencionada para que tanto el trabajador como su familia se encuentre en posibilidad de poder subsistir y hacer frente a la crisis que siempre ha afectado a la clase de trabajadores de menores recursos y que sin lugar a dudas el sector que más lo resienten es aquel cuyos ingresos fluctúan entre uno y tres salarios mínimos generales, beneficiando también a todos aquellos cuyos ingresos son de más de tres salarios mínimos ya que su impuesto se ve reducido y lo cual repercute en su salario el cual, se ve incrementado como consecuencia del crédito al salario que si bien es cierto no tiene derecho a una bonificación fiscal pero si a que se le disminuya su impuesto a retener por el empleador

De esta manera y con la facultad que tiene la autoridad hacendaria de dar subsidios a determinados sectores se ha implantado esta nueva

⁶⁹ ORTIZ, Alicia, "Aprueba Senado reformas fiscales", Reforma, 19 de abril de 1996, pág. 26A, México.

modalidad que sin duda alguna da beneficios a un gran número de trabajadores cuyos salarios se ubican entre uno y tres salarios mínimos principalmente que de alguna manera ayuda a su subsistencia.

El establecimiento de instituciones y medidas que protegen la capacidad adquisitiva del salario y faciliten el acceso a la obtención de satisfactores son de gran utilidad social. En este orden de ideas, organismos como: FONACOT, INFONAVIT, tiendas y farmacias oficiales, institutos del consumidor y la Procuraduría Federal del Consumidor, entre otras, tienen plena justificación, sin embargo, hoy día estos organismos no constituyen una verdadera opción para salvaguardar la capacidad adquisitiva del salario lo cual implica que el trabajador se vea en la necesidad de buscar algún otro medio para la obtención de ingresos que le permitan satisfacer sus necesidades primarias y se considera que la bonificación es una prestación a que tiene derecho y que no forma parte de su ingreso aún y cuando derive de la relación laboral para pagar impuestos.

3.3. La bonificación como una realidad económica.

Debido a la crisis económica por cual atraviesa nuestro país el trabajador se ha visto en la necesidad de desarrollar titánicos esfuerzos para sobrevivir a los estragos que debe seguir soportando; ya que es la clase trabajadora cuyos ingresos se ubican entre uno y tres salarios mínimos que representan a la mayoría de la población económicamente activa son quienes sufren más intensamente los efectos negativos de la crisis en virtud a que los salarios son insuficientes para su subsistencia.

Las leyes explican que el monto del salario está determinado por lo que el trabajador necesita para su subsistencia y además se debe establecer

por el juego de la oferta y la demanda, a escasez de mano de obra, mayor salario; a abundancia de mano de obra, menor salario.

La bonificación fiscal tiene como objetivo primordial que el salario del trabajador se vea incrementado para poder hacer frente de manera efectiva a la situación tan crítica que en estos momentos nos vemos todos los mexicanos a afrontar y que por otro lado permitan llevar a cabo los fines que de manera determinante algunos tratadistas le atribuyen como característica al salario en ellos encontramos a Guillermo Cabanellas, el cual da una definición etimológica y nos dice " Salario, etimológicamente viene de *salarium*, la palabra sueldo es hasta cierto punto equivalente y procede de la dicción soldada, que era la paga que recibía por sus servicios el hombre consagrado al servicio de las armas. Han sido sin duda alguna éstos, los primeros asalariados en el régimen de prestación de servicios y de ahí la procedencia de los nombres salarios y sueldos".⁷⁰

Se afirma que el "Salario es la compensación que recibe el obrero a cambio de ceder al patrón todos sus derechos sobre el trabajo realizado".⁷¹

Por otra parte Bayod Serat dice "Se entiende por salario la remuneración en dinero o en especie que percibe el trabajador por cuenta o bajo la dependencia ajena, bien por unidad de tiempo o de obra por plazos determinados o por duración indefinida, como contraprestación directa del esfuerzo que realiza y el resultado que con él obtiene, forma por lo tanto el salario mínimo inicial señalado con carácter general obligatorio por la autoridad laboral o en convenio colectivo o individual y los complementos que tengan por origen primas, premios, etc"

⁷⁰ CABANELLAS, Guillermo, El Derecho del Trabajo y sus Contratos, Mundo Atlántico, Argentina, 1982, pág. 363.

⁷¹ CABANELLAS, Guillermo, Tratado de Política Laboral y Social, tomo III, Heliastas, tercera edición, Argentina, 1982

El artículo 82 de la ley federal del Trabajo establece que salario es "la retribución que debe pagar el patron al trabajador por su trabajo", siendo sin duda un concepto de salario cuota diaria el cual debe proporcionar al trabajador y a su familia un nivel económico decaroso, cabe señalar que el artículo 84 de la Ley en cuestión proporciona un concepto de salario integral, el cual abarca los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador

El establecimiento de la bonificación fiscal o crédito al salario a los trabajadores de menor ingreso se considera insuficiente y de poco beneficio a los trabajadores ya que si bien en la teoría disminuye o inclusive bonifica impuestos al trabajador han sido muy pocos aquellos quienes de ellas se benefician ya que con incrementos mínimos en la acumulación de prestaciones extraordinarias como puede ser tiempo extra, incentivos, percepciones por concepto de aguinaldo o prima dominical entre otros, se va perdiendo el derecho a la bonificación o bien como sucede en la mayoría de los casos el sistema complejo del cálculo del impuesto y pago del crédito ha impedido una adecuada aplicación, lo cual es común en la pequeña y mediana empresa.

Aunado a lo anterior y ante el desconocimiento, y aún la negativa de un porcentaje significativo de retenedores para su aplicación, han nulificado prácticamente el beneficio que se ha pretendido.

La complejidad de los sistemas de aplicación del impuesto han propiciado una serie de errores que condujeron a los trabajadores a pagar millones de pesos de más por concepto de impuestos. Esto, ante la indiferencia de las autoridades responsables que han complicado más la situación a través de resoluciones y miscelánea fiscal, que constantemente integran nuevos

elementos que agravan la carga impositiva sin autorización previa de las autoridades legislativas.

Ante la complejidad de los sistemas de retención de impuesto al salario y por los múltiples factores que se aplican al sistema de crédito al salario complicó más dicho sistema evitando con ello un pago o bonificación correcto de dicho crédito, ante ello y de manera primordial es necesario una simplificación integral en el cual en una sola tarifa se integren las tablas de crédito al salario

Otro de los conceptos es aquel que nos estableció al artículo 82 de la Ley federal del Trabajo al establecer "salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo", es sin duda un concepto de salario cuota diaria el cual debe proporcionar al trabajador y a su familia un nivel económico decoroso; cabe señalar también que el artículo 84 de la Ley en cuestión nos proporciona un concepto del salario integral al señalar "el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad, o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo"

Por otro lado es conveniente resaltar las características del salario las cuales son:

- Debe ser remunerador es decir. De conformidad con el artículo 5, fracción VI y 85 de la Ley Federal del Trabajo, el salario debe ser remunerador, esto es, proporcional en su cuantía al tiempo trabajado; Esta característica implica dos consecuencias, primera es que en ningún trabajador puede recibir un salario inferior al mínimo, general o especial, en su caso, cuando trabaje la jornada legal máxima (8 horas, 7 ½ horas o 7 hora, según sea diurna, mixta o nocturna).

- Debe ser por lo menos equivalente al mínimo.

- Debe ser suficiente. Al respecto el segundo párrafo del artículo tercero de la Ley menciona que el trabajo debe efectuarse en condiciones que aseguren un nivel económico decoroso para el trabajador y su familia.

- Debe ser determinado o determinable. Significa que el trabajador debe saber de antemano a qué tiene derecho por la prestación del servicio convenido

-Debe cubrirse periódicamente. El pago del salario está sometido en cuanto a la oportunidad de pago a disposiciones precisas

-El salario en efectivo debe pagarse en moneda de curso legal, según dispone el artículo 101 de la Ley lo cual tiene su origen en la fracción X del artículo 123 apartado "A" Constitucional, lo que obedece a la intención original de impedir las tiendas de raya

-El salario pagado en especie debe ser proporcional al salario pagado en efectivo

Los razonamientos anteriores se han elaborado para poder distinguir que el salario no cumple su función ya que de acuerdo a la crisis que actualmente sufre nuestro país resulta insuficiente para la subsistencia del trabajador y mucho menos de su familia ya que solo le permite medio ir subsistiendo ya que están tan bajos dichos salarios que su poder adquisitivo es muy es nulo, por lo cual en la Ley del Impuesto sobre la Renta se ha establecido el crédito al salario cuya aplicación trae como consecuencia que la bonificación fiscal forme parte del ingreso del trabajador para que de alguna manera vea incrementado su salario que hasta el momento le es insuficiente para cubrir sus mas vitales necesidades y las de su familia, la fluctuación de incremento varia entre un 7% y hasta un 10 5% según sea la remuneración percibida y de alguna manera se cumpla con lo que la Ley Federal del Trabajo establece como características del salario.

Como consecuencia de la crisis económica que derivó de la devaluación del peso y la consecuente inestabilidad de los mercados financieros obligó a negociar incrementos de salarios y mayores prestaciones, para evitar mayores deterioros en las condiciones de vida, las revisiones de salarios en los primeros diez meses suman 572, un incremento de 40.1% respecto a las 408 revisiones que derivan durante el mismo periodo.⁷²

Otra consecuencia de la crisis económica recae igualmente en los trabajadores, ya que para 1995 y 1996 el reparto de utilidades no se podrá otorgar y esto afectará a más de 4 millones y medio de los trabajadores en diferentes ramas, especialmente el sector manufacturero. Si bien es cierto el artículo 117 de la Ley Federal del Trabajo, estipula el derecho de los trabajadores a participar en el reparto de utilidades generadas en el ejercicio fiscal anterior, las cuales deberán entregarse en porcentaje, 60 días después de presentada la declaración anual del patrón, esto es debido a que la crisis ha afectado gravemente a las compañías, lo que se ha reflejado en una caída histórica de la producción, el empleo, las rentas y en un aumento de costos de producción, sólo podrán cumplir con dicha obligación un 50 % de las empresas, pero en cantidades pequeñas.⁷³

Cada día existe una mayor inquietud en cuanto a la política económica del gobierno, ya que no se ha alcanzado su fin, ya que por contrario ni siquiera se ha mejorado. La inflación sigue aumentando y según se asegura para 1996 seguirá igual, lo que traerá como consecuencia el peligro de un estallido social mientras las empresas sigan con sus despidos masivos.⁷⁴

⁷² SAURI/ FINSAT, Gustavo, "En diez meses, 572 revisiones salariales", El Financiero, 27 de noviembre de 1995, México, pág. 36

⁷³ CASTILLO, Jesús, "No recibirán utilidades 4.5 millones de obreros", Reforma, 29 de abril de 1996, México, Pág. 36A

⁷⁴ "Frenar los despidos", Excelsior, página editorial, 12 de abril de 1996, México.

Por todo lo anterior y como una de las medias con la que participa la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son

a) Revisión del impuesto sobre la renta, con el fin de reducir la tasa impositiva y extender la base no gravable a la clase trabajadores que gravan hasta 4 salarios mínimos sean excluidos del pago del impuesto sobre la renta para tratar de alguna manera elevar el poder real de compra de los asalariados con menos recursos lo cual significaría un incremento a éstos de hasta un 20% más de sus ingresos. igualmente se pretende que las prestaciones tanto económicas como sociales se desgraven las que por Ley no deberían pagar los impuestos tan elevados que hasta ahora tienen, así mismo se pretende hacer la petición de la escala móvil de salarios argumentando que los precios de la canasta básica crecen más que el de los salarios, los aumentos a tarifas de bienes y servicios públicos están indexados a la inflación, mientras que los salarios se mantienen sin cambio alguno, y que no hay control de precios la cual sólo sería una manera de presionar para que se lleven a cabo las reformas fiscales antes mencionadas. Sin embargo, esta medida no ayuda en alguna forma ya que para imponerla se requiere que haya riqueza para poder distribuirla por ejemplo: supongamos que la inflación es del 30% y que los salarios son movidos en función de esa inflación para poder pagar ese incremento se necesita que exista demanda y no la hay ⁷⁵

b) Eliminar el impuesto al activo, ya que para 1996 serán exentos quienes en el ejercicio 1995 sus ingresos no hayan excedido de siete millones de pesos. Así mismo se pretende incorporar a las empresas que forman el sistema financiero a la Ley del Impuesto al Activo como causante del mismo, con lo que se pretende establecer condiciones de igualdad y equidad respecto al resto de los contribuyentes. ⁷⁶

⁷⁵ BECERRIL, Andrea, "Pedirá la C.T.M. exención fiscal para quienes perciban hasta 10 salarios mínimos," La Jornada, 1o de febrero de 1996, México, pág. 1A.

⁷⁶ ORTIZ, Alicia, "Aprueba el Senado reformas fiscales", Reforma, 19 de abril de 1996, México, pág. 26A.

c) Dar un subsidio a los patrones que entre el 1 noviembre y el 31 de diciembre 1995 creen más empleos el cual asciende hasta el 20% del salario mínimo general elevado al año, vigente durante 1996 en el área geográfica del propio contribuyente, el cual se podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo en el ejercicio 1996

Igualmente la bonificación fiscal se extiende para trabajadores de uno y tres salarios mínimos, lo cual no representa una gran ayuda para el mismo sin embargo también ayuda a reducir el impuesto de aquellos de más de tres salarios mínimos, lo cual se refleja en su ingreso neto ya que éste se ve incrementado al igual que para quienes reciben bonificación fiscal que como ya se ha mencionado fluctúa entre uno y tres salarios mínimos

La apreciación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de un análisis practicado sobre las bonificaciones fiscales indica que es preocupante que el 70% de los asalariados se encuentren en un rango de percepciones de entre uno y salarios mínimos "con estos cambios el 70% de los asalariados, es decir 9.4 millones de trabajadores no pagarán impuesto sobre la renta por el producto de su trabajo". Precisando que el incremento en las percepciones netas de los trabajadores representará una cantidad de 21.43% pesos mensuales para quien reciba un salario mínimo de 20.35 para quien gane hasta dos salarios mínimos y cero para quienes tengan un salario de 900 pesos al mes, así mismo destaca que es preocupante que el 70% de los trabajadores gane de uno a tres salarios mínimos

Igualmente dentro de las medidas tributarias incluidas en la Alianza para la Recuperación Económica, se estableció que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la participación del Congreso del Trabajo, analizaría los diversos componentes de los ingresos laborales para proponer modificaciones

tendientes a una mayor progresividad en la distribución de la carga fiscal, a través de una disminución de las tarifas impositivas.⁷⁷

Es sin duda que en el aspecto económico el trabajador se ve sin defensa alguna para poder subsistir, sin embargo, las medidas que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a implantado y analizado son tendientes a que el trabajador tenga beneficios para que el poder adquisitivo de su salario cumpla con las funciones que lo caracterizan de conformidad con la Ley Federal del Trabajo. Sin embargo para fines del presente trabajo la bonificación fiscal es una prestación laboral debido a que representa un beneficio para el trabajador.

⁷⁷ Consideraciones sobre aspectos fiscales y laborales relacionados con el ingreso por salario, prestaciones y participación de utilidades, Congreso del Trabajo, México, 1995.

4. La bonificación fiscal como una prestación laboral.

4.1. Objetivos laborales y fiscales.

A partir de 1981 los salarios han presentado un descenso acelerado, particularmente en 1995 la capacidad adquisitiva del trabajador se ha visto disminuida en aproximadamente un 60%. Ante ello el trabajador se ha enfrentado a una contención creciente del salario y una elevada tasa de tributación que en su conjunto ha afectado seriamente su economía familiar.

La creación del nuevo modelo de cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas ha traído aparejado el surgimiento de nuevos términos cuyo dominio previo es requisito indispensable para comprender la esencia de los cambios, tal es el caso del crédito al salario, el cual es un mecanismo que se ha establecido para la determinación del impuesto de los trabajadores que tienen una relación laboral. De la aplicación de este mecanismo se desprende como ya se ha mencionado, la bonificación fiscal, la cual es una cantidad que debe entregar al trabajador en efectivo conjuntamente con su pago ordinario, teniendo como ventaja que esta no formará parte para la determinación del impuesto.

La bonificación fiscal puede ser calcularse de manera mensual, quincenal, decenal, semanal, etc. Para su determinación la tabla de crédito al salario aplicable generalmente es mensual, por lo que para la determinación se dividirá el crédito al salario entre el número de días por el que se desee calcular dichas devoluciones.

La bonificación fiscal será aquella diferencia que resulta de comparar el crédito al salario mensual contra el impuesto sobre la renta mensual, después de disminuir al subsidio, cuando el crédito al salario es mayor.

Ejemplo:

IMPUESTO	1,000
(-) SUBSIDIO	100
MONTO DEL IMPUESTO	900
(-) CRÉDITO AL SALARIO MENSUAL	1,200
DIF. MENSUAL POR ENTREGAR	300

La diferencia mensual por entregar tiene variantes atendiendo al periodo en que se paguen los saldos, ya se por quincena, decena, semana, etc. En estos casos se denominará diferencia quincenal por entregar, diferencia decena por entregar, diferencia semanal por entregar respectivamente. El crédito al salario anual es la cantidad que se acredita contra el impuesto anual que resulta a cargo del trabajador asalariado, después de haber disminuido el subsidio y los pagos provisionales. Este crédito esta contenido en el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ejemplo:

IMPUESTO ANUAL	10,000
(-) SUBSIDIO ANUAL	1,000
MONTO DEL IMPUESTO	9,000
(-)ISR RETENIDO	1,500
(-)CRÉDITO AL SALARIO ANUAL	7,000
ISR A PAGAR	500

Para efectos de esclarecer el tema en cuestión es necesario comentar la diferencia que existe con el crédito general, el cual es la cantidad que se acredita contra el impuesto que resulta a cargo, después de disminuir el

subsidio a las personas que perciben ingresos por honorarios, arrendamiento, y actividades empresariales en el régimen simplificado y que realizan pagos provisionales.

Ejemplo.

IMPUESTO TRIMESTRAL	3,000
(-) SUBSIDIO	1,000

MONTO DEL IMPUESTO	2,000
(-) CRÉDITO GENERAL TRIMESTRAL	200

SUBTOTAL	1,800
(-) ISR RETENIDO	800

ISR A PAGAR	1,000

La diferencia esencial con el crédito al salario radica en que, el crédito general no da derecho a la devolución de impuesto, y tampoco permite el acreditamiento posteriormente.

Para un mejor entendimiento se presenta un cuadro en donde de manera sintetizada se marcan las diferencias entre el crédito al salario y el crédito general.

CONCEPTO	APLICABLE A:	BENEFICIO
Crédito al salario mensual o sus derivaciones quincenal, decena, semanal, etc	Asalariados	Disminución en el impuesto o diferencia por entregar
Crédito al salario anual	Asalariados	Disminución en el impuesto o diferencia por entregar
Crédito general diario	"Asimilables"	Disminución en el impuesto
Crédito general mensual	"Asimilables" y "simplificados"	Disminución en el impuesto.
	Todos los contribuyentes.	

Crédito general anual	personas físicas, excepto	Disminución en el impuesto.
	Asalariados Empresarios del régimen general	

Es importante mencionar que por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1993, las tablas de crédito al salario transitoriamente y por este periodo se integraron por áreas geográficas, siendo hasta 1994 cuando la tabla tuvo una sola referencia.⁷⁸

De conformidad con las reformas de crédito al salario publicadas el 10 de mayo del presente año y de conformidad con la exposición de motivos, con estas reformas se espera incrementar el ingreso disponible de los trabajadores con percepciones entre uno y tres salarios mínimos, en 3% para trabajadores con ingreso de salario mínimo, decreciendo gradualmente conforme al ingreso, desgravando totalmente a trabajadores de hasta 3 salarios mínimos.⁷⁹

Dentro de los objetivos laborales del crédito al salario es que el trabajador recupere de manera gradual el poder adquisitivo de su salario para su bienestar y el de su familia, lo cual implica que el empleador cumpla con sus obligaciones laborales para con todos y cada uno de sus trabajadores, así mismo deberá observar las disposiciones que de alguna manera representen un beneficio para el trabajador, para lo cual deberá coordinarse con otras autoridades especialmente con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que el trabajador no se vea afectado por una mala información o aplicación de alguna disposición que de alguna manera lo beneficie.

⁷⁸ NERI MARTINEZ, Francisco, "El crédito al salario, una nueva forma de acreditamiento", Prontuario de actualización Fiscal, primera quincena de diciembre de 1993, México, págs. 18, 19, 20 y 21.

⁷⁹ DELGADO PEDRAZA, Luis Guillermo, "Comentarios sobre crédito al salario", Prontuario de actualización fiscal, segunda quincena de mayo, México, Pág. 4.

Para efectos fiscales uno de sus objetivos sin duda es apoyar a las autoridades laborales a fin de que el impuesto de los trabajadores de menores recursos puedan gozar de una cantidad extra que dependiendo de sus ingresos le corresponda, la cual fluctúa entre un 7% y un 10.8% de su ingreso, lo que proporciona un beneficio para el trabajador, ésta deberá ser en efectivo y no formará parte de su salario para pago de impuesto, tampoco formara parte para la determinación de la proporción de subsidio correspondiente y que por otra parte permite aumentar el poder adquisitivo del salario

4.2. Acreditamiento sobre impuestos federales.

Uno de los efectos más importantes del crédito al salario que trae como consecuencia la bonificación fiscal es el acreditamiento que la misma Ley del Impuesto sobre la Renta prevé en su artículo 80-B, párrafo segundo, estableciendo que el retenedor podrá disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del crédito al salario mensual no se considerarán para determinar la proporción del subsidio acreditable a que se refiere el art 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, que preste servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el párrafo final del art 83 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y los que obtengan ingresos provenientes del

extranjero por estos conceptos, aplicarán la tabla y el procedimiento previstos en este artículo para la determinación del impuesto correspondiente. Cuando el impuesto a cargo disminuido con el subsidio que, en su caso le sea aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual que resulte conforme a la tabla establecida en el presente artículo, el contribuyente podrá solicitar la devolución de dicho monto o compensarlo contra el impuesto sobre la renta que resulte a su cargo posteriormente”

De lo anterior podemos entender que, el retenedor tiene como opción el acreditamiento o solicitar la devolución de las cantidades que por concepto de crédito al salario tengan derecho a recibir los trabajadores asalariados, o bien, admite la figura de la compensación cuando no teniendo impuestos a cargo, ya sea por no ser sujeto de ellos o por simplemente por no haberlo causado, el acreditamiento consiste en disminuir los impuestos que teniendo el carácter de federales sean causados por el contribuyente dentro de los cuales podemos mencionar los siguientes

- Impuesto sobre la renta,
- Impuesto al valor agregado,
- Impuesto al activo,
- Impuesto especial sobre producción y servicios;
- Retenciones a cargo de terceros, y
- Todos aquellos impuestos federales a su cargo.

El acreditamiento, devolución o compensación la podrán efectuar tanto personas físicas como morales que teniendo trabajadores asalariados estén obligados a determinar la bonificación fiscal correspondiente para cada uno de sus trabajadores, es decir, que tenga el carácter de retenedor.

Dicho acreditamiento se deberá efectuar en cada pago provisional de conformidad con la regla 201 de la miscelánea fiscal para 1996, la cual

establece " para efectos del crédito al salario a que se refiere los artículos 80B y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los retenedores podrán disminuir las cantidades que entreguen en efectivo a los trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o de las retenciones del mismo efectuadas a terceros o del impuestos al activo, al valor agregado, especial sobre producción y servicios y en general cualquier impuesto federal que deba enterarse usando la forma oficial 1 "Pagos provisionales, parcialidades y retenciones de impuestos federales" , contenida en el anexo uno de esta resolución. Los retenedores podrán compensar en la siguiente declaración o solicitar la devolución de las cantidades que resulten a su favor".⁸⁰

Así mismo el empleador solo podrá entregar dichas cantidades que por concepto de bonificación fiscal le corresponda a los trabajadores cumpliendo los siguientes requisitos:

- 1." llevar registros de los pagos por los ingresos por salarios, en el que se identifique de manera individual a cada uno de los trabajadores a los que se les hacen dichos pagos.
2. Conservar los comprobantes en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados por salarios, el impuesto que en su caso se les haya retenido, y las diferencias que resulten a favor del trabajador con motivo del crédito al salario.
3. Que se cumplan con las siguientes obligaciones:
 - a) Que retengan el impuesto correspondiente, paguen la bonificación fiscal.
 - b) Calcular el impuesto anual.
 - c) Presentar en el mes de febrero de cada año las declaraciones informativas sobre las personas a las que les hayan entregado las cantidades que de conformidad con el artículo 80 A, se tenga derecho en el año de calendario

⁸⁰ Resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, exceto a los relacionados con el comercio exterior, (resolución miscelánea fiscal para 1996), 30 de marzo de 1996, Diario Oficial de la Federación primera sección, pág. 51.

anterior, observando las reglas de carácter que expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

c) Solicitar a las personas sus datos necesarios para efectuar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o en su caso les proporcionen su clave de registro.

4. Que se hayan pagado las aportaciones de seguridad social y las mencionadas en el artículo 77 A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que correspondan por los ingresos de que se trate".

Es decir, que cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos antes citados el empleador podrá optar por el acreditamiento o la compensación de las cantidades que por concepto de bonificación fiscal entreguen a los trabajadores.

4.3. Derecho a la devolución de la bonificación fiscal para el empleador.

El derecho a la devolución fiscal encuentra su origen en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación estableciendo " las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante declaración mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, los cuales se expedirán conforme a lo siguiente: En las Administraciones Locales de Recaudación del área metropolitana del Distrito Federal o en la Administración Especial de Recaudación, el monto de la devolución solicitada por medio de certificado, será cuando menos el 50% del saldo a favor, sin que sea inferior a \$500,000.00 y en las Administraciones Locales de Recaudación distintas de las antes mencionadas, el monto de la

devolución solicitada por certificado, será cuando menos el 0% del saldo a favor, sin que sea inferior a \$250,000.00, para la obtención del certificado es necesaria la presentación de escrito libre que reúna los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código fiscal de la federación, debiéndose acreditar la representación legal del promovente en los términos del artículo 19 del mencionado Código, ya sea a su cargo o que deba enterarse en su carácter de retenedor.

Las autoridades fiscales podrán autorizar, de conformidad con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general, que los certificados se expidan a nombre de un tercero. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes, cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración".

De lo anterior se desprende que cuando se determine a favor del contribuyente algún saldo se tiene el derecho de pedirlo en devolución ya sea en efectivo o a través de certificados especiales los cuales servirán para pagar cualquier contribución a nuestro cargo, dicha devolución deberá hacerse dentro de los cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación desde el mes en que se presentó la declaración donde se determinó el saldo a favor hasta aquel en que se efectúe la devolución, así mismo pagará intereses a partir de que se venció el plazo de cincuenta días a una tasa que será igual a la prevista por el

artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que se aplicará sobre la contribución actualizada.

Así, la autoridad fiscal estará obligada a efectuar la devolución de las cantidades que se haya pagado de manera indebida o que proceda de conformidad con la misma Ley a los contribuyentes que lo soliciten, para que la devolución proceda no deberá transcurrir más de 5 años, ya que de conformidad con el art. 146 de Código Fiscal de la Federación el crédito fiscal prescribe en este plazo, el cual se inicia a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido, el término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito, debemos entender por gestión de cobro cualquier acto de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cabe hacer la aclaración que para solicitar la devolución, es necesario hacer la solicitud de devolución a través de la forma oficial aprobada para el ejercicio fiscal 1996, la cual se dio a conocer en el anexo uno de la resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto los relacionados con el comercio exterior, resolución miscelánea fiscal para 1996, a saber forma 32 la cual se presentará por quintuplicado así como los anexos que deban acompañar a la misma, a saber: declaración en donde conste el saldo a favor, ya que aún y cuando por disposición de la Ley no se esté obligado a presentar declaraciones por no ser contribuyente del impuesto sobre la renta, se está obligado a presentar las declaraciones por retención a terceros debiendo hacer el acreditamiento del la bonificación fiscal pagada en efectivo que el mismo formato nos menciona como "crédito al salario pagado en efectivo".

4.4. Propuesta de modificaciones y adiciones a diversas disposiciones.

Constantemente se ha manifestado inconformidad con respecto a las modificaciones y adecuaciones de carácter fiscal y laboral mismas que a partir de 1991, se han caracterizado por un gravamen excesivo y regresivo principalmente a los trabajadores de menor ingreso, lo cual ha conllevado a disminuir aún más su poder adquisitivo.

Los diversos pactos y acuerdos para la estabilidad y el empleo han derivado en ajustes mínimos de la carga fiscal del trabajador, sin embargo, no han sido de un monto significativo que modifique su nivel de ingreso, por lo que se hace indispensable y necesario la estructura de un nuevo sistema impositivo mas ágil y moderno sustentado en una política fiscal mas equitativa y justa que permita gravar más a quien mas tiene.

En efecto el sistema vigente ha ocasionado que los trabajadores no solo hayan sufrido una contención salarial en cuanto a sus demandas económicas, sino que adicionado a ello se ha presentado una afectación fiscal creciente y constante afectando al salario.

Existe además una fuerte tendencia a reducir las opciones y alcance de las prestaciones económicas y de previsión social incluidas en los contratos colectivos de trabajo, a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta se limita el monto de exención de dichas prestaciones a un número específico de salarios mínimos y aún más dichos montos no se han actualizado perdiendo su poder adquisitivo.

A través de las disposiciones fiscales se han gravado todas las prestaciones que de alguna manera tiene derecho el trabajador asalariado y que con justa razón le corresponde como consecuencia de su trabajo prestado al

empleador, un alto nivel de prestaciones no necesariamente implica un elevado grado de ingresos, además de que las prestaciones se han utilizado más para sustituir los aumentos salariales para complementarlos, ante esta situación se sugiere globalizar los ingresos de los trabajadores independientemente del concepto bajo el cual se otorguen y exentarlos en su totalidad del pago del impuesto cuando no rebasen de los siete salarios mínimos, lo que implicaría la actualización del ingreso mínimo de subsistencia para el trabajador y su familia.

Si bien es cierto que el crédito al salario se ha reestructurado y utilizado como un sistema de compensación a los trabajadores que obtienen ingresos inferiores a cuatro salarios mínimos, su obtención por parte de los trabajadores a través de la bonificación fiscal son en la práctica y en la actualidad inaplicables ya que solamente entre un 10 y un 15% de los trabajadores que tiene derecho los reciben, ya que en la micro, pequeña y mediana empresa no alcanza a cubrir los requisitos establecidos en la propia Ley, además los empleadores hacen caso omiso a dichas disposiciones toda vez que, como ya se ha mencionado son tan pocos los trabajadores que cumplen con los requisitos para poder ser acreedores a dicha bonificación y los empleadores no se los otorgan y aún más la Ley del Impuesto sobre la Renta así como la Ley Federal del Trabajo no prevén ninguna sanción para este tipo de empleadores, dejando a su arbitrio las disposiciones que de manera impositiva le impone la Ley del Impuesto Sobre la Renta única que lo prevé, pero carece de sanción alguna en caso de incumplimiento y que tampoco como infracción la contempla, dejando a los trabajadores en estado de indefensión ya que ante esta situación no pueden hacer absolutamente nada porque no es contemplada como una prestación en la Ley Federal del Trabajo sin embargo representa un beneficio para el trabajador y que al considerarse como tal debe ser tratado como una prestación, así el trabajador podrá hacer valer el derecho que tiene para poder exigir dichas cantidades que se desprendan de la determinación de su impuesto ante las autoridades competentes y de esta manera no se vea mermado su ingreso y por lo tanto su economía familiar.

4.4.1. Ley Federal del Trabajo.

De conformidad con todo lo anterior se propone la reforma del artículo 132 de la ley Federal del Trabajo para quedar como sigue:

Son obligaciones de los patrones:

I...

II. Pagar a los trabajadores los salarios y demás prestaciones que se otorguen derivados de la relación de trabajo, así como las indemnizaciones, de conformidad con las normas vigentes en la empresa o establecimiento, y las contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta se que se consideren como estímulos fiscales o se designen de cualquier otra

III - XXVIII.

De esta manera el trabajador podría acudir ante las autoridades laborales para hacer valer el derecho de exigir el pago de su bonificación fiscal calculada previamente, ya que en la actualidad si un empleador no le otorga al trabajador la bonificación fiscal a que tiene derecho, éste no tiene donde acudir para tal reclamo dejando al arbitrio la decisión de dar o no dichas cantidades.

Así mismo se propone la adecuación de la Ley Reglamentaria del Artículo 123 Constitucional Apartado B (Ley Burocrática) ya que la bonificación fiscal se hace extensiva para este tipo de trabajadores, como lo menciona el artículo 78, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de igual forma dicho sector se encuentra desprotegido.

Así mismo dentro de los derechos de los trabajadores encontramos de conformidad con el art. 152 de la Ley Federal del Trabajo, en caso de discrepancias entre trabajadores o sus sindicatos y las empresas, cuando se considere que no se está cumpliendo íntegramente con sus derechos podrán

ejercer ante las Juntas de Conciliación y Arbitraje las acciones correspondientes a fin de que se observen dichas disposiciones, de igual manera el trabajador tendrá derecho entre otras a percibir un salario que sea suficiente para subsistir junto con su familia de manera digna, así como a exigir que se le otorguen todas y cada una de las prestaciones que de manera individual o colectiva se hayan otorgado a éste.

4.2.2. Ley del Impuesto sobre la Renta.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se propone la adición del artículo 83 A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para quedar como sigue:

" Quienes tengan la obligación de hacer los pagos a que se refiere los artículos 80 B y 81 de esta Ley, deberán entregar de manera efectiva a los trabajadores, la bonificación correspondiente en las fechas y periodos correspondientes."

De esta manera se estará protegiendo al trabajador ordenando al empleador el pago de dichas cantidades cuando así les corresponda a los trabajadores ya sea semanal, quincenal o mensual, etc.

Además en caso de desobediencia a dicho precepto se aplicaría el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que en caso de infringir de cualquier forma a las diversas disposiciones fiscales, se sancionará con multa de \$ 48.00 a \$ 482.00.

4.4.3. Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En relación con el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta se sugiere la modificación del artículo 95 de dicho reglamento a fin de que guarde concordancia con la Ley:

"Los empleadores obligados a expedir las constancias a que se refiere el artículo 83, fracción III, de la Ley, deberá consignar en la mismas todos los datos de la persona que le hubiera prestado servicios personales subordinados, así como las cantidades que por concepto de bonificación fiscal les hubieren devuelto, y devolver al trabajador el original de las constancias expedidas por otros empleadores que le hubiera entregado el trabajador durante el año de calendario de que se trate, conservando copias de estas últimas."

De esta manera el trabajador podría comprobar que dicha bonificación se le esta devolviendo y cual es el monto de ésta. Así como contar con formalidades que de alguna manera podrán servir de base a éste para poder exigir el cumplimiento de sus derechos teniendo elementos para ello en caso de algún conflicto con su patrón.

Con lo anterior se pretende que el trabajador cuente con documentos comprobatorios que le sirvan como base en el caso que el patrón en determinado momento pueda incumplir sus obligaciones que al efecto le impone la Ley Federal del Trabajo y que en ocasiones no se observan, así como dejando al trabajador sin ningún medio de defensa ante estas irregularidades.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La relación de trabajo es aquella situación mediante la cual se presta un trabajo de manera personal y subordinada cuya consecuencia es el pago de una retribución independientemente de la actividad realizada. Es decir, mientras el trabajador se encuentre subordinado al patrón y de manera personal se desarrolle una actividad ahí existirá una relación de trabajo.

SEGUNDA. La prestación laboral constituye el objeto de una obligación o un deber comprendiendo tanto el salario que percibe el trabajador en efectivo como en bienes y todo aquello que represente un beneficio para el éste, el cual derive de la relación de trabajo que se tenga con el empleador.

TERCERA. Las contribuciones son aquellas cantidades que el Estado exige de conformidad con sus facultad de imperio y que algunas de ellas deben ser destinadas al gasto público y no desviarse para otros fines. Es obligación de los ciudadanos contribuir al gasto público, cuya facultad del Estado es exigir su cumplimiento a todas aquellas personas que realicen las situaciones de hecho previstas en la norma.

CUARTA. La devolución como figura fiscal trae como consecuencia que las cantidades que resulten a favor de los contribuyentes les sean entregadas por las autoridades fiscales, ya sea a petición de parte o por oficio.

QUINTA. Como resultado de la crisis económica, es decir, de la ruptura en el funcionamiento armónico de un sistema, la autoridad fiscal se ha visto en la necesidad de crear figuras que de alguna manera ayuden al

trabajador a subsanar su tan difícil situación económica y con ello poder subsistir, como es el caso de la llamada crédito al salario.

SEXTA. Siendo los impuestos una carga para los trabajadores, éstos se han disminuido por las autoridades fiscales para de alguna manera ayudar a soportar la actual crisis en que atraviesa nuestro país y que sin lugar a dudas perjudica a este sector de contribuyentes cuyos ingresos fluctúan entre dos y tres salarios mínimos, convirtiendo dicha disminución de impuesto en un ingreso para el trabajador.

SEPTIMA. El crédito al salario trae como consecuencia la llamada bonificación fiscal la cual es una cantidad en efectivo que recibe el trabajador y por la que no pagará impuesto representando un beneficio para los trabajadores que se hacen acreedores a dichas devoluciones incrementando su salario. Todo aquel trabajador que tenga derecho a la bonificación fiscal gozará de una devolución en efectivo que le será entregada como parte de su salario y en las fechas en que éste le sea pagado.

OCTAVA. La bonificación fiscal es una figura regulada por la Ley del Impuesto sobre la Renta derivada del Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo del 3 de diciembre de 1993 publicada en el Diario Oficial de la Federación, cuyo mecanismo de bonificación fiscal aplica únicamente para los trabajadores que tienen una relación de trabajo con el empleador, la cual debe proporcionarse al trabajador en efectivo por el empleador cuya cantidad no forma parte de la base para cálculo del impuesto ni para otro tipo de prestaciones a que tenga derecho el trabajador la cual se estima que aumente de manera real el salario del trabajador entre un 7.5% y un 10.0%.

NOVENA. La bonificación fiscal es una cantidad que de manera automática e inmediata se le debe entregar al trabajador, la cual representa un

beneficio para el trabajador que la percibe y por la cual no pagará impuesto, la que deberá ser regulada por la Ley Federal del Trabajo para que de manera eficaz y real dichas cantidades le sean entregadas.

DECIMA. Es sin duda alguna que se pretende con el presente trabajo en cuanto a las reformas o adiciones que se presentan, el establecimiento de sanciones en el caso de infringir las disposiciones fiscales así como las laborales.

BIBLIOGRAFIA

1. BORREL NAVARRO, Miguel, Análisis práctico y jurisprudencial del Derecho Mexicano del Trabajo, tercera edición, Ed. sist. México, 1992.
2. BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, segunda edición, Ed. Trillas, México, 1990.
3. CABANELLAS, Guillermo, El Derecho del Trabajo y sus Contratos, Ed. Mundo Atlántico, Argentina, 1982.
4. CABANELLAS, Guillermo, Tratado de Política Laboral y Social, tomo III, Ed. Heliasta, tercera edición, Argentina, 1982.
5. CAVAZOS FLORES, Baltasar, Treinta y Ocho Lecciones de Derecho Laboral, Ed. Trillas, México, 1992.
6. CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Imposición a la Riqueza en México, U.N.A.M, México, 1983.
7. CORTINA, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Ed. Porrúa, México, 1977.
8. DAVALOS, José, Tópicos Laborales, Ed. Porrúa, México, 1992.
9. DE BUEN LOZANO, Nestor, Derecho del Trabajo, tomo II, décima edición, Ed. Porrúa, México, 1994.
10. DE LA CUEVA, Mario, El Nuevo Derecho del Trabajo Mexicano, sexta edición, tomo I, Ed. Porrúa, México, 1980.
11. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, decimoséptima edición, Ed. Porrúa, México, 1992.
12. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, tercera edición, Ed. Limusa, México, 1986.
13. FAYA VIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, México, 1986.
14. FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, trigésima edición, Ed. Porrúa, México, 1993.
15. GUERRERO, Eusquerio, Manual de Derecho del Trabajo, decimoséptima edición, Ed. Porrúa, México, 1990.

16. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Decimoséptima edición, Ed. Porrúa, México, 1993.
17. MARTIN, José María, Introducción a las Finanzas Públicas, segunda edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.
18. MUSGRAVE, Richard A. y MUSGRAVE, Pegui B, Hacienda Teórica y Aplicada, quinta edición, Ed. Porrúa, México, 1993.
19. PONT MESTRES, Magín, El Problema de la Resistencia Fiscal, De. Bosch, Barcelona, 1972.
20. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, México, 1993.
21. RESENDEZ MUÑOZ, Eduardo, Política e Impuestos, (visión histórica) Ed. Porrúa, México, 1989.
22. RETCHKIMAN K, Benjamin, Política Fiscal Mexicana, UNAM, México, 1983.
23. RAMOS, Eusebio y TAPIA ORTEGA, Ana Rosa, Nociones de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Ed. Pac, México, 1986.
24. RODRIGUEZ LOBZTO, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda edición, Ed. Karla, México, 1993.
25. SANCHEZ LEON , Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, quinta edición, Ed. Pac, México, 1990.
26. SANCHEZ PIÑA, José Luis, Nociones de Derecho Fiscal, quinta edición, Ed. Pac. México, 1991.
27. VILLEGAS, Hector B, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, quinta edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. Porrúa, México, 1994.
2. Ley Federal del Trabajo, comentada por Alberto Trueba Urbina y Jorge Trueba Barrera, septuagésima edición, Porrúa, México, 1994.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta, Ed. Ecasa, México, 1990.
4. Ley del Impuesto sobre la Renta, Ed. Ecasa, México, 1991.
5. Ley del Impuesto sobre la Renta, Ed. Ecasa, México, 1992.
6. Ley del Impuesto sobre la Renta, Ed. Ecasa, México, 1993.
7. Ley del Impuesto sobre la Renta, Ed. Ecasa, México, 1994.
8. Ley del Impuesto sobre la Renta, Ed. Ecasa, México, 1995.
9. Ley que Establece las Reducciones Impositivas Acordadas en el Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, Diario Oficial de la Federación 3 de diciembre de 1993.

OTRAS FUENTES

1. CALLEJA GARCIA, Hernaldo, Enciclopedia Laboral, Ed. Dux, segunda edición, Barcelona, 1959.
2. RAMOS BAYOD, Serat, Diccionario laboral, Ed. Reus, Madrid, 1969.
3. Iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, noviembre de 1988.
4. COLMENARES PARAMO, David, "El desafío de la política fiscal", El financiero, 24 de enero de 1996, México.
5. ORTIZ, Alicia, "Aprueba el senado reformas fiscales", Reforma, 19 de abril de 1996, México.

6. SAURI/ FINSAT, Gustavo. "En diez meses, 572 revisiones salariales". El Financiero, 27 de noviembre de 1995, México.
7. CASTILLO, Jesús, "No recibirán utilidades 4.5 millones de obreros". Reforma, 29 de abril de 1996, México.
8. " Frenar los despidos", Excélsior, Página editorial, 123 de abril de 1996, México.
9. BECERRIL, Andrea, " Pedirá la C.T.M. exención fiscal para quienes perciban hasta 10 salarios mínimos", La jornada, 1o. de febrero de 1996, México.
10. ORTIZ, Alicia, " Aprueba el senado reformas fiscales", Reforma, 19 de abril de 1996, México.
11. "Consideraciones sobre aspectos fiscales y laborales relacionados con el ingreso por salarios, prestaciones y participación de utilidades", Congreso del Trabajo.
12. NERI MARTINEZ, Francisco, " El crédito al salario, una nueva forma de acreditamiento", Prontuario de Actualización Fiscal, primera quincena de diciembre de 1993, México.
13. DELGADO PEDRAZA, Luis Guillermo, "Comentarios sobre crédito al salario". Prontuario de actualización Fiscal, segunda Quincena de mayo de 1996, México.