

00781

39
24.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO
FACULTAD DE DERECHO**

**LAS DEDUCCIONES DE LAS PERSONAS
FISICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE MEXICO Y ESTADOS UNIDOS DE
AMERICA.**

**T E S I S
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO
PRESENTA EL:**

LIC. ROMAN VILLANUEVA TOSTADO

TUTOR: DR. RAMON REYES VERA

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1997



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TITULO DE LA TESIS:

LAS DEDUCCIONES DE LAS PERSONAS FISICAS EN EL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DE MEXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

GRADO Y NOMBRE DEL ASESOR O DIRECTOR DE TESIS:

DOCTOR RAMON REYES VERA

INSTITUCION DE ADSCRIPCION DEL ASESOR O DIRECTOR DE TESIS:

FACULTAD DE DERECHO.- DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

RESUMEN DE LA TESIS: (Favor de escribir el resumen de su tesis a máquina en 25 renglones a un espacio como máximo, sin salir del extensión de este cuadro).

Las deducciones personales en México y los Estados Unidos participan de la misma naturaleza jurídica, están dirigidas a reducir la base gravable de las personas físicas al momento de calcular el impuesto a su cargo.

Para efectos de armonización tributaria en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es necesario analizar los aspectos generales de los países sujetos al proceso de armonización. Cuestiones como cultura, educación, desarrollo económico y social son la base de los Estados para poder enfrentar las cuestiones de armonización de disposiciones fiscales.

Por la forma de organización fiscal en México, no es posible armonizar su sistema tributario con el de los Estados Unidos de América porque las diferencias culturales que existen entre ambos países y las finalidades que persiguen no son complementarias.

El concepto de persona en México puede identificar a un sujeto precisamente determinado o determinable fiscalmente, en cambio en los Estados Unidos el concepto de persona que se sujeta a su relación con el derecho, le impiden su determinación precisa.

El impuesto sobre la renta en México no reúne las características de ser un impuesto personal que grave la capacidad de riqueza del sujeto, el *income tax* en los Estados Unidos, sí puede ser considerado como un impuesto personal porque efectivamente toma en cuenta la capacidad de riqueza de la persona física para ser gravada.

El éxito del sistema de fiscalización en los Estados Unidos de América está basado en los efectivos controles de administración. En México no se cuenta con los recursos económicos para poder implementar medidas de control comparables a las de los Estados Unidos de América además de que en nuestro país se cuenta con un sistema de legalidad y seguridad jurídica reconocidos por la Constitución.

LOS DATOS ASENTADOS EN ESTE DOCUMENTO CONCUERDAN FIELMENTE CON LOS REALES Y QUEDO ENTERADO QUE EN CASO DE CUALQUIER DISCREPANCIA QUEDARA SUSPENDIDO EL TRAMITE DEL EXAMEN.

FECHA DE SOLICITUD _____

FIRMA DEL ALUMNO

Acompaña los siguientes documentos:

- Nombramiento del jurado del examen de grado
- Aprobación del trabajo escrito por cada miembro del jurado.
- Copia de la última división de estudios

TITULO DE LA TESIS:

LAS DEDUCCIONES DE LAS PERSONAS FISICAS EN EL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DE MEXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

GRADO Y NOMBRE DEL ASESOR O DIRECTOR DE TESIS:

DOCTOR RAMON REYES VERA

INSTITUCION DE ADSCRIPCION DEL ASESOR O DIRECTOR DE TESIS:

FACULTAD DE DERECHO. - DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

RESUMEN DE LA TESIS. (Favor de escribir el resumen de su tesis a máquina en 25 renglones a un espacio como máximo, sin salir del extensión de este cuadro).

The personal deductions in Mexico and United States of America have the same natural law, they reduce the individual taxable income when the due tax is fixed.

In tax harmonization matter of the individuals income tax, we must analyze the general aspects of the countries subject to the harmonization project. Questions about culture, education, economic and social develop are the base on the States to establish the question of tax harmonization law.

On the fiscal organization form in Mexico, the tax harmonization with the United States are not possible because the culture differences in both countries and their goals are not complementaries.

The individual concept in Mexico may identify a subject precisely determinated or determinable with the tax obligation, in the United States of America, the individual concept that hold him with the law, restrain him with the precisely determination.

The income tax in Mexico has not the characteristics of personal income that contain the obligation of pay the capacity wealth; on the United States the income tax is a real personal tax because effectively bier in mind the capacity of wealth of the individual for determine him tax due.

The fiscal administration system success in the United States is based in their effective administrations controls. In Mexico there are not the economic resources to implemen: control measures like United States of America besides that in our country there is a legally and security law system recognize in the Constitution.

LOS DATOS ASENTADOS EN ESTE DOCUMENTO CONCUERDAN FIELMENTE CON LOS REALES Y QUEDO ENTERADO QUE EN CASO DE CUALQUIER DISCREPANCIA QUEDARA SUSPENDIDO EL TRAMITE DEL EXAMEN.

FECHA DE SOLICITUD _____

FIRMA DEL ALUMNO

Acompaño los siguiente documentos:

- Nombramiento del jurado del examen de grado
- Aprobación del trabajo escrito por cada miembro del jurado.
- Copia de la última revisión de estudios

INDICE

INTRODUCCION

V

CAPITULO I LA ARMONIZACION TRIBUTARIA

1. Concepto y naturaleza de la armonización tributaria.	3
2. La armonización tributaria como desarrollo interdisciplinario.	9
3. Aspectos constitucionales de la armonización tributaria.	12
4. Mecánica de la armonización tributaria.	15
5. Criterios del Poder Judicial Federal.	19
6. Limite de aplicación de la armonización tributaria en el desarrollo de este trabajo.	33
7. Conclusiones.	34

CAPITULO II HECHO GENERADOR Y BASE GRAVABLE

1. Noción de renta	39
2. Noción de ingreso.	53
3. Hecho generador.	64
4. Base gravable.	72
5. Conclusiones.	80

**CAPITULO III
EVOLUCION DE LAS DEDUCCIONES
EN LA LEGISLACION MEXICANA**

1. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1964.	87
2. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1965.	90
3. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980.	97
4. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981.	103
5. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1987.	111
6. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1990.	113
7. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997.	116
8. Tratamiento de los conceptos deducibles.	118
8.1. Ingresos exentos.	119
8.2. Ingresos excluidos.	133
8.3. Los conceptos deducibles.	134
8.3.1. Ingresos por salarios.	137
8.3.2. Ingresos por honorarios.	139
8.3.3. Ingresos por arrendamiento.	141
8.3.4. Ingresos por enajenación de bienes.	144
8.3.5. Ingresos por adquisición de bienes.	150
8.3.6. De las actividades empresariales.	153
8.3.7. Ingresos por dividendos.	166
8.3.8. Ingresos por intereses.	173
8.3.9. Ingresos por obtención de premios.	175
8.3.10. Otros ingresos.	177
8.3.11. Declaración anual	182
8.4. Las deducciones personales.	193
9. Conclusiones.	208

**CAPITULO IV
LAS DEDUCCIONES EN LOS
ESTADOS UNIDOS DE AMERICA**

1. Tratamiento de las deducciones en la legislación norteamericana.	222
1.1. Ingreso bruto	224
1.2. Deducciones para ajuste del ingreso bruto	227
1.3. Ajuste de ingreso bruto	230
1.4. Deducibles especificados y deducciones estandarizadas	232
1.5. Exenciones personales.- Dependientes.-	235
Reglas especiales para dependientes.	242
2. Conclusiones	244

**CAPITULO V.
LA ARMONIZACION TRIBUTARIA DE LAS DEDUCCIONES EN
LA LEGISLACION QUE GRAVA EL INGRESO DE LAS
PERSONAS FISICAS.**

1. Desarrollo cultural y económico equilibrado.	255
2. La armonización tributaria en la legislación mexicana.- Deducciones personales.	270
3. Aportaciones de la teoría de las deducciones en la legislación norteamericana.	291
4. Conclusiones.	293
 CONCLUSIONES.	 294
BIBLIOGRAFIA.	301

INTRODUCCION

La Ley del Impuesto sobre la Renta en México, desde que se dio a conocer en nuestro derecho positivo, en el año de 1921, ha evolucionado de manera poco ordenada. Esta legislación que tiene por objeto gravar la capacidad de riqueza de las personas por el ingreso que perciben, actualmente representa la legislación fiscal más abstracta que existe en nuestro país.

El territorio mundial después de la segunda guerra mundial tiene una nueva forma de organización y desarrollo: los mercados comerciales. La hegemonía de los estados en la actualidad no se conquista en el campo de batalla como ocurría en los siglos pasados, se resuelve en los mercados financieros como el de Nueva York o Londres.

La idea de superioridad comercial ha obligado a los Estados de todo el mundo a intentar nuevos sistemas de comercio entre ellos; los avances en la tecnología participan de manera activa en el control y desarrollo de las principales fuerzas económicas. Surge así el desarrollo regional de los Estados y su idea de conformación y superación en beneficio común, con la consecuencia inevitable del aumento del nivel de vida de su población.

La política fiscal en México se ha ido adaptando a las necesidades regionales de desarrollo en América del Norte y la Ley del Impuesto sobre la Renta es el instrumento que utiliza el Estado mexicano para gravar la renta de sus habitantes para satisfacer las necesidades públicas.

Derivado del intercambio cultural que México tiene con los Estados Unidos de América, en el año de 1994, la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, organizó un seminario dedicado a conocer la estructura impositiva de nuestro vecino país del norte; dicho seminario se llamó *American Tax Program*, impartido por el Doctor Karl William Vihie de la *George Washington University*.

De la participación de este evento académico surgió la inquietud de hacer una investigación que ayudara a entender las estructuras tributarias de México y los Estados Unidos de América, con la intención de encontrar los puntos convergentes entre ambos sistemas jurídicos, analizados desde una óptica metodológica, la armonización tributaria.

En la presente investigación, a efecto de producir un análisis profundo del tema, se decidió restringir su elaboración al estudio de las personas físicas. La decisión no fue caprichosa, se estima que las personas físicas, a partir de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1965, tienen un régimen fiscal independiente de las personas morales, quienes con su estructura y organización, permiten acumular de forma más acelerada la riqueza en relación con la producción de un individuo en lo particular.

Estimamos conveniente sólo abarcar una parte de uno de los elementos del impuesto sobre la renta: las deducciones; este elemento que al aplicarlo a la determinación del gravamen, de tal forma, que modifica la obligación principal de pago y puede, atendiendo al caso concreto, beneficiar a los sujetos pasivos de la relación tributaria, cuando les permite aportar parte de su patrimonio para el gasto público del Estado de manera distinta aún y cuando las circunstancias de obtener el ingreso sean coincidentes.

La hipótesis del presente trabajo está dirigida a estudiar a las deducciones personales en nuestra legislación, armonizando su contenido con las correlativas existentes en la legislación americana. Consideramos que la estructura que actualmente está establecida en nuestra legislación fiscal contraviene la doctrina que reconoce al impuesto sobre la renta como un impuesto personal que grava al sujeto pasivo por su capacidad para generar la riqueza base del impuesto.

Se decidió darle el enfoque de armonización tributaria como una figura jurídica derivada del desarrollo integrador que experimentan los Estados modernos para la unión de objetivos y fines comunes. Por ello, el análisis de las deducciones en las legislaciones de México y los Estados Unidos de América, persigue como finalidad, establecer las semejanzas y diferencias de los sistemas fiscales en el impuesto que grava los ingresos de las personas físicas estudiando las cuestiones de fondo de cada uno de los tipos de deducciones que existen en ambos países, sin que esta investigación sea comparativa, es en cambio, propositiva.

Sobre esta hipótesis, las variables dependientes serán el tratamiento que la legislación vigente para el año de 1997 otorga a las deducciones en México y sus efectos prácticos, relacionándolas con sus correlativas de la legislación americana.

El *Internal Revenue Code*, a diferencia de la legislación impositiva en México, cambia en aspectos específicos de manera acelerada, y tratándose de los conceptos generales, como las deducciones, no varían y sirven de base para la armonización de otros sistemas de registro en otras partes del mundo relacionados comercialmente con el vecino país del norte. En el caso de México, los principios de contabilidad generalmente aceptados en mucho se apoyan de sus similares establecidos en los Estados Unidos de América.

Cabe precisar que para los efectos de este trabajo y a fin de evitar distracciones semánticas -sin que por ello se desconozca su importancia-, cuando se haga referencia a la experiencia jurídica en nuestro país, no se denominará como Estados Unidos Mexicanos para evitar su confusión con la denominación de Estados Unidos de América, se hará en cambio, la referencia expresa de México.

Para el desarrollo de la tesis, el primer capítulo es una referencia a lo que entendemos como armonización tributaria, la finalidad que persigue esta disciplina y los elementos que deben ser considerados en su utilización para efectos de unificación de legislaciones.

El capítulo segundo desarrollará de manera detallada los conceptos de renta, ingreso, hecho generador y base gravable que sirven para diferenciar los fenómenos económicos que participan en la Ley del Impuesto sobre la Renta y que determinan teóricamente la obligación fiscal de las personas físicas.

El tercer capítulo analiza cronológicamente a la Ley del Impuesto sobre la Renta en México; destaca la forma en que las deducciones han ido evolucionando en esta legislación y se destacan sus diversos tipos atendiendo a los capítulos en que se divide el Título IV que grava los ingresos de las personas físicas.

El capítulo cuarto está destinado exclusivamente a desarrollar la fórmula para obtener el impuesto de las personas físicas en la legislación de los Estados Unidos de América; se analizan los elementos que la constituyen así como los principales elementos que utiliza esa legislación para determinar el impuesto a cargo de los residentes en dicho país.

Por último, el capítulo quinto analiza armónicamente las dos legislaciones que gravan el ingreso de las personas físicas distinguiendo los sistemas jurídicos de México y de los Estados Unidos de América con la finalidad de rescatar los elementos que puedan aportar ambas legislaciones entre sí, con un objetivo, aprovechar la experiencia de ambos sistemas en beneficio del interés común, que es, al fin y al cabo, la finalidad que debe perseguir el derecho.

La utilización del lenguaje en el desarrollo de esta investigación fue fundamental. Consideramos que los problemas más graves que se han causado cuando se copian instituciones jurídicas de países de un desarrollo distinto, tiene su base en que las palabras no expresan el mismo significado.

Por ejemplo: el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece: Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados. Por su parte, la X enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América establece: *The powers not delegated to the United States by the Constitution, nor prohibited by it to the States, are reserved to the States respectively, or to the people.*

Aparentemente ambas constituciones expresan lo mismo: facultades reservadas a los Estados cuando no se encuentren expresamente conferidas a la Federación, sin embargo su contenido es opuesto en la realidad económica y política.

Como una forma de entender el desarrollo del Federalismo en ambos países, en una crítica objetiva de su funcionamiento, recordemos que la Federación en los Estados Unidos se encuentra situada en el Distrito de Columbia y allí sólo se encuentran los Poderes Federales, y los Estados que componen la Unión ejercen las facultades que sin estar reservadas a la Federación les permiten su desarrollo regional.

En México toda la República se concentra en el Distrito Federal y los Estados constituyen, en el mejor de los casos, oficinas administrativas encargadas del despacho de las funciones que debieran ejercer en ejercicio de sus facultades reservadas, pero que desarrolla la Federación y delega en convenios de colaboración administrativa.

En México, el subdesarrollo nos ha obligado a interpretar este mandato Constitucional como el ejercicio del poder central por parte de la Federación sin que las Entidades Federativas cuenten con poder soberano alguno para establecer y recaudar contribuciones (en el mayor de los casos derivado de la imposibilidad administrativa por parte de estos órganos del Estado para llevar a cabo esta función constitucional). Por lo anterior, hemos tenido el cuidado de profundizar en el contenido de aquellas expresiones que sean utilizadas por ambos países pero que pudiesen tener un significado distinto.

Las traducciones contenidas en la presente tesis han sido hechas por el autor siguiendo diversos criterios de aplicación. Se podrán apreciar que en algunos casos se hizo la traducción íntegra del texto en inglés por considerar que su contenido podría dilucidar cuestiones de fondo en el tema planteado. En otros casos se podrá observar que se vació el texto en inglés en el cuerpo del párrafo y que en la referencia al pie de página se hace la traducción, porque se consideró que es importante conocer de "voz" del autor la forma de pensar. También se consideró hacer referencia a algunos conceptos provenientes del derecho positivo norteamericano sin hacer traducción alguna en el texto o en la referencia al pie de página por considerar que se trata de sólo una precisión que no requiere de su expresión en nuestro idioma y que de alguna manera ya se encuentra reflejada en el contexto del capítulo o de la afirmación que le sirve de base. Finalmente, habrá algunos párrafos escritos en inglés que no tienen traducción alguna, bien sea porque se desarrollan en el contexto del capítulo que se desarrolla, bien porque su expresión es circunstancial y no requieren de un análisis más extenso.

Muy especial reconocimiento y agradecimiento se expresa al Doctor Ramón Reyes Vera quien con su asesoría y dirección se hizo posible la realización de este proyecto académico, con su participación se asegura el cumplimiento del objetivo de esta tesis.

De igual forma se reconoce la invaluable ayuda que para el desarrollo de esta investigación se ha recibido de manera directa o indirecta de los compañeros de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México; a ellos, mi especial reconocimiento y admiración, de quienes no digo nombres a efecto de evitar omitir a alguno de ellos, hecho que se traduciría en una ofensa irreparable a su persona.

Por otra parte y debido a su disposición y conocimientos, se hace un agradecimiento especial a las Contadoras Públicas María Elena Viola Sánchez Loyo y Teresa Bertadillo Mendoza quienes aportaron toda su experiencia para enriquecer el desarrollo de la parte contable de esta investigación; gracias a sus valiosos comentarios y sugerencias el aspecto contable tiene respaldo y sustento.

CAPITULO I
LA ARMONIZACION TRIBUTARIA

SUMARIO

1.- Concepto y naturaleza de la armonización tributaria.
2.- La armonización tributaria como desarrollo interdisciplinario. 3.- Mecánica de la armonización tributaria. 4.- Limite de aplicación de la armonización tributaria en el desarrollo de este trabajo. 5. Conclusiones.

En el marco de un nuevo orden jurídico, la armonización tributaria se describe como el desarrollo de los conceptos más avanzados en materia de derecho internacional, superando incluso, el orden interno descriptivo; es el vehículo que aportará elementos sólidos para la convivencia multilateral.

El desarrollo de las actividades que el Estado mexicano desarrolla a nivel internacional obligan a considerar el tema de las deducciones como un concepto del que deberá ponerse toda la atención de los especialistas de México y de los Estados Unidos de América, porque produce efectos fiscales distintos en las legislaciones tributarias aplicables al efecto. Por un lado, tenemos una legislación tributaria norteamericana muy desarrollada respecto a los conceptos incluidos en la deducibilidad que aplican los sujetos autorizados por la norma para hacerla efectiva. Y por el otro, la experiencia de México indica que los conceptos deducibles sólo restringen la capacidad del Estado mexicano para poder recaudar impuestos, y ha sido necesaria casi su extinción como concepto fiscal.

El presente capítulo abarcará la idea que sobre armonización tributaria se ha establecido en el medio especialista. Es importante precisar qué se debe entender por este concepto no incluido aún por la doctrina de nuestro país.

1. Concepto y naturaleza de la armonización tributaria.

El concepto de armonización tributaria abarca el estudio del derecho existente en dos o más regiones del planeta que buscan tener estrechos lazos de intercambio. Para ésto existe el derecho comparado o derecho internacional comparado, que es la herramienta de que dispone el jurista especializado para conocer dos o más sistemas jurídicos y precisar al mismo tiempo las semejanzas y diferencias que los identifican, o bien, que sirve de base para sentar los márgenes de distinción existente en tales sistemas.

La armonización se presenta en la actualidad como una disciplina que guía al especialista de una rama del derecho específica, para establecer los lazos de contacto entre dos o más países que tienen la obligación de relacionarse, y aprovechar de las legislaciones en análisis aquellos aspectos que puedan ser intercambiables en la legislación de origen, a efecto de adaptarlas a la legislación receptora para equilibrar el desarrollo de ambas estructuras jurídicas.¹

Es necesario para que la armonización tributaria exista, que dos o más naciones tengan vínculos jurídicos de los que surja la necesidad de buscar las instituciones que sean coincidentes y compararlas con las propias, para resaltar de éste análisis, aquellas que sean susceptibles de ser aprovechadas por el derecho vigente.

La armonización tributaria obliga a coordinar y equilibrar las relaciones existentes entre dos o más sistemas jurídicos que están desacordes con los principios que los regulan, por pertenecer a un desarrollo cultural, económico y social distinto; y quizá tampoco con sus fines, porque la evolución experimentada por cada sociedad es también diferente, y sin embargo, requieren vincular estrechamente sus relaciones en beneficio común.

¹ Al respecto, autores que ven en la integración económica de países una fuente importante de desarrollo regional, han elaborado diversas formas de armonización de estructuras económicas, políticas y jurídicas buscando una finalidad común de desarrollo equilibrado. Cfr. Retchkiman K., Benjamin en *Teoría de las finanzas públicas*. Tomo II, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1987, págs. 100 y ss y De la Villa Gil, Luis Enrique en *Armonización de la seguridad social en la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975, págs 10 y ss.

Para el caso de México, la forma y evolución del sistema jurídico nos ha llevado a experimentar distintas formas de gobierno atendiendo a las necesidades sociales que aparentemente se quieren cubrir. Así, pasamos del populismo exagerado en donde el Estado proteccionista del Presidente Luis Echeverría pretendió, con grandes gastos públicos con cargo a los empréstitos contratados en el exterior, elevar el nivel de vida de la población; hasta el llamado "liberalismo social" representado por el Presidente Carlos Salinas, que de manera pendular, promueve el libre mercado y afecta sectores importantes que en décadas anteriores se encontraban bajo la protección del propio gobierno.

El caso de los Estados Unidos de América es diferente. La sociedad norteamericana está imbuida por un sistema capitalista cuya evolución le ha merecido, para bien o para mal, ser considerado con un modelo de forma de Estado a nivel mundial, ahora confirmado con la caída del bloque socialista, surgida como consecuencia de la desintegración de la Unión de Repúblicas Soviéticas Socialistas y con la Unificación de las Alemanias Oriental y Occidental para convertirse nuevamente en un solo Estado.²

Surge en consecuencia la imperiosa necesidad de valorar el tipo de instituciones jurídicas que se aplican en el territorio del que se es nacional, considerado como emisor de dicha institución jurídica, para valorar la posibilidad de adaptar aquellas que quizá no estén reguladas, o cuando lo estén, se encuentren deficientemente aplicadas por el país receptor.

Es importante considerar a la armonización como fuente formal del derecho con los beneficios que ello representa, ya que se cuenta con la experiencia de una nación ajena en la aplicación de un sistema jurídico para regular una determinada conducta del hombre.

La formalidad se encuentra imbuida desde el momento mismo de establecer los lazos jurídicos entre dos o más naciones con motivo del acuerdo internacional y su formalización en los tratados, por medio de los cuales, se obligan a respetar, y hacer respetar, determinadas conductas a que les obliga la voluntad comprometida con la firma de estos instrumentos de derecho extraterritorial.

² Cfr. Villarreal, René en *Liberalismo social y reforma del Estado, México en la era del capitalismo posmoderno*, Editoriales Nacional Financiera y Fondo de Cultura Económica, México, 1993; págs. 33 y ss.; Dahrendorf, Ralf en *El nuevo liberalismo*, Red Editorial Iberoamericana, México, 1993, pág. 66 y ss.; Krause, Walter y F. John Mathis en *Latin America and economic integration, regional planning for development*, University of Iowa Press, USA, 1979, pág. 47 y ss.; y Schumpeter, Joseph en *History of economic analysis*, Oxford University Press, New York, 1954, págs. 803 y ss. Miles Caroline *et. al. New directions for world trade, a Chatman House report*, Oxford University Press, London, 1964, págs. 115 y ss.

Por ello, la armonización persigue no sólo el estudio y análisis de las estructuras jurídicas existentes en los países que se ven obligados a relacionarse con motivo de un acuerdo internacional, sino además el desarrollo de investigaciones científicas en las ciencias sociales. En la investigación que nos ocupa, es imperioso resaltar la disciplina científica del derecho.³

No obstante lo anterior, debemos estar pendientes y ser muy cuidadosos de abstenernos de importar instituciones extranjeras a nuestra legislación sin un análisis profundo de las características que les son armónicas y aquéllas que son contradictorias por el desarrollo social y cultural de los Estados, que se presenta como resultado natural de su evolución, y que al mismo tiempo son las que les dieron origen, en virtud de que se trata de Estados distintos con realidades políticas y necesidades diferentes.

Desde el punto de vista económico, la armonización, como fenómeno social busca unificar el mercado para beneficio regional de los Estados que participan en dicha conjunción.

“...es fácil colegir que la armonización fiscal, sobre todo en su aspecto teórico, determina la conjunción de dos campos de la economía -la economía pública y el comercio internacional- que hasta ahora, y sin que se vislumbren cambios importantes, han actuado como si se tratara de cuestiones que nada tienen en común”.⁴

Al comparar al sistema federal tributario con la armonización, Retchkiman establece que en esta última no cabe plantearse el problema de equidad por ser excluyente; en la armonización el fin último que se persigue es el crecimiento regional, donde dos economías se unen jurídica y económicamente para lograr un desarrollo más rápido y estable, por lo que la base impositiva es única sin interesar la estructura social.

Debemos insistir en el desarrollo de un proyecto nacional en el que la mirada de la política y la economía estén dirigidas a los recursos que existen en nuestro territorio y con las limitaciones que fija nuestro propio desarrollo. Al respecto, estamos de acuerdo con el pensamiento de Bonfil Batalla que precisa:

³ Cfr. González García, Eusebio. *et. al. Principios constitucionales tributarios*, Editorial Universidad Autónoma de Sinaloa, México, 1993, pág. 28 y ss; de la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*, 14a. ed., Editorial Porrúa, México, 1986, pág. 5 y ss; y Fraga, Gabino. *Derecho administrativo*, 27a. ed., Editorial Porrúa, México, 1988, págs. 26 y ss.

⁴ Retchkiman K., Benjamin. Op. cit., pág. 112.

"Conforme a este proyecto de civilización, no queda más remedio que aceptar que México es un país atrasado y subdesarrollado. Y peor todavía: que lo será cada día más, si la distancia que nos separa de los países desarrollados de occidente continúa agrandándose, como es y ha sido la tendencia. Cada vez resulta más difícil imaginar cómo diablos vamos a llegar a ser un país de punta. Y, naturalmente, es el México profundo, los indios, los campesinos, los marginados urbanos, los que encarnan de manera evidente el atraso y el subdesarrollo del país. Las razones pueden discutirse: para algunos será exclusivamente la explotación a que están sujetos esos grupos, la que explique su no participación en el México "en vías de desarrollo"; para otros la causa es la flojera, la ignorancia y la falta de iniciativa de quienes integran esos sectores".⁵

El presente estudio analiza las legislaciones fiscales de México y de los Estados Unidos de América; dos naciones que al parecer los identifica el nombre con el que son reconocidos internacionalmente por ser similar en ambas naciones y que se encuentran territorialmente ubicadas en el continente americano, por mencionar algunas circunstancias que realmente son intrascendentes. Sin embargo, ambos países cuentan con estrechas relaciones comerciales que ahora se han formalizado con la firma del Tratado de Libre Comercio.

Los Estados Unidos de América en la actualidad, es uno de los estados con mayor presencia en el ámbito internacional, destacado sin lugar a dudas por su desarrollo económico al contar con una de las economías más sólidas a nivel mundial. El sólo hecho de considerar al dólar como la moneda que sirva de paridad cambiaría en operaciones comerciales en cualquier país, sirve de parámetro para comparar su economía con la correlativa mexicana.

⁵ Bonfil Batalla, Guillermo. *México profundo, una civilización negada*, 2a. ed., Editorial Grijalbo, México, 1989, pág. 230.

El caso de México es distinto. Nuestro país depende económica y políticamente de lo que pueda suceder en el exterior; debido a la crisis económica iniciada en el año de 1994, que se agravó al inicio del año de 1995, nos encontramos en una de las más graves depresiones financieras y sociales de los últimos años. Aún la sociedad mexicana no se explica cómo la capacidad económica de los habitantes se ha ido deteriorando aceleradamente con el transcurrir de los meses; algunos analistas sostienen que la crisis se debió a la incertidumbre del futuro económico en México, circunstancia que favoreció la especulación en los mercados financieros y el capital extranjero dejó de ser invertido en nuestro territorio; algunos otros estiman que la crisis fue producto de un defecto en la política gubernamental. El hecho indubitable es que carecemos de soberanía política por adolecer de la soberanía económica.

El artículo 3o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece, en materia de educación, los parámetros que deberán ser observados a fin de garantizar el desarrollo individual y colectivo de la sociedad mexicana. Este comentario es oportuno al hablar de la soberanía de México en virtud de que es obligación del Estado mexicano sentar las bases del desarrollo cultural de su sociedad obedeciendo su carta magna que al efecto ordena:

"Artículo 3o.- Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado -Federación, estados y municipios- impartirá educación preescolar, primaria y secundaria. La educación primaria y la secundaria son obligatorias.

La educación que imparta el Estado tendrá a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

...

Además:

...

b) Será nacional, en cuanto -sin hostilidades ni exclusivismos- atenderá a la comprensión de nuestros problemas, al aprovechamiento de nuestros recursos, a la defensa de nuestra independencia política, al aseguramiento de nuestra independencia económica y a la continuidad y acrecentamiento de nuestra cultura, y ..."

De acuerdo con nuestra Carta Magna, la educación y sus principios deben buscar resaltar en el individuo un concepto nacional, destacar un sentido patriota para la realización de objetivos comunes (entre ciudadanos mexicanos) para el *aseguramiento de nuestra independencia económica*. Desafortunadamente el principio constitucional no puede ser respetado en la actualidad, y cada día somos más dependientes a lo que ocurra en el exterior para sentar las bases de la política interior. Este es un fenómeno económico con trascendencia política que debe ser atendido por el Estado Mexicano.

Para el desarrollo del presente trabajo se harán las apreciaciones a la legislación de nuestro país como un marco de referencia, que nos brindará la posibilidad de comprender el contexto de las deducciones en todo el sistema tributario que grava la riqueza que generan las personas físicas.

Para el análisis y comprensión de la figura de la deducción deberá apoyarse el marco de referencia siempre en el concepto de estudio y cual es su participación en el ámbito nacional.

Se advierte que el estudio de armonización planteado será exclusivamente en materia tributaria, no obstante que el sólo hecho de tratarse de la armonización de legislaciones, nos obligue a la participación de un número ilimitado de disciplinas jurídicas y de otras ramas del conocimiento que se conjuntan para dar forma a la unificación de sistemas de derecho.⁶

⁶ Cfr. García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*, 31a. ed., Editorial Porrúa, México, 1980, pág. 115 y ss; Fraga, Gabino. *Op. cit.*, págs. 97 y 98.

2. La armonización tributaria como desarrollo interdisciplinario.

La armonización tributaria por razón natural, permite la intervención de distintas ramas de las ciencias jurídicas, o de otros campos de investigación, con la finalidad de establecer los vínculos entre las diversas formas en las que aparece en la realidad una institución jurídica a armonizar.

De manera enunciativa más no limitativa, se precisa que intervienen en la armonización tributaria, como ramas del conocimiento jurídico en primer lugar: el derecho constitucional, como la disciplina jurídica encargada de establecer las reglas generales en las que todo orden jurídico debe descansar para afectar la vida de los particulares, en el entendido de que para que surja cualquier acto de autoridad, deberán estar siempre observados los principios establecidos por la norma suprema de toda nación; ningún país y por ningún motivo debe dejar de obedecer los principios fijados por la Constitución en el desarrollo de las relaciones jurídicas que se aplican a los habitantes que comparten un mismo territorio, y más aún, entre países que se encuentran relacionados internacionalmente mediante convenios o tratados.⁷

De aquí surge otra disciplina jurídica con la que la armonización tiene que reconocer su estrecha relación. Se trata del derecho internacional, entendido éste como el conjunto de normas de carácter público que regulan la actividad de dos o más naciones, bien sea por las relaciones jurídicas existentes entre ellas; o bien, por las relaciones que se entablen entre los gobernados que pertenecen a los entes de la comunidad internacional.

Para autores como Retchkiman las relaciones de armonización tributaria sólo tiene su fundamento y aplicación en el ámbito económico internacional.

⁷ Cfr. con Retchkiman en su obra *Teoría de las finanzas públicas*, Tomo II, que señala que la integración regional o global busca la maximización de la producción y la optimización del comercio, págs. 112 y ss. Ver también Fraga, Gabino. Op. cit; págs. 91 y ss; Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 30a. ed., Editorial Porrúa, México, 1993, págs 3 y ss.

"... Valdría la pena recordar que la integración económica internacional está formada por acciones que tienden a ampliar y profundizar tanto la relación económica como la interdependencia de las naciones participantes, que la anterior delimitación no pretende prejuzgar los resultados de dicha integración y que como ya se mencionó en el capítulo respectivo, así como el federalismo no constituye una panacea en sí mismo, tampoco la integración -con sólo intentarla- da respuesta a las dificultades económicas que presentan, por ejemplo, los países subdesarrollados; ayuda a eliminar restricciones institucionales en algunos países, que impiden más acentuadas relaciones económicas entre los miembros de la unión; tratándose de un proceso de autoexpansión, la integración -cuando encuentra condiciones favorables- puede llegar a lo social, sobre todo cuando ésto tiene impacto económico; puede significar también mayor aislamiento con el grupo de afuera -el resto del mundo- y obviamente, puede no distribuir proporcionalmente el bienestar obtenido entre las distintas naciones involucradas, por lo menos en las primeras etapas."⁵

Finalmente en un orden descendente, la armonización tributaria se plantea a otras áreas del derecho, bien sean públicas o privadas, tales como el derecho administrativo, y el derecho penal, para el caso de los ordenamientos que rigen las relaciones de los gobernados con el Estado; o el derecho civil y el derecho mercantil, cuando la conducta que se regula es la de los particulares cuando estrechan vínculos jurídicos entre sí.

Así, la armonización tributaria exige que se analicen los sistemas jurídicos en materia civil, penal, laboral, mercantil y en el caso que nos ocupa, en el aspecto fiscal, obedeciendo a los principios que son constantes con la formación de cada nación.

Además la armonización plantea un sistema de relaciones multidisciplinarias con otras ramas del conocimiento humano ajenas al derecho, al buscar el equilibrio de un sistema normativo para que sea coherente con realidades sociales y culturales distintas. Así surgen para la armonización jurídica la Sociología, la Economía, la Educación, la Estadística, por dar algunos ejemplos.

⁵ Retchkiman, Benjamin. Op.cit., pág. 145.

Con la Sociología se relaciona al establecer un orden jurídico surgido de un país distinto implicando con ello, reconocer el tipo de sociedad al que van a ser implementadas y el tipo de gente al que están dirigidas, para saber si la armonización jurídica será completa, o deberán observarse cambios en la legislación a efecto de que éstas sean entendidas y asimiladas por los receptores de la ley. El hecho de que los sujetos destinatarios de la norma armonizada no se identifiquen con ella, puede dar lugar a su desconocimiento y violación, derivadas del sentimiento de sometimiento de la conducta por un ordenamiento extraño a sus costumbres y tradiciones.

El caso más destacado que se puede comentar al respecto, es el de las comunidades indígenas en nuestro país. No obstante existir todo un ordenamiento jurídico aplicable que regula la conducta de los residentes en México, ciertos grupos indígenas no lo observan y obedecen por considerarlo ajeno a sus tradiciones, conservando su propias normas de conducta, no obstante ser contrarias, en ocasiones, al orden legal vigente.⁹

Con la Economía se establece un vínculo estrecho en virtud de que para el caso particular de México y de los Estados Unidos de América, existen enormes diferencias en el desarrollo de sus economías, puesto que mientras a Estados Unidos se le puede considerar como un país económicamente desarrollado, para el caso de México podemos considerarlo como un país con una economía dependiente del exterior, como se corroboró con el desastre financiero del año de 1994 en nuestro país, que fue producto de un desequilibrio motivado parcialmente por la balanza comercial.¹⁰

Con la Educación se relaciona al interactuar dos formas distintas de desarrollo cultural y por tanto, dos naciones con identidades y posiblemente con orígenes distintos que obliga a diseñar formas comunes de relación que les posibilite entrelazar dos sistemas jurídicos acordes con el desarrollo social, en busca de la superación de los niveles de vida de cada una de ellas.¹¹

⁹ Al respecto ver Bonfil Batalla, Op. cit. págs. 220 y ss.

¹⁰ Algunos autores como Dudley Seers sostienen que la situación geográfica entre los estados es un factor determinante para el desarrollo de dependencia que sostienen unos en relación con otros; estimamos que es el caso de nuestro país que sostiene relaciones de dependencia económica por región, antes que por otros factores que pudieran servir a la integración como el idioma o las tradiciones culturales. Ver el Capítulo I inciso B) de su obra *Economía política del nacionalismo*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1986, págs. 81 y ss.

¹¹ Siguiendo el pensamiento de Dudley Seers, consideramos importante destacar que uno de los problemas que enfrentan los Estados que no cuentan con los medios económicos que posibiliten su crecimiento, es la educación recibida por nacionales en país extranjero: "Los efectos no son simétricos en absoluto. El ciudadano del país desarrollado que va al extranjero, sea como visitante o como trabajador migrante, es probable que adquiera, no que moldee, los gustos extranjeros. Los valores y percepciones de los funcionarios que se ven a sí mismos como leales patriotas, pueden haber recibido su forma, hasta cierto punto, de los contactos extranjeros. Un curso de educación en otro país, por ejemplo, en Harvard o Moscú

La Estadística interviene en la relación de armonización tributaria por ser la herramienta práctica con que cuenta la administración pública de cada país, para que con los datos expresados en cifras que proporcionan los habitantes de cada nación, ayuden a reconocer el tipo de sociedad con la que se cuenta, y que será a la que está dirigido el nuevo sistema jurídico y tributario en busca de un vínculo más estrecho entre grupos de Estados.

La armonización tributaria en este orden de ideas, no es una ciencia del derecho, sino una herramienta de que disponen los especialistas de cualquier rama del derecho, que en la estricta aplicación de los conocimientos científicos puestos al alcance de los investigadores en esta rama de las ciencias sociales, para que se realicen estudios dirigidos a fomentar la coordinación de sistemas jurídicos entre las naciones. El fin último que se persigue con la armonización tributaria es la obtención del bien común entre Estados.

El bien común como se reconoce por varios autores está constituido por la capacidad que los Estados tengan de integración comercial y de desarrollo regional derivado de la apertura de los mercados y la unión de bloques económicos en continentes y/o culturas.¹²

La armonización tributaria se encuentra reconocida por nuestra Constitución en el artículo 133 en relación con los artículos 25 y 39.

El artículo 133 establece el principio de la supremacía de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos respecto a los demás ordenamientos jurídicos nacionales o internacionales cuando satisfagan los requisitos establecidos por el texto constitucional, que afecten su orden jurídico.

"Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

(u Oxford o Praga) puede no sólo moldear los gustos de consumo del estudiante, sus hábitos profesionales y su ideología, sino llevarlo a creer en identidades de intereses que en realidad no existen.", Idem, pág. 98.

¹² Cfr. Retchkiman, Benjamín, Op. cit. págs. 112 y ss; Villarreal, René. Op. cit. págs. 139 y ss.

Desde este punto de partida, deberán ser observados los principios de rectoría económica del estado con base en el desarrollo nacional con la finalidad de fortalecer la soberanía y democracia de nuestro país, como se desprende de lo establecido por los artículos 25 y 39 de la Constitución que ordenan:

“Artículo 25.- Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

Asimismo, podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impuesto y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritariamente o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución."

"Artículo 39.- La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno."

Partiendo de estos supuestos normativos, la armonización tributaria puede ser llevada a cabo por el Estado mexicano, cuando con su instrumentación no se lesione la soberanía y democracia de nuestro país.

El concepto de soberanía justifica la existencia del Estado, sin embargo, como se afirmó con anterioridad, México no puede considerar que haya conseguido su independencia económica del exterior. Por lo que hace a la democracia, en los últimos años, se han estado realizando verdaderos esfuerzos a fin de conseguir un sistema de elección de los funcionarios públicos más acorde con la realidad mundial, sin que a la fecha podamos asegurar que se han alcanzado verdaderos avances democráticos.

3. Mecánica de la armonización tributaria

En la armonización tributaria la voluntad del sujeto que interviene en esta técnica científica siempre e invariablemente será la del Estado, en su calidad de ente soberano, en virtud de que las resoluciones surgidas con motivo de la modificación de la esfera jurídica de los gobernados son de interés público.

Sin embargo, de acuerdo con Retchkiman, existen tantas formas de armonización como necesidades gubernamentales de superación regional. En efecto, para este autor, la armonización es un problema de maximización de la producción y de optimización del comercio que sólo puede presentarse en la esfera económica a nivel extraterritorial y repercute en lo económico. Para lograrlo se han creado diversos sistemas de integración, como antecedente a la armonización regional, y al mismo tiempo, sirva de base a la integración global.

Atendiendo a la integración regional, ésta puede conseguirse aplicando las siguientes bases: a) la materia que determinará la acción conjunta entre Estados; b) La naturaleza de las naciones miembros y c) la particularidad de las instituciones a que han dado lugar.¹³

La soberanía se ve afectada entre las naciones participantes al someter su régimen económico para conseguir estos objetivos de integración regional, cuando de manera indirecta se permite al Estado extranjero gravar algunos ingresos, bienes, mercancías o servicios para ajustar los sistemas jurídicos; así lo afirma Retchkiman:

¹³ Retchkiman, Benjamín. Op. cit. pág. 116.

“Una diferenciación primaria y que vale la pena precisar con todo detenimiento, es que la *unión económica* en cualquiera de sus formas implica cesión de la soberanía de los países contratantes, por lo menos en los renglones que se refieren a las medidas regulatorias de adopción colectiva y el reemplazo, también parcial, de esta soberanía por el control que ejerce la susodicha unión. Esta limitación de la soberanía de las naciones participantes, además de dar una característica específica a las uniones económicas, las diferencias de lo que se ha denominado *cooperación económica internacional*, en la cual las acciones que se realizan y que naturalmente tienden a involucrar a dos o más naciones en ciertas medidas regulatorias, se asume que se llevan a efecto por la acción independiente de los países interesados”.¹⁴

La armonización tributaria está destinada a modificar el orden jurídico establecido, y en consecuencia, el Estado debe garantizar que la modificación de dicho ordenamiento se realizará con estricto apego a la Constitución y en atención a la legislación ordinaria, independientemente de que ésta deba ser parcialmente modificada, y quizá en algunos sentidos se requiera su absoluta transformación.

Para la correcta aplicación de esta técnica de la ciencia jurídica denominada armonización tributaria, se requiere establecer con precisión la finalidad del objeto de conocimiento que se persigue por parte del investigador, para encausar sus esfuerzos a la aplicación estricta de normas que sean comunes a los países que convergen en relaciones tributarias.

La armonización tributaria requiere de la observación de los fenómenos sociales ocurridos en diversas latitudes geográficas. Distingue las formas tributarias en que pueden darse a conocer a la sociedad tales fenómenos, para poder aprovechar, en el desarrollo de la investigación, los elementos que sean comunes a los Estados que vinculan sus relaciones, a efecto de delimitar el ámbito de aplicación de la armonización.

La armonización en la seguridad social, ya plantea que para lograr un aumento en el nivel de vida de los habitantes de un lugar específico, deben ser considerados por los gobiernos, aspectos políticos, económicos y demográficos, para adecuar la materia que se pretende adoptar a una nueva realidad. Cuando el crecimiento y desarrollos económicos son dispares, se presentan problemas que son insuperables por las disposiciones que en materia de armonización se pretendan instrumentar; Luis Enrique de la Villa Gil señala:

¹⁴ Idem, pág. 121.

" Las diferencias entre países -políticos, económicas, demográficas- y las múltiples disparidades dentro de los propios sistemas nacionales de seguridad social - con el normal funcionamiento en regímenes estancos- son siempre tenidos en cuenta. La armonización, en conseguida frase de Veldkamp, tiende a lo socialmente deseable, pero se limita a lo económicamente posible. El crecimiento y el desarrollo económicos imponen condicionamientos insuperables. Concella concluye su trabajo afirmando que el baremo de la armonización se encuentra en el más elevado nivel de vida que las condiciones sociales actuales permiten, es decir, "el tono más elevado que por determinados sistemas nacionales se puede alcanzar y que no puede sobrepasar, porque no es posible colocarlo por encima del que las condiciones económico-sociales de un país de la Comunidad permitida". El valor de este estudio del profesor italiano se encuentra por ello en la sugerencia de que se acometan intentos de armonización parcial, no considerando viable una misma armonización para todas las prestaciones sociales."¹⁵

La limitación que se hace en el estudio de todas las prestaciones de seguridad social tiene su fundamento en una realidad social, cuando se aplican en dos sistemas jurídicos distintos.

Es evidente que los fenómenos sociales coincidentes no darán lugar a la armonización tributaria cuando sean semejantes incluso en la forma de materializarse en la ley; sin embargo, puede suceder que no obstante que los fenómenos sean de características similares, al momento de ser expresados por el legislador tengan un contenido semántico distinto en la redacción de la norma, en tal caso, se precisa un ajuste en la técnica de redacción legislativa, sin que ello constituya, una armonización en sentido estricto, en virtud de que no hubo modificación en la esfera jurídica de los sistemas que se relacionan.

Cuando en sentido contrario, existe una aparente coincidencia del sentido del legislador al momento de expresar las circunstancias jurídicas descritas en la norma, y el contenido de ésta es distinto a la realidad social que se pretende regular, al grado de producir consecuencias jurídicas que transforman la esfera jurídica del gobernado, surge entonces la figura de la armonización tributaria para echar mano de los elementos legales a su alcance, a efecto de poder establecer, mediante mecanismos de comparación, aquellas circunstancias que son coincidentes con el sentido que legislador pretendió regular sobre la conducta de los individuos que forman parte de su sociedad.

¹⁵ De la Villa Gil, Luis Enrique, Op. cit., pág. 14.

Con ello, se cuenta con la posibilidad de adaptar la conducta que se pretende regular, en la medida en que se permita por el desarrollo normal de dicha sociedad, a una nueva situación de derecho que puede ser completamente distinta a las circunstancias que rodean a la realidad económica, política y social expresada por un sistema jurídico de otro lugar.

Las consecuencias que se pueden apreciar con motivo de la armonización tributaria son de distinta clase, y son acordes con las nuevas circunstancias producidas con motivo del nuevo orden jurídico.

La consecuencia que en principio destaca, está producida por el hecho de que con la armonización tributaria, todo el sistema jurídico de un país receptor del nuevo régimen jurídico se verá modificado, bien sea por adquirir nuevas figuras jurídicas, bien porque en virtud de una adaptación de conceptos, las circunstancias en torno a la vida social y cultural sufran alguna transformación.

Puede presentarse el caso además, que en el país receptor del sistema jurídico ajeno, por el sentido de los conceptos que se armonizan, repercutan en las instituciones jurídicas existentes para ser adaptadas a las nuevas relaciones surgidas con motivo de tales modificaciones a la esfera jurídica, tanto del Estado, como de los particulares que intervienen en su aplicación.¹⁶

Puede presentarse el caso que la sociedad a la que está destinada la armonización, y con el cambio del sistema jurídico que ésta representa, no sufra alteración alguna. Cuando los Estados que participan en el fenómeno de la armonización han alcanzado un desarrollo social y cultural similar, la modificación que hagan a sus respectivos ordenamientos jurídicos, lejos de representar una grave alteración en su desarrollo comunitario, les ayudará para alcanzar de manera conjunta sus fines.

¹⁶ Seers sostiene que en la transculturación, como fenómeno social para el desarrollo del nacionalismo tiene consecuencias en algunos casos perjudiciales, así lo indica cuando expone: "...En efecto, la dependencia cultural es más fundamental que la económica como determinante del espacio para maniobrar, así como una enfermedad mental tiene una importancia más básica, aunque no necesariamente más grave, que una enfermedad física. Un paciente con la mente enferma puede ser incapaz de reconocer sus síntomas, de desear recuperarse o de controlar su propio progreso. Análogamente, un grupo superior cuya mente está llena de valores de teorías extranjeras puede ser incapaz hasta de comprender la necesidad de un desarrollo nacional, mucho menos de estructurar una estrategia de desarrollo e interés nacional, como quiera que éste se defina, aunque cuando una política de interdependencia lleva a una crisis (lo que puede tomar tiempo), puede volver a despertar su nacionalismo." Seers, Dedley. Op. cit., pág. 100.

Una vez que el Poder Legislativo ha intervenido en la adaptación de las normas o sistemas jurídicos que son útiles para el desarrollo social y económico del país receptor, los poderes Ejecutivo y Judicial intervienen en el ámbito de su respectiva competencia.¹⁷

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

El Poder Ejecutivo deberá verificar en la aplicación de la norma previamente creada respecto de los gobernados a quienes está dirigida. Su labor es de suma importancia porque deberá verificar que con su actuación no se lesionen las garantías constitucionales consagradas en favor de los sujetos destinatarios de las normas o instituciones extranjeras. Es por ello, que tiene siempre la obligación de obedecer a los principios básicos establecidos por la Constitución del país receptor. El Ejecutivo, en el artículo 89 fracción I, de la Constitución, encuentra su fundamento para aplicar las leyes emitidas por el Congreso de la Unión en el ámbito de su competencia cuando ordena:

"Artículo 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia."

En el caso de México, estimamos que por ningún motivo se dejarán de considerar los principios de legalidad, audiencia en relación con la garantía de legalidad, establecidos por los artículos 31 fracción IV, 14 y 16; así como el de seguridad jurídica reconocido por el artículo 17, todos ellos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha sustentado los siguientes criterios relacionados con los principios de proporcionalidad y equidad:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los

¹⁷ En materia de impuestos, reconocemos que la Constitución en el artículo 73 fracción VII, establece como facultad exclusiva del Congreso de la Unión establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto. Con este mandato establecido por la Carta Magna, la Federación se encuentra facultada para armonizar aquellas disposiciones provenientes del exterior susceptibles de ser aplicadas en el territorio nacional.

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

PRECEDENTES:

Séptima Época, Primera Parte:

Vols. 181-186, pág.181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Disidentes:

Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro.

Vols. 187-192, pág.79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984.

Mayoría de 16 votos. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón.

Vols. 187-192, pág.79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón.

Vols.187-192, pág.79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 15 votos. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón.

Vols. 187-192, pág.79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984.

Mayoría de 14 votos. Ponente: Eduardo Langle Martínez.¹⁸

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

¹⁸ Jurisprudencia visible en el Apéndice 1985, Parte: I, Sección : Amp Leyes Fed, Tesis: 98, Página: 190

tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

PRECEDENTES:

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Luis Fernández Doblado.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos.

Ponente: Fausta Moreno Flores.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhautte Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Carlos de Silva Nava.¹⁹

IMPUESTO, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose,

¹⁹ Jurisprudencia visible en el Apéndice 1988. Parte: I, Tesis: 88, Página: 162.

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

PRECEDENTES:

Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. *2 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Luis Fernández Doblado.

Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Fausta Moreno Flores.

Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Carlos de Silva Nava.²⁰

²⁰ Jurisprudencia visible en el Semanario Judicial de la Federación. Época: 7A. Volumen: 199-204, Parte: Primera, Sección: Jurisprudencia, Página: 144

Es constante el criterio de la Corte en sostener que el principio de proporcionalidad guarda un equilibrio indisoluble entre la capacidad de riqueza que tiene el sujeto pasivo del tributo con el gravamen que lo vincula en relación con su finalidad, los gastos públicos. El principio de equidad ordena dar trato igual a los sujetos que se encuentren en la misma hipótesis normativa, principio que sujeta a la autoridad a la aplicación de la no discriminación de contribuyentes.

Por otra parte, los Tribunales Colegiados de Circuito han sostenido las siguientes tesis en este sentido:

GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.

La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedente:

Amparo directo 734/92. Tiendas de Conveniencia, S. A. 20 de agosto de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.²¹

Como se puede observar de la tesis transcrita, la garantía de legalidad sujeta a la autoridad a seguir el criterio establecido por disposición normativa. Constituye una garantía de seguridad jurídica porque el particular, en todo momento puede vigilar que la actuación de la autoridad corresponda con el mandato legal.

²¹ Tesis emitida por los Tribunales Colegiados de circuito, Semanario Judicial de la Federación, Epoca: 8A, Tomo: XI-Enero, Página: 263

AUDIENCIA, GARANTIA DE. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas. **TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Precedente:

Amparo directo 513/90. Dulces y Chocolates Alejandra, S.A. 5 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.²²

²² Tesis emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Época: 8A, Tomo: VII-Enero, Página: 153

Como los Tribunales Federales han sostenido, la garantía de audiencia constituye otro principio Constitucional reconocido como la posibilidad que tiene el gobernado de ser escuchado por la autoridad antes de ver lesionado su interés jurídico por la actuación de la autoridad. La garantía de audiencia está íntimamente relacionada con la garantía de seguridad jurídica y legalidad establecidos en los artículos 16 y 17 de la propia Constitución y su aplicación armónica impiden a la autoridad cometer atropellos en contra de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. CONCEPTOS FISCALES DE ANULACION Y CONCEPTOS DE VIOLACION EN EL AMPARO. Conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, todos los cobros de impuestos deben estar fijados, en su hipótesis de causación y en su monto, por una ley, que para serlo debe emanar del Congreso, que es el órgano facultado para crear impuestos para cubrir el presupuesto federal, en términos del artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal. Por otra parte, conforme al artículo 16 constitucional todo acto de molestia a un particular, y evidentemente lo es un cobro fiscal, debe estar fundado y motivado, donde por fundamento formal se entiende que debe señalar el precepto legal en que se funda el acto, y por motivación formal la exposición de los hechos que hacen que el caso caiga dentro de las hipótesis de la norma. En tales condiciones, para cobrar un impuesto es necesario que se dé el fundamento legal sustantivo del cobro. Es decir, que se señale la norma sustantiva que crea el impuesto y lo hace aplicable al afectado. El solo hecho de mencionar preceptos adjetivos, que otorgan a las autoridades facultades procesales administrativas para revisar declaraciones y para formular liquidaciones no puede ser considerado un fundamento bastante para justificar el acto de molestia en términos del artículo 16 constitucional, ya que aunque se funden las facultades procesales para efectuar el cobro, no se habrá fundado la obligación de pagar que se imputa al causante. Así, si en la resolución que finca un crédito fiscal no se señala ningún precepto sustantivo que sea precisamente de una ley del Congreso -y de ninguna manera bastará mencionar un artículo de un reglamento expedido por el Presidente de la República, ya que como se vio los impuestos deben estar determinados precisamente en una ley del Congreso-, y si no se razona el por qué se afirma que los hechos comprobados en el caso caen dentro de la hipótesis normativa, el acto no está fundado ni motivado en términos del artículo 16 constitucional. Por otra parte, el que en la demanda fiscal no se haya alegado como violación

constitucional la falta de fundamentación y motivación, sino sólo la falta de aplicación o la inexacta aplicación del artículo de la ley que debió aplicarse en opinión de la actora, tal vez hace que el Tribunal Fiscal correctamente pueda entrar a ocuparse de esta cuestión, que es la cuestión en que se le hizo consistir la litis planteada. Pero si en la sentencia fiscal se estima que el cobro estuvo correctamente fincado con vista al precepto que la actora mencionó en sus conceptos de anulación y que la autoridad no había mencionado en su resolución impugnada, se presenta la situación irregular de que el cobro vendría a declararse válido con un fundamento y motivación proporcionados por la Sala responsable y no por la autoridad demandada en su resolución. Y como no es lícito mejorar el fundamento de la resolución en los juicios fiscales al contestar la demanda, ni menos al dictar la sentencia, la situación anómala que se viene a crear sólo puede resolverse aceptando que en el amparo la quejosa puede optar por plantear la cuestión de legalidad correspondiente, atacando la aplicación e interpretación que la Sala hizo del precepto sustantivo invocado en la demanda fiscal, a fin de que el negocio quede definitivamente resuelto en cuanto al fondo, o puede optar por plantear la cuestión puramente constitucional relativa a la falta formal de fundamentación y motivación del acto impugnado en el juicio fiscal y declarado válido en la sentencia, ya que como el amparo es el medio creado por el artículo 103, fracción I, de la Constitución, para proteger las garantías individuales, en este juicio siempre se podrá invocar una violación directa a una garantía individual, aunque no haya sido alegada en los recursos administrativos y medios ordinarios de defensa agotados con anterioridad al amparo, ya que no son éstos los medios esencial y específicamente creados para el estudio de las cuestiones de constitucionalidad, independientemente de que alguna de ellas pudiera haber sido planteada o no, en esos recursos y medios de defensa. Y si la violación formal consiste en la mera falta de fundamentación y motivación, o sea en la carencia de expresión de hechos y de cita de preceptos legales sustantivos, resulta fundada, el amparo se concederá para que se dicte una nueva sentencia fiscal en la que se anule el cobro, pero dejando a salvo las facultades de la autoridad fiscal para repetirlo satisfaciendo los requisitos del artículo 16 constitucional, ya que este enfoque del problema habrá dejado sin resolver la cuestión de si el cobro pudo haberse fundado o no, en un precepto que no se mencionó en la resolución que lo fincó inicialmente, por razones que tampoco se dieron en esa resolución. PRIMER TRIBUNAL

COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedente:

Amparo directo 1207/80. Corporation Industrial, S. A. 8 de mayo de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.²³

CIRCULARES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA. Conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, en relación con el 73, fracción VII, los impuestos y cargas fiscales o cualesquiera otros créditos que se pretenda cobrar por la vía económico-coactiva, sin acudir a los tribunales previamente establecidos como lo ordena el artículo 14 constitucional, que tienen que estar determinados con toda precisión en una ley del Congreso, en su monto e hipótesis de causación, con todas las circunstancias relativas, sin que el Poder Ejecutivo pueda, ni al través de reglamentos (artículo 89, fracción I, constitucional) ni menos al través de circulares o criterios de la Secretaría de Hacienda basadas en el Código Fiscal de la Federación, establecer hipótesis de pago, ni monto de los créditos, ni establecer obligaciones de pago, ni determinar en qué casos procede el pago, fuera de los señalados en forma expresa y limitativa en la ley. Luego, si una sentencia dictada en un juicio fiscal pretende dar como fundamento de lo resuelto en perjuicio del causante lo dispuesto en un criterio o en una circular de la Secretaría (o en un reglamento), sin señalar la ley que pueda constitucionalmente fundar el acto, sino sustituyéndola por lo dispuesto en dicha circular de la Secretaría de Hacienda, dicha sentencia resulta violatoria de la garantía consagrada en el artículo 16 constitucional, por la falta de fundamentación. Las circulares sólo contienen a interpretación que de las leyes fiscales hacen las autoridades hacendarias para regir su propia actuación, pero fuera de eso, es decir, de ser simples interpretaciones de una de las partes en el juicio fiscal, sin más validez intrínseca que las interpretaciones del causante, no pueden tomarse como disposiciones legales válidas para fundar un cobro fiscal, y mucho menos una sentencia en juicio fiscal. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Precedente:

²³ Tesis emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Época: 7A, Volumen: 145-150, Parte: Sexta, Página: 125

Amparo directo 1174/80. Ingenieros Civiles Asociados, S. A. 29 de abril de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.²⁴

GARANTIAS DE AUDIENCIA Y LEGALIDAD, EN MATERIA ADMINISTRATIVA. Si ni del contenido del acuerdo reclamado, ni de ninguna otra constancia, se desprende que se hubiera seguido en contra de la quejosa algún procedimiento en el cual fuera oída para que presentara su defensa, ni tampoco se invoca ninguna disposición legal que sirviera de fundamento para dictar dicho acuerdo, es patente la violación de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales, puesto que se priva a la quejosa de sus propiedades, posesiones y derechos, sin haberse seguido en su contra procedimiento alguno en que fuera oída, ni tampoco existe mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Precedente:

Amparo administrativo en revisión 339/53. Cía.

Transportadora de Alvarado, S. A. 9 de octubre de 1953.

Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.²⁵

Por su parte el Poder Judicial realiza su labor de interpretación de la norma jurídica al aplicarse al caso concreto y cuando el particular a quien está dirigida estime que la actuación de la autoridad no se ajusta al texto legal, y por lo tanto, le causa perjuicio en su interés jurídico, surge para el particular el derecho subjetivo para solicitar de los tribunales competentes, dejen sin efectos el acto de autoridad en aquella parte que le cause perjuicio.

De acuerdo con el mandato constitucional, el Poder Judicial tiene facultades para resolver las controversias que se susciten en el gobierno Mexicano en sus relaciones con los particulares o con entidades que integren a la federación.²⁶

²⁴ Tesis emitida en los Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Epoca: 7A, Volumen: 145-150, Parte: Sexta, Página: 68.

²⁵ Tesis emitida por la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Epoca: 5A, Tomo: CXVIII, Página: 71.

²⁶ Al efecto, Cfr. los artículos 103, 104, 105, 106 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es a través de la jurisprudencia como la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece los alcances de la norma jurídica ordinaria respecto de aquellas circunstancias que no son susceptibles de ser establecidas en el texto legal, bien sea por su especificidad, o simplemente porque no fueron consideradas por el legislador al momento de crearla.²⁷ Es importante advertir que la participación del Poder Judicial sólo tendrá eficacia respecto del orden jurídico ordinario, porque el texto constitucional, dado el principio de rigidez que tiene nuestra Constitución, se verá modificado siguiendo el procedimiento establecido por la misma.²⁸

De lo anterior se desprende que el orden jurídico constitucional es estricto en lo que se refiere al cumplimiento de los principios de legalidad, audiencia y seguridad jurídica contemplados por los artículos 31 fracción IV, y 14 en relación con las garantías de seguridad jurídica establecidas por los artículos 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los requisitos formales que deben ser satisfechos por la autoridad administrativa para afectar la esfera jurídica del gobernado tiene un doble efecto en relación con la armonización fiscal de las deducciones que se analiza en esta investigación.

Por un lado, protege al gobernado de los abusos de la autoridad fiscal en el ejercicio indebido de su facultad de revisión y de recaudación del tributo.

²⁷ Para el *Diccionario jurídico mexicano*, Editoriales Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México y Porrúa, México, 1994, con la voz: jurisprudencia judicial: "...es la interpretación que hacen los tribunales competentes al aplicar la ley a los supuestos de conflicto que se someten a su conocimiento..."

II.- En el caso de México, la jurisprudencia judicial es la interpretación de la ley, firme, reiterada y de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias pronunciadas por la SCJ, funcionando en pleno o por salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito (TCC)." pág. 1892.

²⁸ El artículo 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ordena: "Artículo 135.- La presente Constitución puede ser adicionada o reformada. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerde las reformas o adiciones, y que éstas sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los Estados. El Congreso de la Unión o la Comisión Permanente en su caso harán el cómputo de los votos de las legislaturas y la declaración de haber sido aprobadas las adiciones o reformas".

Por el otro, los requisitos formales que exige la constitución deviene en una carga para el Estado ante la imposibilidad jurídica de implementar procedimientos más ágiles de control y recaudación como los establecidos por el sistema fiscal norteamericano. En los Estados Unidos la recaudación impositiva tiene su sustento en procedimientos menos formales y por tanto más eficaces para asegurar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los obligados al pago del impuesto, sustentado en los avances tecnológicos.²⁹

En la actualidad la doctrina no especifica, y la ley tampoco señala, cual es el procedimiento que se debe seguir para armonizar sistemas tributarios que son distintos y que requieren cambiar para ser complementarios entre sí.

Consideramos que la armonización puede ser desarrollada en estricta interpretación de nuestro sistema constitucional por dos vías: a través de los tratados internacionales; o bien cambiando los ordenamientos jurídicos federales o locales vigentes.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 133:

"Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

La Constitución establece que los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado son ley suprema en nuestro territorio, por lo que a través de estos convenios bilaterales o multilaterales, la armonización fiscal puede iniciar su funcionamiento y constituye el modo y apoyo que ha utilizado el gobierno mexicano para alcanzar los fines de integración.³⁰

²⁹ En los Estados Unidos de América, el sistema de administración de los impuestos es más ágil y expedito, las formalidades del procedimiento se constriñen a notificaciones por correo ordinario y en algunos casos, se tienen a los sujetos que pagan el impuesto notificados por teléfono cuando el impuesto a su cargo es inferior a \$10,000 dólares anuales.

³⁰ Estamos de acuerdo con la clasificación que respecto a la jerarquía de las normas hace Eduardo García Máynez, y en esos términos se propone la armonización de sistemas, instituciones o conceptos fiscales. Op. cit., págs 83 y ss.

Cuando la especificidad de la materia de las deducciones afecta al fenómeno jurídico tributario de la armonización no permite la utilización de los tratados internacionales, consideramos conveniente ajustar el ordenamiento jurídico de nuestro país a efecto de dar eficacia a nuevas estructuras que puedan ser susceptibles de utilización en nuestro territorio. Para ello, el orden jurídico federal debe modificarse adecuándose a las nuevas necesidades exigidas por conseguir el bien común como bien jurídico tutelado.

La armonización tributaria en el ámbito local de jerarquía de normas jurídicas es susceptible de ser utilizado, cuando no se contraviene a la Constitución o a la legislación ordinaria de nuestro país. Entonces, debemos especificar constitucionalmente cuáles son las facultades exclusivas de la federación en materia de impuestos, para que de las facultades concurrentes o reservadas a los Estados, se pueda echar mano para efectos de modificar la esfera jurídica de la Entidad Federativa o del Municipio que se sujete a este procedimiento de integración.

4. Límite de aplicación de la armonización tributaria en el desarrollo de este trabajo.

El desarrollo del presente trabajo de investigación se ha limitado al análisis y aplicación de la técnica jurídica al estudio del fenómeno impositivo sobre las personas físicas.

Es importante advertir que tratándose del impuesto sobre la renta, la doctrina ha reiterado que se trata de un impuesto que grava la riqueza que generan las personas, o bien las que la acaparan, o simplemente, las que la heredan, pero finalmente está dirigido a la capacidad de riqueza de las personas.

Sin embargo, al hablar de las personas debemos advertir que únicamente se va a hacer referencia a aquellos sujetos con capacidad de goce y ejercicio reconocidos por la legislación civil como personas físicas.³¹

El motivo de la limitación conceptual del tema, se debe a que la legislación impositiva mexicana ha decidido establecer un régimen específico de tributación para cada especie de personas; esto es, establece todo un capítulo para el desarrollo de la forma de tributación que tienen las personas físicas, y otro diverso para el que deba regular a las personas morales.

Finalmente para efectos metodológicos y de apreciación del fenómeno jurídico impositivo de México y de los Estados Unidos de América, se ha optado por limitar el alcance de estudio sólo al planteamiento que pudiese presentarse para el caso de las personas físicas.

El análisis más amplio de las deducciones puede producir la confusión de conceptos al enfrentarlos al tratamiento que la legislación impositiva que grava los ingresos de las personas morales, que en algunos casos se complementan, pero en otros, tienen una finalidad contraria que les impide su análisis en conjunto.

³¹ Cfr. Maynz, Charles, *Cours de Droit Romain*, 4a. ed., Bruylant-Christophe & Cie., Libraires-Editeurs, Bruxelles, 1877, págs. 67 y ss.

En consecuencia, se analizará en principio, de manera comparada, el régimen de tributación de una especie de contribuyentes en dos legislaciones que gravan el mismo fenómeno económico: la obtención de riqueza, para posteriormente observar su adaptabilidad en el caso de la armonización tributaria.

5. Conclusiones.

La armonización tributaria es una herramienta que sirve al especialista de cualquier rama del derecho, para conocer, comparar, aplicar y coordinar dos o más sistemas jurídicos que persiguen un fin común.

El efecto más importante que tiene la armonización es unificar sistemas económicos, jurídicos y sociales en beneficio regional, para lo cual han surgido diversas formas y corrientes de integración.

Las economías de México y los Estados Unidos de América son distintas en su origen y su finalidad, por lo que su desarrollo ha sido también diferente. México tiene una economía basada en las empresas maquiladoras en sus relaciones comerciales con los Estados Unidos, éstos en cambio, son una potencia económica mundialmente reconocida.

La armonización tributaria obedece a un principio de integración que se logra con la participación coordinada de diversas disciplinas jurídicas y metajurídicas. Cuando se afecta la conducta humana para vivir en sociedad, se hace necesario adecuar el derecho positivo nacional a las normas o instituciones jurídicas supranacionales susceptibles de ser consideradas - respetando el desarrollo social y cultural de los estados participantes-, a fin de que su proceso de aplicación sea asimilado y respetado por los sujetos a quienes están dirigidas las normas jurídicas armonizadas.

Para llevar a cabo la armonización tributaria es importante identificar cual es el objeto de la misma. Analizar el fenómeno social en el que se consideren aspectos políticos, económicos y demográficos. En la mecánica de aplicación de la armonización participan todos los poderes del gobierno. El Poder Legislativo al adaptar normas o instituciones jurídicas provenientes de otras latitudes geográficas; El Poder Ejecutivo al aplicar las normas jurídicas una vez que han sido creadas por el Poder Legislativo; y el Poder Judicial el interpretar la norma al caso concreto. En cualquier circunstancia, y en el caso de México, deberán respetarse las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídica consagradas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CAPITULO II
HECHO GENERADOR Y BASE GRAVABLE

SUMARIO

1. Noción de renta. 2.- Noción de ingreso. 3.- Hecho generador. 4.- Base gravable. 5. Conclusiones.

Consideramos que las deducciones representan un problema de especificación del hecho generador y que inciden de manera directa en la determinación de la base gravable.

Para la determinación del tributo a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, debe el obligado considerar el total de los ingresos gravables, para restar a éstos las deducciones autorizadas y obtener como resultado el impuesto a pagar.

Lo que en principio resulta ser una fórmula muy sencilla, al momento de aplicarla al caso concreto se complica debido principalmente a los elementos que intervienen en la determinación de la base gravable.

Por un lado tenemos a los ingresos, de cuyo origen y fuente no estamos ciertos y que ahora los tratadistas no se han puesto de acuerdo en cuanto a su concepto y los alcances que produce en el ámbito fiscal.

Por el otro a las deducciones, a las cuales tampoco se ha podido establecer con precisión cual es su naturaleza jurídica; indubitadamente sabemos que sirven para deducir los ingresos brutos a fin de obtener la base gravable; sin embargo, existen algunos conceptos que sin ser denominados deducibles, inciden o tienen el mismo efecto, es decir, reducen el ingreso global de las personas físicas a efecto de determinar la base que servirá para el cálculo del impuesto a su cargo.

En este capítulo desarrollaremos las nociones relativas al concepto de renta, con el sustento que al respecto hacen los principales exponentes de la política económica del siglo pasado y principios de este siglo XX, con el objeto de estrechar el objeto de estudio, al impuesto que grava a la renta de las personas físicas. Sin embargo, para entender en sus términos el alcance y contenido de esta expresión, es necesario remontarnos a sus orígenes, en cuanto al fenómeno económico que debió ser regulado por el Derecho para beneficio de la colectividad.

Analizaremos la noción de ingreso, apoyándonos en el trabajo realizado por Nicholas Kaldor, quien hace un amplio análisis de este concepto para situarnos en lo que debemos entender por noción de ingreso y los efectos jurídicos que produce para efectos fiscales.

Se destinará parte del desarrollo de este estudio para desarrollar los conceptos jurídicos de hecho generador y base gravable. Ambos conceptos encierran una relación existente entre el sujeto obligado al pago del impuesto y la obligación misma y se establecerá con precisión en qué consiste cada uno de ellos.

Consideramos que los problemas que existen en México para poder establecer con precisión los conceptos deducibles se debe a que tanto el hecho generador como la base gravable no son susceptibles de ser identificables por el obligado fiscal. Una adecuada observación del fenómeno económico regulado por la norma fiscal permitirá identificar cada uno de estos conceptos jurídicos al momento de aplicarlos al caso concreto.

1. Noción de renta.

Para David Ricardo, son dos las acepciones que puede tener el concepto de renta; desde un punto de vista civil puede ser considerada como la contraprestación que recibe el dueño de la tierra por otorgar temporalmente el uso o goce de la misma a otra persona; desde un punto de vista económico, la renta es la compensación que se paga al propietario de la misma por el uso de sus energías originales e indestructibles. La posibilidad de medir cualitativamente o cuantitativamente la producción que genera la tierra sirve de base para aumentar el valor de su renta.

“Según los principios ordinarios de la oferta y la demanda, ninguna renta se pagará por dicha tierra, y ello obedece a la misma razón ya mencionada de que tampoco hay que dar nada por usar el aire y el agua o por cualquier otro don que la naturaleza nos brinde en cantidad ilimitada.”³²

David Ricardo señala que el valor de la tierra se ve modificado en cuanto a la renta que produce a su propietario por factores ajenos a la misma tierra, como el valor de los productos en el mercado que intrínsecamente poseen.

“La razón, pues, por la cual la producción primaria aumenta de valor comparativo, es que se emplea más trabajo en la producción de la última porción obtenida, y no la circunstancia de que se pague una renta al terrateniente. El valor del maíz está regulado por la cantidad de trabajo gastada en su producción en aquella calidad de tierra, o con aquella porción de capital que no paga renta. Dicho cereal no se encarece porque hay que pagar una renta, sino que debe pagarse una renta porque el cereal es caro; y como se acaba de observar, no acaecería reducción alguna en el precio del cereal aunque los terratenientes condonasen la totalidad de sus rentas.”³³

³² David Ricardo. *Principios de economía política y tributación*, (1959), Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1987, pág. 52.

³³ Idem, pág. 56.

Adam Smith, como uno de los precursores del concepto de renta en su análisis económico. Parte de la base de que la renta se presenta cuando existe un tercero al propietario de la tierra que tiene la necesidad de pagar un precio por los productos que genera; por lo que su relación con la economía descansa con lo que dicho sujeto está dispuesto a dar y del monopolio que detenta el propietario de la tierra.

"... la renta de la tierra, considerada como un precio que se paga por su uso, es naturalmente un precio de monopolio. No guarda proporción con las mejoras que el propietario pudiera haber hecho en ella, ni con lo que la tierra puede rendir, sino más bien con lo que el colono esté dispuesto a dar."³⁴

Para Smith el producto de la tierra y el trabajo se divide en tres partes de un modo natural de distribución.

"Todo el producto de la tierra y del trabajo de una nación, o lo que es lo mismo, el precio conjunto de este producto anual, se divide de un modo natural, como ya se ha dicho, en tres partes: la renta de la tierra, los salarios del trabajo y los beneficios del capital, constituyendo, por tanto, la renta de tres clases de la sociedad: de la que vive de las rentas, de la que vive de salarios y de la que vive de beneficios. Estas son las tres grandes clases originarias y principales de toda sociedad civilizada, y de sus ingresos deriva, en última instancia cualquier otra subalterna."³⁵

Es entonces que Adam Smith considera que los ingresos que pueda originar el Estado deben partir de esta base económica de la sociedad. La renta constituye al mismo tiempo, la base de los ingresos que derivarán posteriormente en la capacidad de riqueza de una sociedad económicamente civilizada.

Joseph Schumpeter, analiza el pensamiento económico de Adam Smith y le critica el hecho de haber iniciado su obra con el presupuesto hipotético de que analizaría el fenómeno de la renta como interés, para llegar a una conclusión opuesta en la cual, lo que prevalece, es la necesidad común que de manera directa o indirecta incidirá en el aumento de la renta.³⁶

³⁴ Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1958, pág. 141.

³⁵ Idem, pág. 239.

³⁶ Schumpeter lo expresa de la siguiente forma:

"... it is for the same reason that I mention a third theory (presented in the Conclusion of ch. 11): believing that every increase in the real wealth of society tends, directly or indirectly, to raise the real rent of the land, he concluded that the class interest of the landowners "is strictly and inseparably connected with the

Sostiene Schumpeter que el fenómeno económico de la renta puede ser analizado desde tres puntos de vista:

"Rent. Disregarding minor issues and various blind alleys, we shall survey developments in this field in three steps. First, we shall consider the theory of rent that was to explain the incomes derived from the ownership of natural agents, no matter whether they are supposed to be "indestructible" or not. Second, we shall consider certain generalizations of the concept of rent which that theory suggested. Third, we shall notice a tendency to harness the concept of rent into the service of entirely different purposes. Under each of these three headings we shall observe a struggle between old and new ideas that was an important cause, if not the only one, of wavering, hazinesses, and spurious issues."³⁷

Desde el primer punto de vista se considera que la renta es el beneficio que genera a su propietario por sus propiedades naturales, bien sean éstas destructibles o no. Se reconoce que la renta es simplemente una materia de precio por el servicio que requiere al producir, y de aplicar el principio marginal para la formación de tales precios.

De acuerdo con la Teoría de Böhm-Bawerk, citada por Schumpeter, la renta de agentes naturales tiende a ser igual a la reducción de valores de productos marginales; se requiere entonces la utilización de agentes naturales de la misma clase para que la comparación sea efectiva. Se debe considerar además, el costo de producción porque tratándose de la generación de artículos agrícolas, la caña y el algodón, por ejemplo, responde a ciclos diversos que inciden necesariamente en la renta de la tierra y en el beneficio que producirá a su propietario.

general interest of society" so that, unlike "those who live by profit", landowners when speaking from the standpoint of their class interest "never can mislead" the public in its search for measures that promote the general welfare. A truly unbelievable piece of reasoning -the premises could be shown to be wrong from material and argument within the courses of the Wealth, and the conclusion would not follow even if the premises were right." Schumpeter, Joseph. Op. cit., pág. 265.

³⁷ Idem, págs. 932 y 933.

El segundo punto de vista, parte de la dificultad de distinguir los conceptos de renta y de los agentes naturales. En este caso ambos conceptos pueden expresar el mismo significado, derivado de la imposibilidad de establecer con precisión las características de los agentes naturales. Entonces, violando la definición original de renta, entendida como la ganancia que percibe el propietario de la tierra adicionado con los frutos que genere la naturaleza, Marshall niega que las utilidades formen parte de la renta. Sin embargo, surge aquí un nuevo concepto económico derivado de este análisis económico: la cuasi-renta, en donde interviene la voluntad humana en la generación de los beneficios que produce la tierra que repercutirán en el análisis de las nuevas teorías del interés.

El tercer punto de vista analizado por Schumpeter, parte de la base del concepto de excedente o residuo. Son expresiones recientemente utilizadas por la doctrina para expresar la idea que sobre renta existe y exponen Jevons, Menger y Walras, quienes buscan explicar tales conceptos comparándolos con otro tipo de ingresos; sin embargo, lo economistas pronto se percataron que el excedente representaba el ingreso mismo.

"Rent might be capable of being interpreted as the payment for the services of a requisite of production, but this payment was not necessary in order to call forth the corresponding service, whereas it was in the cases of the services of capital goods and labor -a fact that seemed important for questions of welfare economics and of taxation. Marshall, shifting emphasis in this surplus aspect of rent, gave a lead toward expressing it by saying that the services of natural agents were "costless" in the sense that order to have them society need not incur "real cost" (desutilities of labor and saving)..."³⁸

Thomas Robert Malthus, considerado uno de los teóricos clásicos más avanzados, estima categóricamente que la relación que tiene el terrateniente con el Estado es indisoluble porque el destino de uno depende de lo que el otro pueda realizar.

³⁸ Idem, pág. 937.

"Adam Smith ha dicho que el interés de los terratenientes está "estricta e inseparablemente ligado con el interés general de la sociedad"; y lo que promueva u obstaculice al principio promueve u obstaculiza al otro. La teoría de la renta que hemos expuesto en este capítulo parece confirmar tajantemente esta afirmación. Si es verdad que, cualesquiera que sean los recursos naturales de la tierra, las principales causas que benefician los intereses del terrateniente son el aumento de capital, de población, de mejoras en la agricultura y aumento en la demanda de materias primas derivada de la prosperidad del comercio, es difícil considerar que los intereses del terrateniente son independientes de los generales de la sociedad".³⁹

Para Malthus, la renta es parte del valor de todo producto que queda al propietario de la tierra después de haberse pagado todos los gastos propios de su cultivo de cualquier clase que sean.⁴⁰ Es importante destacar que esta definición a diferencia de las anteriores, ya considera la posibilidad de reducir al ingreso total del terrateniente, aquellos gastos propios causados con motivo del trabajo de la tierra. Se estima que esta disminución de los gastos al valor de todo el producto de la tierra es el antecedente de las deducciones.

Clark Allan estima que la renta guarda una íntima relación entre la especialidad alcanzada por los bienes de capital y los servicios.⁴¹ Se trata de un término en el que accesoriamente se analiza el fenómeno económico que gira en torno a la renta, y a diferencia de los autores hasta aquí analizados, se propone estudiar a la renta por los factores que inciden en su aumento o disminución y no por la tierra y sus cualidades propias o accidentales.

³⁹ Malthus, Thomas Robert. *Principios de economía política*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1946, pág. 163.

⁴⁰ Malthus expresa: "Puede definirse la renta de la tierra como aquella parte del valor de todo producto que queda al propietario de la tierra después de haberse pagado todos los gastos propios de su cultivo, de cualquier clase que sean, incluso las utilidades del capital empleado, calculado según la tasa habitual y corriente de las utilidades del capital agrícola en el momento de que se trate." *Idem.*, pág. 114.

⁴¹ Renta es para Clark Allan: "*So far we have used the terms "rent" and "rental" to denote the price paid for the use of a capital good. These terms should be distinguished from "economic rent," which, in economic analysis, has been given a differente definitio. To the economist, economic rent is the income received by any sort of productive factor over and above what it could earn in the nex best use. The rental icome received by the owner of a capital good is likely to consist of economic rent to a considerable degree, since capital goods are often highly specialized to a particular use.*" En su obra: *Prices, income, and public policy, the abc's of economics*, Mc. Graw-Hill Book Company, New York, 1954, pág. 116.

"We have mentioned the vulnerability of the recipient of economic rent to a decline in demand of his specialized services. On the other hand, the demand for such services increases, the economic rent will increase sharply because of the short-run inelasticity of supply...

If, on the other hand, the demand for some specialized capital good declines, causing earnings to be less than normal, a reverse sort of adjustment will take place..."⁴²

Clark Allan sostiene que este efecto que incide en los precios de los bienes y servicios, también es susceptible de ser observado en la mano de obra, en donde el trabajador que presta sus servicios, recibirá una mejor remuneración cuando más especializado sea su trabajo y que la demanda no aumente; pero a medida en que aumente el número de trabajadores especializados repercutirá invariablemente en la remuneración que reciba dicho trabajador, llegando incluso a tener que especializarse en otra actividad para no ver afectado su ingreso.

"Similarly, an individual who has specialized training and experience in a particular occupation may be able to retrain himself for another type of work if a change in vocation appears desirable. In a long-run sense, workers are not so highly specialized and hence receive less economic rent than in the short-run. The working life of the individual is not sufficiently long to permit very many complete switches in occupation, however."⁴³

En Clark Allan ya se cambia la noción de renta por la de ingreso como un concepto acabado del fenómeno que mide la capacidad de riqueza de las personas. Los ingresos producidos en un país están íntimamente relacionados con los precios. El precio está determinado por las relaciones que sufren los factores de la producción entre sí y con la escasez.

Para Carlos Marx, la renta surge en el momento mismo en que los factores de la producción se ven relacionados por una causa económica. Su fundamento y razonamiento surge simultáneamente al capitalismo.

"La condición previa del modo capitalista de producción es, pues, la siguiente: los verdaderos agricultores son asalariados empleados por un capitalista, en capitalista arrendatario que considera la agricultura como un campo de acción particular del capital, como una inversión de éste en una esfera de producción

⁴² Idem., pág. 119.

⁴³ Idem., pág. 120.

determinada. Ese capitalista arrendatario paga al terrateniente - quien posee la tierra que aquél explota- en fechas fijas, por ejemplo todos los años, una suma de dinero fijada por contrato (tal como el prestatario de capital monetario paga un interés fijo), para contar con el derecho de emplear su capital en esa esfera específica de producción. La suma de dinero abonada se denomina renta de la tierra, ya sea que se le abone por tierras cultivadas, por terrenos para construcción, minas, pesquerías, bosques, etc. Se le paga por todo el período durante el cual el terrateniente prestó, o más bien arrendó el suelo al arrendatario por contrato. Por consiguiente, la renta del suelo es aquí la forma en que la propiedad territorial se realiza en el plano económico, se valoriza. Además, aquí se reúnen y enfrentan las tres clases que constituyen los marcos de la sociedad moderna: el obrero asalariado, el capitalista industrial y el terrateniente."⁴⁴

Para Marx, la renta es el resultado de un valor incrementado del suelo en beneficio de su propietario, quien sin haber contribuido al desarrollo social y aprovechando la necesidad del arrendatario de hacer más productiva la tierra que cultiva, invierte en su mejoramiento sin que por ello esté facultado a percibir los frutos del aumento de su valor.

La diferencia existente entre el concepto de renta visto desde el punto de vista del derecho civil al económico, para Marx radica en el derecho monopólico que tiene el propietario de la tierra y el precio de la misma que es el precio capitalizado de su arriendo.

"Es claro que, en la práctica, todo lo que el arrendatario paga al terrateniente, en forma de arriendo por el derecho a cultivar la tierra, se confunde con la renta del suelo. Sean cuales fueren los elementos que componen este tributo, y la fuente de la cual proviene, tiene en común con la renta del suelo propiamente dicha el hecho de que el monopolio sobre una parcela del globo habilita al presunto propietario a imponerlo y cobrarlo. Otro carácter común a este tributo y a la renta del suelo propiamente dicha es la de que determina el precio de la tierra, que no es otra cosa... que el ingreso capitalizado del arriendo de la tierra."⁴⁵

⁴⁴ Marx, Carlos. *El capital*. Tomo III, Editorial Librerías Allende, México, 1977, págs. 616 y 617

⁴⁵ Idem, pág. 622.

Para Carlos Marx el ingreso capitalizado del arriendo de la tierra es el valor del suelo incrementado por los intereses que se producen por el solo hecho de que pertenecen a un sujeto, quien no verá producidos sus intereses sino hasta en tanto realice la transmisión de su propiedad. La diferencia existente entre el valor del suelo al momento de adquirirlo en comparación al que se obtiene con motivo de su enajenación, constituye el interés. Marx hace un análisis del aumento del valor de la renta de la tierra y su repercusión en los salarios de los trabajadores.

Carlos Marx considera que existen tres errores con los que comúnmente se confunde a la renta del suelo cuando se estudia desde el punto de vista económico.

El primero deriva de las distintas formas de renta, mismas que corresponden a diferentes grados de desarrollo del proceso social de producción dividida a su vez en cuatro concepciones: 1.- Cuando ciertos individuos son propietarios de una parte del globo terráqueo y tienen a su vez un representante, perceptible en el caso de las sociedades asiáticas; 2.- En el caso de que la tierra es un accesorio de un derecho principal derivado de la servidumbre o de la esclavitud; 3.- Cuando se trata de la simple propiedad privada reconocida por un título que acredita al titular del derecho de la tierra como titular; y 4.- Cuando representa determinada relación entre el hombre con la tierra, como el caso de los colonos y los pequeños propietarios.⁴⁶

En todos los casos, tienen como aspecto común, que jurídicamente tienen el derecho de disposición exclusiva derivado de la titularidad de la propiedad.

El segundo deriva de la concepción de plusvalía del suelo, entendida ésta como una fracción del valor de la mercancía o del suelo que se agrega en perjuicio de algún otro factor de la producción. Para Marx, siempre que exista un aumento del valor del suelo, será por el sobretrabajo ejercido por la clase trabajadora que no ve incrementado su valor en la misma proporción en que se sobreprecia la tierra. Cuando existe un desequilibrio entre la tierra y el trabajo como factor de la producción, se incide en el valor de la mercancía y repercute negativamente en el valor del trabajo en beneficio de la plusvalía de la tierra.

Finalmente, el tercer error con el que se confunde la renta del suelo, radica en el producido de la valorización de la propiedad del suelo y del desarrollo de la renta; su monto lo determina el trabajo social en su relación directa con la oferta y la demanda (David Ricardo reconoce este mismo fenómeno como los factores ajenos que inciden indirectamente en la renta).

⁴⁶ Idem, págs. 631 y ss.

Por otro lado, Bresciani Turróni hace un análisis distinguiendo las teorías clásicas de las modernas partiendo de los factores que le son comunes: la crítica metodológica del fenómeno económico en relación con la tierra. Considera que el elemento más importante de la teoría clásica distingue la renta de la tierra como el residuo que le reporta a su propietario, derivado de su escasez.⁴⁷ Para los economistas modernos la relación escasez y tierra no son los únicos factores que influyen en la renta, también participan otros como los demográficos, los desarrollos tecnológicos y la capacidad productiva de la tierra.⁴⁸

Para Bresciani Turróni, el impuesto sobre la renta se traduce en el beneficio que le produce al propietario de la tierra la transferencia de riqueza que realizan los consumidores de sus productos. En la evolución de la humanidad, la renta ha tenido que variar para ajustarse a las nuevas necesidades de un crecimiento económico global.⁴⁹

"En realidad en este último siglo la agricultura ha hecho notables progresos, no obstante la propiedad privada, a lo que se agrega posteriormente a 1870 una revolución en los transportes transoceánicos, que al permitir lanzar sobre los mercados europeos grandes masas de cereales, causaron la ruina de las rentas prediales. A este propósito se observó que el nivel de la renta está influido poderosamente por la política comercial. Un impuesto de protección sobre los productos agrícolas la conserva o la incrementa; el aumento de los precios internos permite extender el cultivo a terrenos inferiores, como sucedió en Italia durante el periodo de la autarquía. El impuesto tiene, por lo tanto, como consecuencia, la transferencia de una parte de la renta nacional de los consumidores a los propietarios de tierras. La abolición del impuesto significa disminución de los precios y de las rentas."⁵⁰

⁴⁷ Para Bresciani Turróni la doctrina clásica está representada por David Ricardo y Maltus.

⁴⁸ En este caso, Bresciani Turróni no especifica a cuales economistas modernos se refiere.

⁴⁹ Los nuevos conceptos de renta mundial originados en Estados Unidos son reflejo de este desarrollo copiados ahora en la legislación de nuestro país con las reformas hechas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para entrar en vigor en 1997, de manera particular en lo relacionado con jurisdicciones de baja imposición fiscal y los precios de transferencia.

⁵⁰ Turróni, C. Bresciani. *Curso de economía política, teoría general de los hechos económicos*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1960, pág. 367.

Para Bresciani Turrone el fenómeno económico que influye en la capacidad de riqueza de las personas ha sufrido variaciones en su fuente de una forma determinante. Son nuevos parámetros los que determinan el valor de la tierra, sin que por ello se desconozca que la escasez y los efectos producidos por la tecnología puedan servir para determinar su variación en el precio como factor de la producción; se trata de las relaciones comerciales que se establecen entre diversas regiones del mundo y que influirán en el nuevo costo de la producción de la tierra.⁵¹

Alfred Marshall afirma que en toda producción deben satisfacerse tres requisitos: la tierra, el trabajo y el capital.

“When we have inquired what it is that marks off land from those material things which we regard as products of the land, we shall find that the fundamental attribute of land is its extension. The right to use a piece of land gives command over a certain space -a certain part of the earth’s surface. The area of the earth is fixed: the geometric relations in which any particular part of it stands to other parts are fixed. Man has no control over them; they are wholly unaffected by demand; they have no cost of production, there is no supply piece at which they can be produced.”⁵²

Para Marshall la fertilidad de la tierra en relación con la renta que produce, depende de factores propios y ajenos a la tierra. Son propios en tanto que la capacidad química de los elementos que la integran tienen relación directa con su capacidad de producir; son ajenos en la intervención que recibe la tierra del hombre con la finalidad de hacerla óptima.

“We may then continue to use the ordinary distinction between the original or inherent properties, which the land derives from nature, and the artificial properties which it owes to human action; provided we remember that the first include the space - relations of the plot in question, and the annuity that nature has given it of sunlight and air and rain; and that in many cases these are the chief of the inherent properties of the soil, it is chiefly from them that the ownership of agricultural land derives its peculiar significance, and the Theory of Rent its special character.”⁵³

⁵¹ Cfr. Turrone, Bresciani. Op. cit., págs. 357 y ss.

⁵² Marshall, Alfred. *Principles of economics, an introductory volume*, 8th. ed., The Macmillan Company, New York, 1948, págs. 144 y 145.

⁵³ Idem., pág. 147.

El hombre siempre podrá influir en los tipos o clases de bienes que desee producir en la agricultura. En cualquier caso, el trabajo producirá una renta adicional a aquella que se produciría de permanecer cultivando y produciendo los mismos bienes.

*"...Where this limit is soon reached he leaves nature to do nearly all the work; where his share in the production has been great, it is because he has been able to work for without reaching this limit. We are thus brought to consider the law of diminishing return."*⁵⁴

Para John Due la noción de renta tiene dos significados que derivan de las formas en la que puede orientarse su análisis económico; puede considerarse como un tipo de rendimiento denominado por los economistas como renta de la tierra; o simplemente como interés sobre el capital monetario. Su distinción es importante metodológicamente y sirve de base de fijar la capacidad contributiva de las personas físicas sobre los rendimientos que producen los bienes susceptibles de contar con las mismas propiedades que la tierra.

"El precio pagado por el uso de la tierra, en el sentido de unidades de factores proporcionales directamente por la naturaleza y, en consecuencia, no reproducibles, puede ser considerado como un tipo separado de rendimiento denominado renta de la tierra, o puede ser considerado simplemente como un rendimiento en concepto de interés sobre capital monetario equivalente al valor corriente de venta de la tierra. Dejando a un lado la designación, la determinación de la suma por entregar puede explicarse en términos del punto de vista usual de la productividad marginal aplicada a cada tipo de tierra o en los términos tradicionales como una diferencia entre el costo medio (excluida la renta) del tipo particular de tierra y en el costo medio de la tierra marginal..."⁵⁵

Para Guillermo Ahumada la renta es un sinónimo de rédito, es un concepto más elaborado y que se confunde con lo que a principios de este siglo fue reconocido como la noción de ingreso, como se verá más adelante en la presente investigación. Este autor lo expresa de la siguiente forma:

⁵⁴ Idem., pág. 149.

⁵⁵ Due, John. *Análisis económico*, 7a. ed., Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1980, pág. 482.

“La Ley considera réditos, sin perjuicio de lo dispuesto en cada categoría, las rentas de cualquier denominación y especie (ganancias, beneficios, remuneraciones, honorarios, compensaciones de cualquier índole provenientes de profesiones, oficios, ocupaciones, las ganancias y utilidades de locaciones, ventas y transacciones de bienes muebles o derechos, los beneficios de las explotaciones, arriendo o negociación de inmuebles o de bienes exentos del impuesto), como así también los intereses, los dividendos y participaciones, comprendidas en las ganancias, beneficios y rentas derivadas de bienes que ingresan al patrimonio del contribuyente hayan o no constituido una entrada gravada en este impuesto.”⁵⁶

Es Ramón Reyes Vera quien propone los elementos que jurídicamente deberá reunir el Impuesto sobre la Renta para se calificado como tal:

“Un impuesto sobre la renta que pretenda reunir los requisitos de redención y redistribución que se le han fijado tradicionalmente tendrá que ser estructurado con los siguientes elementos:

a).- Debe contemplar la suma total de los ingresos de cada sujeto.

b).- Debe permitir no solo las deducciones que correspondan a la fuente del ingreso, sino las deducciones reales del sujeto por cargas de familia.

c).- La tarifa del impuesto debe ser progresiva y en algunos casos esa progresividad debe ser desalentadora de una actividad antieconómica o francamente confiscatoria.

d).- Debe respetar los mínimos reales de subsistencia del sujeto.”⁵⁷

⁵⁶ Ahumada, Guillermo. *Tratado de finanzas públicas*, Tomo II, Editorial Assandri, Córdoba, República de Argentina, 1948. pág. 366.

⁵⁷ Reyes Vera, Ramón. *El futuro del impuesto sobre la renta en México*, Revista Lex, año 3, número 11, marzo de 1988, México., pág. 10.

Para John Sheahan la propiedad de la tierra ya no puede servir como un parámetro confiable de medición de la capacidad de riqueza de las personas. Es un concepto económico complejo que únicamente sirve de base para intervenir en la economía respecto de los otros factores de la producción (trabajo y capital). Analiza el fenómeno de la distribución de la tierra como alternativa para abatir la pobreza; sin embargo reconoce que la concentración de la tierra en mano de los terratenientes, adicionado con el ritmo de crecimiento comercial en busca de la globalización, son factores que impiden a las sociedades equilibrar su desarrollo en busca de la satisfacción del bien común. Considera que es necesario que la política nacional intervenga a fin de evitar mayores resagos en los sectores pobres de la población.

“La pobreza es prácticamente inevitable donde las tierras labrantías son escasas por relación a la mano de obra rural. Pero también es cierto que, con cualquier disponibilidad de tierras, se podría minimizar la pobreza, dividiendo equitativamente la tierra. La verdadera pauta de propiedad en casi todos los países latinoamericanos está sumamente concentrada. La gran mayoría de las familias rurales se ven obligadas a vivir de predios mucho más pequeños y en una pobreza más profunda de lo que sería necesario en una sociedad más equitativa. Muchas familias individualmente escapan, abandonando la producción agrícola, ya sea para buscar un trabajo urbano o dedicándose a una producción no agrícola dentro del sector rural. Pero tales posibilidades dependen hasta cierto punto de poseer al menos ciertas mínimas capacidades de leer, escribir y hacer cuentas: son anuladas en muchos de los países, por malos sistemas de educación en las zonas rurales. Las preferencias de los grandes propietarios tienen mucho que ver con esta falla: los terratenientes que dominaron las decisiones locales rara vez se interesaron en fundar escuelas rurales para sus propios hijos, y vieron la educación rural, ya fuese como un gasto innecesario para hijos de campesinos, o hasta como un posible peligro para su dominio de la mano de obra local.”⁵⁸

Una característica distintiva de la renta y que la distingue del ingreso es su relación con los derechos reales. Efectivamente, todos los autores analizados hasta aquí, con excepción de Ramón Reyes Vera, coinciden en atribuir un nexo patrimonial entre la tierra y su propietario y los beneficios (incremento patrimonial) que la primera le produce al segundo.

⁵⁸ Sheahan, John. *Modelos de desarrollo en América Latina*. Alianza Editorial Mexicana y Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, México, 1990, págs. 180 y 181.

En este orden de ideas, la noción Impuesto sobre la Renta está mal empleado en nuestra legislación.⁵⁹ Dicha legislación grava los ingresos de las personas independientemente de la fuente en que ésta se genere. Es entonces un rendimiento producido quizá por la explotación de la tierra, pero no por la tierra (o patrimonio) misma. La necesidad del Estado por encontrar fuentes que sean susceptibles de ser gravados a fin de soportar los gastos públicos lo han obligado a sostener un concepto de renta equivoco; se propone que la legislación se denomine impuesto sobre el ingreso. El concepto de ingreso se desarrolla en el siguiente apartado de este Capítulo.

Podemos concluir que la noción de renta, ha derivado a lo largo de la historia, en el reconocimiento de la base gravable para efectos fiscales. Si bien su origen fue la producción agrícola y sus relaciones económicas en el resto de los factores de la producción (capital y salarios), podemos advertir que su efecto en la sociedad sirvió al Estado de parámetro para medir la capacidad de riqueza de sus gobernados.⁶⁰

⁵⁹ Para Milton y Rose Friedman el término de renta es sinónimo de ingreso:

“Tal como hemos explicado, la renta que cada persona obtiene a través del mercado se determina mediante la diferencia entre lo que ingresa en concepto de venta de bienes y servicios y el coste de dicha producción. Los ingresos productivos que poseemos (pagos por el trabajo o por la utilización de terrenos o edificios u otro capital). El caso del empresario -como el fabricante de lápices- es distinto en la forma pero no en el fondo. También su renta depende de lo que ingresa por cada recurso productivo que posee y del precio que el mercado establece para los servicios de dichos recursos, aunque en su caso el recurso productivo que posee puede ser su capacidad para organizar una empresa, coordinar los recursos que emplea, asumir riesgos, etcétera. Puede poseer igualmente otros recursos productivos utilizados en la empresa, en cuyo caso parte de su renta deriva del precio que fija el mercado para sus servicios. De un modo parecido, la existencia de la gran empresa moderna no cambia las cosas. Hablamos de forma imprecisa de la «renta de la empresa» o de una compañía obtiene beneficios. Se trata de un lenguaje figurado. La empresa es un intermediario entre sus propietarios -los accionistas- y los recursos distintos del capital de los accionistas, cuyos servicios adquiere. Únicamente las personas tienen rentas, y las obtienen a través del mercado por medio de los recursos que poseen, ya en forma de acciones de sociedades, de obligaciones, de terrenos o de su capacidad de trabajo.” en su obra *Libertad de elegir, hacia un nuevo liberalismo económico*. Editorial Grijalbo, Barcelona. 1980, págs. 39 y 40.

⁶⁰ John Due confirma esta afirmación cuando especifica:

“Recientemente, el término *renta* se ha ampliado para cubrir todos los rendimientos imputables a los factores específicos que son excedentes en el sentido de que el pago que se les hacía no era necesario para asegurar que estos factores estuviesen disponibles, sea para una industria o para la economía en conjunto. En este sentido la renta no es un rendimiento funcional distinto, sino un elemento que está en todos los tipos de rendimientos de los factores de producción aun cuando las ofertas de los factores de producción no sean perfectamente elásticas.” Op. cit., pág. 483

2. Noción de ingreso

Para el *Black's Law Dictionary*, el ingreso es la ganancia derivada del capital, del trabajo o esfuerzo o de una combinación de ambos, incluyendo las ganancias que se obtengan de la venta o la conversión del capital. Se reconoce que el concepto de ingreso no sólo debe ser considerado como el incremento del valor del capital en relación con las inversiones. Puede considerarse como el incremento en el bienestar que percibe una persona durante un periodo determinado de tiempo. Es considerado también, la ganancia producida o recibida de un negocio, inversión de capital sin hacer referencia a los gastos que se hayan originado para su obtención.⁶¹

El sistema fiscal en los Estados Unidos tiene su base en el concepto de ingreso, sin embargo no existe concepto alguno que lo identifique. La 16a. enmienda a la Constitución norteamericana otorga al Congreso facultades para fijar y recolectar impuestos derivados del ingreso, cualquiera que sea su fuente, sin restricción alguna.⁶²

⁶¹ *Black's Law Dictionary* al respecto señala: "The gain derived from capital, from labor or effort, or both combined, including profit or gain through sale or conversion of capital. Income is not a gain accruing to capital or a growth in the value of the investment, but is a gain, a profit, something of exchangeable value, proceeding from the property, severed from the capital, however invested or employed, and coming in, being derived, that is, received or drawn by the recipient for his separate use, benefit, and disposal. The true increase in amount of wealth which comes to a person during a stated period of time. That which comes in or is received from any business, or investment of capital, without references to outgoing expenditures." 6a. ed., West Publishing Co., United States of America, 1991, pág. 524.

⁶² Kahn, Douglas A. *Federal Income Tax*, The Foundation Press, Inc. New York, 1990, expresa: "The tax system is based upon the concept of "income". The Sixteenth Amendment grants Congress the authority to "lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several states and without regard to any census or enumeration." The reference to "incomes" in the Sixteenth Amendment has been construed to refer to gross income as distinguished from gross receipts or taxable income.", pág. 13.

Como se aprecia de la aclaración hecha por este autor, el término ingresos, cuando se expresó en la enmienda constitucional de referencia, se aplicó a una de las clases de ingresos reconocida por la legislación norteamericana, los ingresos brutos, que son distintos de los ingresos gravables, que correlativamente corresponden a la base gravable que conocemos en nuestra legislación.

El concepto legal de ingreso carece de precisión debido a su amplia gama en la que puede presentarse en la realidad al momento de aplicarse al caso concreto. Por ello, en los Estados Unidos inclusive, debido a su sistema derivado del *common law* el concepto de ingreso se cristaliza a través de una serie de casos resueltos por la Corte. El concepto legal de ingreso es distinto al que tiene el económico o el contable y su base y fundamento se encuentra en el texto del *internal revenue code* como lo sostiene Ephraim Smith al destacar:

"The legal concept of income is also less precise than that of the accountant. Congress has not defined income, but has specified how particular items of income are to be taxed. The concept of income has crystallized through a series of court cases. The legal concept is different from the economic and accounting concepts. Gross income includes "all income from whatever source derived" unless specifically exempted by law."

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente establece la misma fórmula para efectos del ingreso bruto considerada en los Estados Unidos cuando expresa en el artículo 1°:

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

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

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

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

La relación que guarda la obligación fiscal que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria con los ingresos que éstos obtengan cualquiera que sea su fuente, crea una situación de inseguridad jurídica en el texto legal que sólo es superada cuando en el propio cuerpo legal se establecen los presupuestos de hecho que deben ser satisfechos por los contribuyentes para que efectivamente se genere la obligación fiscal a su cargo.⁶³

⁶³ En relación con la relación jurídica tributaria que existe entre los sujetos fiscales, la doctrina ha profundizado en este tema llegando todos a la misma conclusión, las obligaciones en que se sometan a los sujetos pasivos a la voluntad soberana del Estado en el establecimiento del tributo deberá estar siempre respaldada por una ley formal y materialmente creada para ello. Cfr. Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943, págs. 131 y ss; Micheli, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, pág. 226 y ss;

En cualquier caso, estimamos que no es suficiente la justificación de que ingreso es toda percepción que obtenga una persona física, independientemente su origen o su fuente, porque el sistema tributario en México, a diferencia de lo que ocurre en los Estados Unidos, en donde el Congreso tiene facultades para gravar el ingreso de las personas físicas, para el caso de nuestro orden jurídico, tiene su sustento principal, en un principio de legalidad consagrado en los artículos 14 y 16 en relación con el artículo 31 fracción IV constitucionales.

Estimamos que si el orden constitucional establece que los impuestos sólo pueden estar establecidos en Ley, y que la Suprema Corte de Justicia, ha interpretado en ese sentido que para que se estime que se han satisfecho los requisitos de legalidad de los impuestos deben estar específicamente expresados en el texto legal, los elementos que lo componen, por ese solo hecho, toda noción de ingreso no especificada en el cuerpo legal carece de aplicación material por parte de la autoridad fiscal en contravención al principio de legalidad, y su aplicación al caso concreto por parte del sujeto activo produce su nulidad. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia ha sostenido en criterio del Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Época 7a., Volumen 91-96, Parte Primera, página 172, lo siguiente:

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

Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 7a. ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1983, pág. 291 y ss. Flores Zavala, Ernesto. Op. cit., págs. 57 y ss.

momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Precedente:

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete.
Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez.
Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.
Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.
Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

No obstante lo anterior, analicemos el punto de vista que al respecto tiene Nicholas Kaldor, que desde nuestra perspectiva, ha desarrollado toda una teoría que gira en torno a la noción de ingreso y a las implicaciones que puede tener en la realidad al momento de aplicarlo al caso concreto.

Nicholas Kaldor en su obra de impuesto al gasto, establece los distintos conceptos de ingreso, tomando en consideración que uno de los problemas que presenta la imposibilidad de establecer un adecuado sistema para gravar la renta de las personas radica precisamente en la imposibilidad de establecer el término de "renta". Por ello, en esta obra, establece las distintas nociones de ingreso, mismas que resumimos en este apartado de la investigación.

Al hablar del ingreso como consumo, Nicholas Kaldor propone un primer concepto de ingreso, basado en una apreciación de Fisher que considera al ingreso como una noción correlativa a la de capital⁶⁴.

⁶⁴ Nicholas Kaldor afirma: "Fisher consideró las nociones de ingreso y capital esencialmente correlativas; "a la cantidad de riqueza existente en un momento dado se le llama capital; a la corriente de beneficios de la riqueza a través de un periodo de tiempo se le llama ingreso", en su obra *El impuesto al gasto*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1963, pág. 56.

"... En el ingreso es simplemente el beneficio neto obtenido de los bienes de capital durante un periodo dado; y el término "neto" ha de interpretarse como lo que queda después de *eliminar totalmente la doble contabilidad*... De acuerdo con esta definición el ingreso es simplemente consumo; el ahorro no es parte del ingreso, puesto que no es parte del rendimiento de *todos* los bienes de capital tomados en su conjunto..."⁶⁵

Partiendo de esta primera noción de ingreso, el propio Kaldor establece que una variación futura en el aumento de capital por circunstancias ajenas a la fuente que lo originó variaría irremediamente la noción de ingreso. Se trata de un elemento adicional que produce la variación de los elementos y descalifica al ingreso como consumo, dicho elemento es el rendimiento neto, que está presente en el capital, pero no necesariamente en el consumo; distinto sería si fuese posible establecer un parámetro para determinar el rendimiento potencial neto, al que accederíamos, si no existiera la capacidad de ahorro o que se consumiera la misma proporción de ingresos entre los individuos de una colectividad.

"...Si se define por ahora el "rendimiento neto" dependerá no sólo de las cantidades y la productividad de las diferentes clases de recursos en existencia, sino también de las disposiciones de sus propietarios frente a la alternativa de emplear estos recursos para fines de consumo corriente o emplearlos para consumo futuro. Es deseable tener un concepto que no dependa de este último factor y que muestre, no el rendimiento real, sino el "rendimiento potencial neto" de capital;..."⁶⁶

En oposición a la teoría del ingreso como capital de Fisher, Kaldor considera como una noción de ingreso más evolucionada partiendo del mismo concepto erróneo de Fisher en la teoría de Lindhal, quien considera al ingreso como el aumento continuo en el valor de los bienes de capital debido al factor tiempo; a esta noción de ingreso Kaldor la denomina ingreso como interés.⁶⁷

"...Para cualquier periodo de tiempo dado, el ingreso en este sentido puede ser considerado como el producto del valor del capital existente al principio del periodo y la tasa de interés predominante en ese periodo..."⁶⁸

⁶⁵ *Ibidem*.

⁶⁶ *Idem*, pág. 57.

⁶⁷ Cfr. Fisher, Stanley, *Economía*, 2a. ed., Editorial Mc. Graw-Hill, México, 1989, pág. .

⁶⁸ Kaldor, Nicholas. Op. cit., pág. 58.

Esta teoría carece de aplicación práctica debido a que los intereses se ajustan a través del tiempo por los efectos de la inflación; los bienes de capital también varían su valor atendiendo a circunstancias de mercado, influidos principalmente por la oferta y la demanda en su consumo, circunstancias que inciden en la imposibilidad de establecer una base confiable del ingreso entre los individuos y por tanto redundan en una inequidad entre los agentes que participan en la creación de dicho ingreso.

Kaldor estima que para que el ingreso como interés sirva de base para medir la capacidad de riqueza de las personas, deben ser satisfechas las siguientes circunstancias:

1.- Que la tasa de interés sea aplicable de manera general a todos los bienes de capital;

2.- Que el valor de los bienes de capital represente la cantidad descontada de los ingresos en todo momento, es decir, que no varíe en el transcurso del tiempo;

3.- Que la diferencia en el valor de los bienes de capital entre dos momentos de tiempo distintos sea necesariamente igual al factor de descuento, en cuyo caso la tasa de interés sea la que sirva de medición para fijar el aumento en el valor equilibrado de los bienes de capital en el transcurso del tiempo.

Al efecto, Kaldor critica esta posición atacando la tasa de interés como el elemento que sirve para apoyar los argumentos que sustentan este tipo de parámetro para medir la capacidad de riqueza de las personas, argumentando que la tasa o el interés siempre serán variables y dependerán del bien de que se trate.

“... ya no hay una *sofa* tasa de interés, aplicable al descuento de futuros rendimientos de diferentes tipos de bienes. Las llamadas “tasas puras de interés” aplicables a préstamos de diferente duración difieren, tanto debido a la expectativa de tasas variables de interés en el futuro, como a la mera inseguridad de tasas futuras...”⁶⁹

Kaldor analiza el fenómeno de los intereses que se adicionan al ingreso y establece que de acuerdo con la forma en que inciden en el incremento o disminución de sus efectos relacionados con el capital, puede ser considerado como ingreso *ex ante* o *ex post*, según sea el caso.

⁶⁹ Idem, pág. 59.

"...El ingreso así obtenido, como el interés durante cierto periodo, sobre el valor del capital en determinado momento, es un concepto avanzado; es el ingreso esperado para el "periodo" por venir o ingreso *ex ante*. El ingreso realmente obtenido en determinado periodo puede diferir de éste; i) si la corriente de utilidades para el periodo en cuestión (llamémosle el "primer periodo") resulta diferente de lo que se había esperado; ii) si las expectativas relativas a las utilidades en periodos futuros (por ejemplo, las utilidades esperadas para el segundo, tercer periodo, etc.), iii) si la tasa de interés cambia durante el primer periodo; iv) si las expectativas relativas a las tasas de interés en el segundo o en los siguientes periodos son diferentes al final del primer periodo, de lo que eran al principio."⁷⁰

A este tipo de ingreso se le reconoce como consumo más acumulación real de capital, definición que se ve amenazada por las variaciones en las expectativas que generan o producen el ingreso.

El ingreso *ex post* se define como consumo más acumulación real de capital excluyendo el incremento no ganado.⁷¹

Kaldor al analizar al profesor Hicks elabora otra noción de ingreso distinta a las resumidas con anterioridad, a la que denomina ingreso como una corriente regular, su aportación más importante radica en excluir la noción de capital en la consideración del ingreso, al referir:

"... define el ingreso de un individuo como "el valor máximo que puede consumir durante una semana y encontrarse al final de ésta en una situación tan buena como la que tenía al principio de ella". Entonces encuentra que el ingreso es igual al interés sobre el valor de los ingresos en perspectiva, si la tasa de interés es constante; pero si no se *espera* que la tasa de interés permanezca constante, ya no es igual a aquélla (o a la cantidad que queda después de mantener constante el valor capitalizado del prospecto); tampoco puede describirse lo que es, excepto en términos del propio "criterio central". De aquí que, concluye el profesor Hicks, "por la misma razón, haremos bien en eludir el

⁷⁰ Idem, pág. 60.

⁷¹ Para Kaldor el ingreso *ex post* surge como la diferencia entre el valor hipotético del capital al principio del periodo, y su valor real al final. Idem, pág. 62.

ingreso y el ahorro en la dinámica económica. Son herramientas malas que se nos quiebran en las manos".⁷²

Para Kaldor, tanto el ingreso como el capital son nociones separadas y al mismo tiempo correlativas, en la que no se puede dar un significado definido sin que persista la relación que guardan ambos conceptos entre sí.

Otra noción de ingreso que es abarcada por el profesor Kaldor es la que considera al ingreso como una medida de capacidad gravable. En este caso, estima que las nociones *ex ante* y *ex post* se relacionan y deben buscar un equilibrio entre las ganancias verdaderas y las que se espera percibir en el transcurso del tiempo.

Nuevamente estamos en presencia de un concepto relativo que trata de entender el origen de los ingresos de los individuos, porque las ganancias esperadas pueden ser tan ficticias como las ganancias fortuitas que pueden ser tan genuinas como las que se estima razonablemente que se percibirán.

"... De manera semejante si en épocas de inflación hay un alza en las acciones ordinarias, la ganancia de los accionistas es verdadera en relación con otros capitalistas (cuyos valores de capital no han aumentado); sin embargo, sería equivocado considerar tal aumento como ingreso, en la misma forma que uno que significara un dominio correlativamente incrementado de bienes de consumo."⁷³

Kaldor entonces establece tres formas de considerar al ingreso como una capacidad gravable: la primera en la que al consumo se le agrega la acumulación real de capital; la segunda como el consumo adicionado con la acumulación de capital excluyendo las ganancias inesperadas; y por último, la que considera más acertada, referida al consumo más la acumulación efectiva de capital.⁷⁴

⁷² Idem, pág. 65.

⁷³ Idem, pág. 71.

⁷⁴ Por acumulación efectiva de capital, Kaldor considera la acumulación real de capital sujeta a una doble serie de correcciones: el cambio en el nivel general de precios y las tasas de interés.

Más adelante en su obra, Kaldor analiza la diferencia entre el ingreso social con el individual, asegura que por la naturaleza de los bienes susceptibles de apropiación por parte de la sociedad (bienes públicos), pueden ser una medida más estable del ingreso obtenido; el ingreso individual en cambio, debido a la capacidad que tienen los individuos de adquirir en número y clase diversos bienes, se dificulta su utilización como forma de medición de la capacidad de riqueza. Para Kaldor el ingreso social es el valor del consumo más el valor del incremento en las existencias de bienes por lo que la medición del cambio en la existencia de bienes provoca problemas menores que la medición del cambio efectivo en el valor individual de tales bienes.

Individualmente, como se mencionó con anterioridad, los bienes no pueden ser medidos en cantidad, sino en calidad, por tanto, su valor variará en la calidad del bien, haciendo poco probable la medición del ingreso individual en términos de grupo o de colectividad que pueda ser útil para considerarse gravable por el Estado.

Finalmente Kaldor hace referencia al ingreso derivado del dividendo, entendido por tal, aquella parte del interés que se separa del capital en forma de interés formal para ser aplicada como base gravable. Sin embargo, asimilando a los dividendos con la teoría de Fisher de ingreso como consumo, está sujeta a que los individuos tengan una conducta constante respecto a la forma en que retiran el interés formal del capital. En virtud de que no se puede esperar una conducta uniforme del sujeto pasivo del impuesto respecto de la utilización del ingreso como dividendo, tampoco puede servir como una base impositiva; Kaldor lo critica de la siguiente forma:

“El ingreso como dividendo sale muy mal librado como base de impuesto; no es un buen impuesto sobre la renta, ni un buen impuesto al consumo; no se las arregla para gravar los ahorros (como se supone que lo hace un impuesto sobre la renta) puesto que los ahorros netos se dejan sin gravar si toman la forma de incremento de capital; ni se las arregla para gravar el consumo (como lo hace un impuesto al gasto), puesto que el consumo queda sin gravar si se hace a expensas del aumento de capital o proviene del capital; no es tampoco un verdadero “puente” entre ambos; como sería por ejemplo, un impuesto que gravara el verdadero consumo con una tasa, y el verdadero ahorro con alguna otra.”⁷⁵

⁷⁵ Idem, pág. 76.

Como una de las afirmaciones más importantes que se pueden extraer del trabajo del profesor Nicholas Kaldor es que el ingreso no es definible porque cualquier variación que se haga a la fórmula variará irremediamente en perjuicio de una base inequitativa, derivada principalmente, en que está apoyada en el desarrollo cotidiano de la vida, no de las estadísticas; cada persona percibe ingresos atendiendo a sus necesidades, siendo éstas tan diversas como individuos que pertenecen a la comunidad. Kaldor lo expresa de la siguiente manera:

"... Pero el ingreso no puede definirse satisfactoriamente. De aquí que aun si el consumo más el ahorro neto (y no el consumo como tal) se tome como criterio ideal de la capacidad gravable, no hay suposición de que cualquier definición de ingreso que sea objetivamente mensurable podría proporcionar un índice mejor o cuando menos igual, de la capacidad gravable, que el gasto."⁷⁶

Para este autor, el ingreso como medida inmensurable no debe ser considerada como única vía para obtener la capacidad de riqueza de los individuos. Es necesario considerar elementos distintos y ajenos a las nociones de ingreso analizadas con anterioridad que ayuden al Estado a medir la capacidad de riqueza de sus gobernados a efecto de que sirva de base para gravar y apoyar a los gastos públicos. Dicho elemento es la capacidad de gasto que tengan dichos sujetos.

De acuerdo con Ephraim Smith, el concepto económico de ingreso puede concebirse de la siguiente forma:

"The economic concept of income is more general than the accounting definition. The most commonly accepted definition of economic income is that of J.R. Hicks. He defines economic income as being "the maximum amount a person can consume during a week and still expect to be as well-off at the end of the week as he was at the beginning." J.R. Hicks, Value and Capital, (Oxford: Clarendon Press, 1946) p. 172. This assumes that there were no capital contributions or withdrawals during the period measured. The economist's definition is not practical for tax purposes because the concept of "well-being" is not capable of objective measurement. The economic concept of income places a heavy emphasis on the future. No objective rules exist for determining well-being at any moment in time. Economists must deal in terms of real wealth, which includes holding gains and losses rather than monetary wealth alone. H.C. Simons

⁷⁶ Idem, pág. 77.

*maintained, "The precise, objective measurement of income implies the existence of perfect markets from which one, after ascertaining quantities, may obtain the prices necessary for routine valuation of all possible inventories of commodities, services, and property rights." Personal Income Taxation (Chicago: University of Chicago Press, 1921), p. 50. Since no such markets exists where the necessary prices for valuation may be obtained, the economic concept is an inappropriate measure of taxable income."*⁷⁷

Consideramos que el concepto que Hicks⁷⁸ establece de ingreso, al considerarlo como la cantidad máxima que una persona puede consumir durante una semana y mantener el mismo nivel bienestar que tenía al iniciarla, cuando llega al final de la semana está superado por los argumentos económicos expresados por Kaldor desde principios de siglo.

El problema existe al momento en que se están considerando elementos intangibles para adaptarlos a una realidad, cuando los elementos no son susceptibles de ser medibles de forma alguna como el bienestar o el efecto que puede producir en el tiempo una cantidad fija de dinero afectada por factores externos (paridad cambiaria, efectos inflacionarios).

El concepto económico de ingreso no podrá ser expresado satisfactoriamente hasta en tanto no se consideren circunstancias que sean efectivamente mensurables por parte de los sujetos encargados de aplicar la norma, por lo tanto consideramos que es un concepto inacabado.

Lo importante para la ciencia jurídica no estriba en analizar los fenómenos económicos para adaptarlos a una hipótesis social a fin de que la sociedad alcance niveles de vida superiores, porque la sociedad no se desarrolla en base a supuestos hipotéticos. Estimamos conveniente analizar los fenómenos sociales que se desarrollan en un Estado para que a través de planteamientos hipotéticos de la economía se consiga la misma finalidad, en un estricto respeto al orden legal existente que es el que da forma y funcionamiento a la sociedad en conjunto.

⁷⁷ Smith, Ephraim, Op. cit. pág. 140.

⁷⁸ Cfr. Hicks, John R. *Capital y tiempo*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1976, págs. 88 y ss.

3. Hecho generador.

Desde nuestro punto de vista, las deducciones tienen una estrecha relación con los ingresos que perciben las personas físicas, porque finalmente, determinan la base gravable. Como lo mencionamos con anterioridad, la noción de ingreso aún no ha podido ser completamente definida y en muchos de los casos, existe la confusión entre lo que debe considerarse como ingreso para efectos de aumentar la riqueza de los sujetos, con aquél que se utiliza como base impositiva para efectos fiscales.

Las deducciones no están ajenas a la problemática de su precisión, derivada principalmente porque no existe un parámetro confiable que nos indique qué conceptos son susceptibles de ser considerados como deducibles.

Se estima que esta dificultad tiene su origen en la imposibilidad real de adaptar en una norma general y abstracta, los presupuestos de hecho o de derecho que deben ser satisfechos por el particular para que se considere que ha surgido para éste el derecho de disminuir su ingreso y estar en aptitud de determinar una base gravable.

Por ello, hemos decidido explorar que ha expuesto la doctrina respecto al concepto de hecho generador, también conocido como hecho imponible.

Dino Jarach analiza la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo en relación con la obligación fiscal, y sostiene que para que el hecho imponible exista, lo más importante es distinguir la naturaleza jurídica que los obliga a relacionarse.

“...No nos interesa la finalidad por la cual ha sido instituída la rama de la administración; interesa examinar la naturaleza de la actividad que desarrolla reconociendo la existencia de los hechos imponibles y determinando la medida de las obligaciones tributarias que la ley vincula a ellos; ésta es preponderantemente actividad de juicio antes que actividad de voluntad, es más parecida a la actividad de la jurisdicción que la actividad administrativa.”⁷⁹

⁷⁹ Jarach. Dino. *El hecho imponible*, Op. cit., pág. 33.

Para Dino Jarach, el hecho imponible tiene como contenido de su actuación la autodeterminación del impuesto que desarrolla el sujeto pasivo al momento de fijar su responsabilidad fiscal derivado de la norma jurídica. El ejercicio del juicio con el que el obligado establece su responsabilidad es el ejercicio de la voluntad del legislador expresada material y formalmente en una ley.

"Es exacto afirmar que la determinación de la existencia del presupuesto de hecho de la relación tributaria debe existir siempre para cualquier clase de impuesto; pero entendiendo la determinación como pura actividad lógica. El acto de determinación del cual se debe analizar la naturaleza no es solamente un acto de razonamiento sino también un acto de voluntad: precisamente en esto consiste su característica: ser un medio de actuación de una voluntad concreta de ley mediante la manifestación de voluntad de un órgano estatal encargado de esta tarea."⁸⁰

Micheli señala que debe existir una estrecha relación entre el presupuesto de hecho como descripción de la norma y los sujetos del impuesto. Para este autor, para que exista el presupuesto de hecho los sujetos debe tener una importante participación de manera directa o indirecta con el texto de ley.

"Debe advertirse que la definición legal del presupuesto se integra con la indicación de los sujetos pasivos frente a los cuales aquellos hechos o aquellas circunstancias deben producirse y en efecto, la mayoría de las leyes impositivas, después de la individualización del presupuesto (aunque a menudo éste se indica con otro nombre), contiene la indicación de los sujetos pasivos los cuales... no siempre se encuentran en una directa relación jurídica con los hechos contemplados por la ley, sino que pueden estar conectados indirectamente con dichos hechos, en base a relaciones de conexión o de dependencia con los primeros; es lo que sucede en los supuestos, entre otros del sustituto y del responsable del impuesto..."⁸¹

Giannini, al hablar de la deuda impositiva, estima que ésta tiene su fundamento jurídico en la situación de hecho que para el ordenamiento jurídico es idónea para hacerla surgir.

⁸⁰ Idem, pág. 37.

⁸¹ Micheli, Gian Antonio. Op. cit., pág. 226.

"... el medio jurídico de que el legislador se sirve para procurar al Erario los ingresos que requieren sus necesidades financieras es el de una obligación pecuniaria, que surge para el contribuyente tan pronto como se producen determinados presupuestos de hecho, que varían según las diversas especies de impuestos. Así, en el impuesto territorial es la posesión de un terreno apto para el cultivo lo que hace surgir la obligación tributaria; en el impuesto sobre las rentas de la riqueza mobiliaria lo es la existencia de una renta derivada del ejercicio de una industria, comercio o profesión o de cualquier acto de especulación, aunque sea ocasional; en el impuesto sobre transmisiones, un cambio de bienes o servicios; en el impuesto aduanero, el paso de una mercancía por la línea aduanera del Estado, etc."⁸²

Giannini señala que el presupuesto de hecho no puede ser expresado sin un elemento esencial que le constituye: la causa. La causa es la participación que tiene el sujeto pasivo en la realización del hecho descrito por la norma.

Posteriormente, Giannini critica este argumento aduciendo:

"Pero es fácil demostrar que esta teoría, movida por el deseo, tan generoso como lleno de peligrosas ilusiones, de alcanzar en todo caso el ideal, necesariamente subjetivo, de pronto, comienzan por enunciarse ideas nada claras cuando se pretende emparentar esta noción de la causa de la obligación tributaria con la idea de la causa en el Derecho privado o en el Derecho administrativo, ya que esta última carece también de certidumbre y son muchos los autores que se han preocupado por ella, sin que se haya logrado un resultado decisivo..."⁸³

Para Giannini, la teoría de la causa es distinta en el derecho tributario porque tiene una fuente diversa a la que tiene el derecho civil o el derecho administrativo, en virtud de que en el derecho tributario la obligación proviene de un precepto legal, mientras que en el derecho civil y administrativo tiene su fuente en un acto jurídico o administrativo respectivamente.

Concluye Giannini afirmando que la deuda impositiva nace en el momento en que se produce el presupuesto del tributo, que está constituido por dos elementos: uno material y el otro personal.

⁸² Giannini, A.D. *Instituciones de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 70.

⁸³ Idem, pág. 71.

El elemento material es el objeto del impuesto⁸⁴ considerado como la cosa, el acto, el hecho o incluso la simple cualidad de la persona; el elemento personal es la relación establecida por la ley en la que se describe la forma en que participará el sujeto pasivo del impuesto para dar nacimiento a la deuda impositiva. Giannini reconoce que esta relación que guardan los elementos material y personal no está adecuadamente determinada en todos los casos por la naturaleza del elemento subjetivo del presupuesto, y propone:

“... La cuestión ha de resolverse por eso con el auxilio de disposiciones adecuadas contenidas en las leyes tributarias, en las que, bien explícitamente, bien en forma implícita -al describir el elemento material del presupuesto-, se establecen la naturaleza y la extensión de la relación, normalmente tomando como base el carácter específico de cada impuesto y su función en el sistema tributario, aunque con hasta frecuencia se adopten también criterios de oportunidad fiscal...”⁸⁵

Para Mario Pugliese el hecho generador sirve de base para determinar el momento en que se da nacimiento a la obligación tributaria previsto por la ley y que condiciona la obligación del pago del impuesto.

“La importancia de determinar el momento característico del nacimiento de la obligación es evidente: desde el punto de vista jurídico y cronológico, a él debe referirse la iniciación de todos los actos y procedimientos que directa o indirectamente afecten el vínculo obligatorio entre el Estado y el contribuyente, con la consecuencia de que si en cualquier época posterior se observa, al concretarse jurídicamente esa relación, que en el pasado ocurrió el hecho generador, ella cae bajo el dominio de las disposiciones legislativas vigentes en la época en que haya nacido y desde entonces comienza a correr el término de la prescripción establecido por la ley.”⁸⁶

⁸⁴ Para otros autores como Mario Pugliese el objeto de la obligación tributaria lo constituye la parte alicuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes, o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena. Para Pugliese, el elemento objetivo del impuesto siempre será una obligación referida al patrimonio y tendrá como obligaciones accesorias las de dar, hacer o tolerar. Pugliese, Mario. *Instituciones de derecho financiero*, 2a. ed., Editorial Porrúa, México, 1976, pág. 217.

⁸⁵ Giannini, Op. cit., pág. 85.

⁸⁶ Pugliese, Op. cit., pág. 253.

Elementos indispensables para verificar que se ha producido el hecho generador son la determinación del impuesto y la calidad de la prestación adeudada. La determinación del impuesto puede hacerse por dos vías: la primera, a través de la autodeterminación que debe realizar el sujeto pasivo; la segunda, denominada por el propio Pugliese como oficiosa, que es la que desarrolla la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en ejercicio del procedimiento previsto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No obstante lo anterior, es Sergio Francisco de la Garza el doctrinario que expone de una forma ordenada el concepto de hecho generador.

"El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público".⁸⁷

Estamos de acuerdo con la afirmación de Ramón Reyes Vera⁸⁸ que asevera: en la hipótesis tributaria normativa, el contenido del presupuesto de hecho, al producirse en el mundo fenoménico en forma coincidente con la misma, para que nazca, o para que no nazca, la obligación concreta de pagar una suma de dinero al sujeto pasivo.

Puede darse el caso de que en algunos casos el presupuesto de derecho no necesariamente origine la obligación de establecer el pago de un impuesto, sino el nacimiento de un derecho, v. gr. el artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que en relación con la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, establece:

"Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule..."⁸⁹

⁸⁷ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., pág. 402.

⁸⁸ Cfr. Reyes Vera, Ramón. *Curso de derecho fiscal*, Editorial Laguna, Torreón, 1994, pág. 70.

⁸⁹ Ver artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el caso que se comenta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su presupuesto de hecho, señala que cuando se enajenen animales y vegetales que no estén industrializados, con excepción del hule, surge para el sujeto pasivo, el derecho de trasladar el impuesto retenido, con el derecho de considerar su impuesto a tasa 0%.⁹⁰

Para poder determinar el alcance y contenido del hecho generador, -de acuerdo con el maestro Sergio Francisco de la Garza-, es importante distinguirlo del hecho imponible, reconocido como el presupuesto de hecho establecido en la ley que cuenta con los siguientes aspectos a saber:

1.- El aspecto legal entendido como la necesidad de especificar al hecho imponible en una norma jurídica.

2.- El aspecto personal reconocida como la conexión entre el núcleo de la hipótesis normativa o de incidencia y dos personas erigidas por el hecho generador y por fuerza de la ley en sujetos de la obligación.

3.- El aspecto material o fáctico, dividido a su vez en dos apartados:

a) La naturaleza de hecho del presupuesto, constituida por la obligación establecida en la ley que ajusta a su texto la voluntad de las partes; y

b) La consistencia del elemento objetivo en su aspecto material que para este autor, invariablemente es un hecho jurídico;

4.- El aspecto temporal que es la propiedad que tiene el hecho imponible de asignar el momento en que debe considerarse consumado el hecho generador. El maestro De la Garza, citando a Sainz de Bujanda establece cuatro tiempos a saber: 1o. la estructura temporal del hecho imponible; 2o. el momento del nacimiento de la obligación tributaria; 3o. el momento de la exigibilidad de la prestación tributaria; y 4o. la ley aplicable para la determinación del origen de la obligación.

5.- El aspecto espacial referido al lugar en el que se produce el hecho imponible y sujeta a las partes previamente determinadas por el presupuesto normativo. Este aspecto espacial tiene utilidad para efectos de fijar la autoridad competente para el caso de conflicto entre estados, cuando de las relaciones económicas que dan origen al hecho generador, no puede precisarse a qué sujeto activo corresponde la recaudación del impuesto causado.

⁹⁰ Surge entonces un efecto fiscal en favor del sujeto pasivo, que le permite acreditar el impuesto trasladado de la enajenación o la prestación de servicios que haya adquirido en su calidad consumidor final, con el impuesto con tasa 0% que le reeditará en un saldo a favor en esta contribución.

"Distinto es el problema que se presenta cuando resulta dudoso determinar en qué lugar se ha producido el hecho generador (por ejemplo, un contrato de compraventa celebrado por teléfono entre partes residentes en distintos países o una actividad productora de renta realizada en una embajada). Sáinz de Bujanda, adoptando una actitud contraria a Berliri, considera (sic) que el problema es de derecho y no de hecho; esto es, un problema de prueba: "El Estado que desee ejercitar su pretensión tributaria o el contribuyente que quiera dar cumplimiento a su obligación de pago u oponerse a la pretensión que frente a él se ejercite por un ente público que se estime titular del crédito tributario, habrá simplemente de demostrar que el hecho imponible se ha producido en el lugar en que, con arreglo en lo dispuesto en la ley, ampare la actitud adoptada por tales sujetos en relación con el cobro o el pago del tributo".⁹¹

Los problemas surgidos de la imposibilidad para los Estados de establecer con precisión cual es el hecho generador, han provocado el desarrollo de nuevas figuras jurídicas. Es el caso de los precios de transferencia; el actual artículo 64 y 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen la forma de establecer presuntivamente el precio de las contraprestaciones celebradas entre partes relacionadas a fin de evitar la elusión del pago del impuesto.⁹²

6.- El aspecto mensurable referido a la capacidad que tiene el hecho imponible para cuantificar el monto sujeto a gravamen.

"El hecho imponible, como presupuesto, tiene un aspecto cuantitativo. El hecho generador debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho"⁹³

El aspecto mensurable sirve de apoyo para la determinación de la base gravable, como elemento constitutivo para la determinación del impuesto a cargo de los sujetos pasivos de la relación tributaria, tema que más adelante se analiza.

⁹¹ De la Garza, Sergio Francisco, Op. cit., pág. 420.

⁹² En los Estados Unidos se celebró en el mes de diciembre de 1995 el seminario internacional "*issues of international taxation*" con el tema exclusivo de los precios de transferencia organizado por el *Internal Revenue Service* y la *George Washington University*. El seminario buscaba encontrar mecanismos que fueran útiles para medir la capacidad impositiva de sujetos que desarrollaran operaciones comerciales a fin de evitar que con precios distintos a los de mercado redujeran su utilidad y afectaran la base del impuesto.

⁹³ De la Garza, Op. cit., pág. 421.

Quintana Valtierra y Rojas Yañez se refieren al hecho generador distinguiéndolo en dos momentos, el presupuesto de hecho, y su realización en la realidad para que pueda presentarse el hecho generador. El presupuesto de hecho por sí solo no genera obligación alguna; es hasta que se materializa en la realidad la hipótesis descrita en la norma como se da nacimiento al hecho generador.

“... el presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo.

La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imposables que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo...”⁹⁴

La necesidad del Estado mexicano de hacer frente a sus gastos públicos le han obligado a establecer tantos hechos generadores como posibilidades de recaudación sean susceptibles de llevarse a cabo por parte de este sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

Las deducciones no se presentan como fenómeno jurídico dentro del presupuesto de hecho, aunque posteriormene determinen la base gravable del impuesto a cargo del sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, como en su oportunidad será resaltado, las deducciones tienen características similares al impuesto; la norma jurídica formal y material establece los conceptos que pueden ser aplicados a los ingresos totales de los contribuyentes a fin de obtener la base gravable, sin embargo, esta característica no lo hace un presupuesto de hecho en el impuesto, pues constituye un elemento para fijar la obligación fiscal, no la carga impositiva misma.

⁹⁴ Quintana Valtierra Jesús y Jorge Rojas Yañez. *Derecho tributario mexicano*, Editorial Trillas, México, 1988, pág. 91.

4. Base gravable.

El maestro Sergio Francisco de la Garza establece que para que exista base gravable se requiere de un parámetro que sirva para hacer mensurable la obligación fiscal en dinero. Así lo expone citando a Vicente Arche:

“Se llama parámetro a la “magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen” y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de base imponible”⁹⁵

Son entonces dos los elementos que deben ser satisfechos para que exista la base gravable: el tipo de gravamen y que sea susceptible de ser valorado en dinero.

Para Sergio Francisco de la Garza son tres los elementos constitutivos de la base imponible: la tarifa, las deducciones y las reducciones, y los aumentos.

La tarifa como primer elemento constitutivo de la base imponible, está referido a la posibilidad de establecer en dinero o en bienes susceptibles de ser valorados monetariamente. Para Sergio Francisco de la Garza, los elementos de la tarifa se modifican por los componentes de la materia imponible (los parámetros) o por la calidad del sujeto pasivo.

Consideramos que el término tarifa que utiliza el maestro Sergio Francisco de la Garza no es afortunado porque se confunde con uno de los elementos del impuesto, la tasa. El conjunto de tasas contenidos en una tabla es denominado tarifa, el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene organizadas las tasas en una tarifa. Estimamos que ya este autor hizo referencia al término parámetro para designar la suma de dinero o los bienes valorables monetariamente cuando se trate de gravámenes *ad-valorem*, por lo que sería más correcta la utilización de esta expresión a efecto de evitar contradicciones con el término tarifa como elemento del impuesto.

⁹⁵ De la Garza, Op. cit., pág. 423.

No obstante lo anterior, el maestro Sergio Francisco de la Garza, al dar a conocer los elementos característicos de la tarifa, efectivamente circunscribe el ámbito de su aplicación al caso concreto. La tarifa se verá modificada en sus parámetros por las circunstancias que sean satisfechas por el sujeto pasivo. Creemos que serán las circunstancias particulares del sujeto que genera el impuesto las que determinarán su ubicación en la tarifa, al aplicar la tasa que le corresponderá de acuerdo con el ingreso gravable para cumplir con la obligación principal del pago del impuesto.

El segundo elemento de la base gravable está constituido por las deducciones.

"El efecto de las deducciones es disminuir la base de imposición de una suma determinada y su finalidad, generalmente, es tomar en consideración la situación particular del contribuyente..."⁹⁶

No estamos de acuerdo con la idea que sobre deducciones establece el maestro Sergio Francisco de la Garza porque el sistema tributario que grava el impuesto sobre la renta en nuestro país no tiene por efecto disminuir la base de imposición, sino los ingresos totales del sujeto pasivo para así obtener la base gravable. Además como se analizará en su oportunidad, la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de deducciones, no toma en consideración la situación particular del contribuyente, sino la fuente de donde obtiene sus ingresos.

Tampoco estamos de acuerdo con Jesús Quintana y Jorge Rojas en su concepto de deducciones cuando afirman:

"...[son] situaciones particulares del contribuyente, tales como el conjunto de gastos realizados para poder producir la riqueza a la que se aplicará el impuesto.

Podemos afirmar que las deducciones son circunstancias del contribuyente que el legislador tiene en consideración para disminuir la base de imposición." ⁹⁷

No son propiamente las circunstancias del contribuyente las que el legislador tiene en consideración para disminuir la base de la imposición, son -a nuestro entender- las circunstancias establecidas en ley, que cuando son satisfechas por el sujeto pasivo, surge para éste el derecho de aplicarlas a su ingreso total a fin de disminuirlo para obtener la base gravable.

⁹⁶ Idem. pág. 425.

⁹⁷ Quintana Valtierra, Op. cit., pág. 95.

Independientemente de que estos autores tienen la misma imprecisión que el maestro De la Garza al establecer que las deducciones reducen la base gravable, cuando lo que realmente disminuyen son los ingresos del sujeto pasivo para obtener así la base, consideramos el legislador toma en cuenta la forma en que el contribuyente obtiene el ingreso, (aspecto material del hecho imponible) para autorizarle a reducir algunos conceptos que influyen en su obtención; por ejemplo, tratándose de los ingresos obtenidos en el arrendamiento, los gastos indispensables para mantener el bien en buenas condiciones.

Si el legislador efectivamente considerara las circunstancias particulares del sujeto pasivo, estaríamos en presencia de verdaderas deducciones personales que distinguieran en lo particular a los sujetos que generan la riqueza gravable. Aún y cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta establece deducciones personales, como se verá en los siguientes capítulos, éstas están condicionadas a satisfacer ciertos requisitos que merman la calidad del sujeto que las aplica.

El último elemento que constituye la base gravable de acuerdo con el maestro Sergio Francisco de la Garza son las reducciones y los aumentos, expresado al efecto:

“Cuando el impuesto ha sido calculado por aplicación de la alícuota a la base imponible, en ocasiones la suma obtenida no representa el adeudo fiscal del contribuyente, o sea el monto del impuesto, en virtud de que puede estar sujeta a reducciones o incrementos, que es necesario aplicar.”⁹⁸

Consideramos pertinente diferenciar entre ingresos exentos de aquéllos que repercuten en el monto del impuesto cuando están sujetos a reducciones o incrementos.

Los ingresos exentos, no forman parte de la base gravable porque simplemente no deben ser considerados para el cálculo de la obligación fiscal, es el caso de los ingresos señalados por el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁹⁸ De la Garza, Op. Cit., pág. 425.

El impuesto sujeto a reducciones o incrementos, generalmente son conceptos fiscales creados por la legislación fiscal a efecto de otorgar a los sujetos pasivos cargas o beneficios adicionales en el cálculo del impuesto, por ejemplo, el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el crédito al salario que es un beneficio que se otorga a los sujetos pasivos para disminuir el impuesto a su cargo.

Existe el criterio de que las deducciones representan un beneficio que obtiene el Estado de aquéllos sujetos que se sitúan dentro de la hipótesis legal para el caso de que decidan hacer efectiva una disminución de sus ingresos al momento de hacer el pago del impuesto directo. El principio de comodidad que Adam Smith⁹⁹ refirió en su teoría del bienestar de las Naciones. El mecanismo de comodidad referido a la forma de calcular el impuesto, significa hacer la deducción de los ingresos de las personas cuando así lo autoriza el legislador al contemplarlo en la norma jurídica. La cantidad que resulte de restar a los ingresos las deducciones autorizadas, dará como resultado la base del impuesto, y en algunos casos, no se tendrá la obligación de pagar impuesto y quizá, merezca una devolución por excederse en el pago del mismo.

Existe además, una óptica *sui generis*, que justifica la existencia de las deducciones cuando su contenido está dirigido a dar una satisfacción al interés colectivo. Entonces, toda aquella erogación que los particulares realicen, dirigidas no a dar cumplimiento directo de una obligación formal de pago, sino para brindar un beneficio social en el que indirectamente participa el Estado, por ser a éste al que naturalmente le correspondería la obligación de proporcionarlo.

Cuando así ocurre, el Estado consiente la disminución del ingreso para el pago del impuesto de las personas físicas o morales como consecuencia de la deducción, porque están dirigidas a proporcionar de manera directa, los ingresos para la satisfacción de una responsabilidad estatal. Es el caso de donativos a instituciones de beneficencia o ayuda asistencial, que en México son considerados como conceptos deducibles para efectos fiscales.

⁹⁹ Cfr. Smith, Adam. *Wealth of nations*, en el desarrollo de su Book IV, Prometheus Books, Buffalo, New York, 1991., págs. 325 y ss.

Para el caso de los Estados Unidos de América, el tratamiento y justificación de las deducciones tiene una finalidad substancialmente distinta. No se consideran conceptos deducibles las ayudas que los ciudadanos americanos otorguen a las instituciones de asistencia social, o cuando menos no están reguladas expresamente por el *Internal Revenue Code* porque es responsabilidad del Estado el proporcionarlas; por tanto, la participación que reciban de sus habitantes sólo puede ser considerada como un acto de caridad; sin embargo, debemos señalar que las deducciones que la legislación norteamericana ofrece a las personas físicas, son superiores a las consideradas en nuestra legislación, y más aún, son en proporción mayores a los tipos de deducciones existentes, como se desarrollará más adelante.

Sin embargo indirectamente podríamos asegurar que en la legislación de los Estados Unidos de América debido a la falta de un sistema de seguridad social que brinde mayores satisfactores a sus ciudadanos, el mecanismo de las deducciones personales se incorpora para que los habitantes americanos no duden en hacer efectivos los gastos que en materia de salud hagan dichos sujetos.

Para Richard Goode, las deducciones personales:

"... son gastos que se restan de la renta bruta ajustada (R.B.A.) para llegar a la renta imponible. Cubren el costo de la vida y ciertos gastos en que se incurre al intentar obtener renta, distinta de los gastos empresariales o de explotación, que se deducen de los ingresos brutos al computar la R.B.A. Los conceptos más importantes son: intereses pagados, gastos médicos, donativos filantrópicos e impuestos pagados. Los conceptos menos importantes incluyen pérdidas por siniestros no asegurados, gastos de cuidado de los niños y deducciones varias. Los contribuyentes pueden optar por una deducción global limitada, en lugar de deducciones concepto por concepto."¹⁰⁰

Pensamos que en atención a las características que actualmente presenta en nuestra legislación impositiva, las deducciones son situaciones de derecho previstas por ley, que cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se sitúa en la hipótesis normativa, crea en beneficio de éste una reducción del ingreso bruto para la determinación de la base en el impuesto a su cargo.

¹⁰⁰ Goode, Richard. *El impuesto sobre la renta*, Editorial Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973, pág. 181.

Es importante advertir que al momento de aplicar este concepto al caso concreto, surjan variables que sean excepciones a la regla descrita en el párrafo que antecede, particularmente en el resultado de la operación aritmética de ingreso menos deducción, que determinan la base del impuesto. En efecto, habrá contribuyentes que no tengan impuesto a su cargo, sino que resulte una base cero, o más aún, que nazca a su favor, un derecho a solicitar la devolución de cantidades pagadas en exceso. En todo caso, repito, deberán considerarse como excepciones a la regla.¹⁰¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que las deducciones constituyen un principio de equidad cuando la descripción legal específica que éstas deberán ser otorgadas a todos los contribuyentes que satisfagan las condiciones establecidas por la norma. Sin embargo, estimamos que el principio de equidad lesiona invariablemente el principio de proporcionalidad cuando los parámetros de igualdad no corresponden con las circunstancias específicas del sujeto pasivo que genera el ingreso y está obligado al pago del impuesto. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia, en el Apéndice 1985, Parte I, tesis 98 sostuvo:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en

¹⁰¹ Lamentablemente, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente no permite a las personas físicas tener erogaciones superiores a sus ingresos, ya que si llegare a ocurrir, la autoridad fiscal puede solicitar al obligado fiscal que acredite el origen de la discrepancia, con la posibilidad de que se estime ingreso y se grave conforme al procedimiento establecido por el artículo 75 de este ordenamiento legal y en su caso ejercite la acción fiscal por ese motivo.

cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Nota: Todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren a Impuesto sobre la Renta.

PRECEDENTES:

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vols. 181-186, pág. 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro.

Vols. 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón.

Vols. 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón.

Vols. 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 15 votos. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón.

Vols. 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de 14 votos. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

En efecto, aún y cuando la jurisprudencia establezca de manera general que el principio de equidad se respeta cuando la ley en la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, que deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, deducciones permitidas, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, cuando los parámetros desconocen la capacidad contributiva del sujeto pasivo para generar los ingresos gravables se viola el principio de proporcionalidad. No todos los contribuyentes en igualdad de circunstancias pueden generar la misma capacidad de riqueza.

En los Estados Unidos, el primer parámetro que se toma en cuenta para considerar la capacidad de riqueza de sus ciudadanos radica en un régimen civil. Así tenemos que, para establecer el tipo de deducciones que aplicará el sujeto pasivo, deberá informar, previamente a su presentación de la declaración, su estado civil, y para el caso de ser casado, si desea presentar su declaración en forma conjunta o de manera individual.¹⁰²

Este parámetro, al ser desconocidos por la legislación fiscal en México, lesiona el principio de proporcionalidad establecido por el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹⁰³ Si la forma de conocer la capacidad de riqueza que tienen las personas físicas radica en su forma de vida personal (familiar, cultural, laboral, etc), deberá reconocerse por la norma jurídica, que cada individuo tiene una distinta capacidad de gasto o consumo, y en esa tesitura, debe aceptarse que cada persona debe ser gravada en términos de su capacidad para generar ingresos, que es el objetivo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁰² Ver Smith, Ephraim. Op. cit., pág. 99.

¹⁰³ Es conveniente ajustar el texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la concepción establecida por la doctrina en el impuesto personal. Ver. Reyes Vera, Ramón en su artículo *El futuro del impuesto sobre la renta en México*, Revista Lex, año 3, número 11, Marzo de 1988, México, págs 8 y 9., así como Friedman, Milton y Friedman Rose, Op. cit., pág. 40.

5. CONCLUSIONES

La noción económica de renta está referida a la capacidad que tiene el sujeto de aprovechar los factores directos o indirectos que aporta un bien o servicio que le genera un beneficio susceptible de ser valorable en dinero, en un periodo determinado.

Para David Ricardo son los factores externos de la renta los que provocan su aumento de valor (el costo del cereal que es el que encarece la renta de la tierra). Para este autor, renta es la compensación que se paga al propietario de la tierra por el uso de sus energías originales e indestructibles.

Para Adam Smith la renta es una relación que existe entre el monopolio que detenta el propietario de la tierra, con lo que un tercero está dispuesto a pagar por los productos que genera.

Para Marx la renta surge en el momento mismo en que los factores de la producción se ven relacionados por una causa económica. La renta es el beneficio causado al propietario por el aprovechamiento de la necesidad del arrendatario. La renta sube su valor por las mejoras que a la misma hace el arrendatario.

De la noción de renta, ha derivado a lo largo de la historia, el reconocimiento de capacidad de riqueza de los propietarios de la misma. Si bien es cierto su origen fue la producción agrícola y sus relaciones económicas en el resto de los factores de la producción (capital y salarios), podemos advertir que su efecto en la sociedad sirvió al Estado de parámetro para medir la capacidad que tienen los sujetos para contribuir a los gastos públicos, y por ello, se grava fiscalmente.

El ingreso es considerado como la ganancia derivada del capital, del trabajo o el esfuerzo, o de una combinación de ambos.

En México no existe concepto legal de ingreso, la única referencia está plasmada en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 1o. en la que relaciona al sujeto pasivo del impuesto con los ingresos que obtenga sin importar la fuente de donde provengan.

La teoría económica elaborada por Nicholas Kaldor afirma que la noción de ingreso es un fenómeno económico que no es susceptible de ser precisamente definido por los elementos que lo componen.

La doctrina hasta este momento no ha formado un criterio que pueda ser utilizado para dar un concepto de ingreso, que al estar relacionado con la renta, produzca un fenómeno económico que sea propicio para materializarlo en una norma jurídica y sirva para especificar, el hecho generador y la base gravable en nuestro Impuesto sobre la Renta.

El hecho generador es la descripción normativa que sirve de base para determinar el momento en que se da nacimiento a la obligación tributaria y que condiciona el pago del impuesto a cargo del obligado fiscal.

El hecho generador tiene dos momentos: el presupuesto de hecho y su realización cuando el sujeto satisface los requisitos especificados en la norma jurídica.

La base gravable para que exista debe satisfacer dos elementos: el tipo de gravamen y que sea susceptible de ser valorable en dinero. Son tres los elementos que la conforman, el parámetro, las deducciones y las reducciones y aumentos.

Las deducciones son situaciones de derecho previstas en ley que cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se sitúa en la hipótesis normativa, crea en beneficio de éste una reducción del ingreso bruto para la determinación de la base del impuesto a su cargo.

CAPITULO III
EVOLUCION DE LAS DEDUCCIONES
EN LA LEGISLACION MEXICANA

SUMARIO

1.- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1964. 2.- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1965. 3.- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980. 4.- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981. 5.- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1987. 6.- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1990. 7.- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997. 8.- Tratamiento de los conceptos deducibles. 8.1.- Ingresos exentos. 8.2.- Ingresos excluidos. 8.3.- Los conceptos deducibles. 8.3.1.- Ingresos por salarios. 8.3.2.- Ingresos por honorarios. 8.3.3.- Ingresos por arrendamiento. 8.3.4.- Ingresos por enajenación de bienes. 8.3.5.- Ingresos por adquisición de bienes. 8.3.6.- De las actividades empresariales. 8.3.7.- Ingresos por dividendos. 8.3.8.- Ingresos por intereses. 8.3.9.- Ingresos por obtención de premios. 8.3.10.- Otros ingresos. 8.3.11.- Declaración anual 8.4.- Las deducciones personales. 9.- Conclusiones.

Estimamos conveniente, antes de hablar sobre los antecedentes en la legislación que grava el impuesto sobre la renta en México, definir el límite que se decidió establecer a esta investigación: las personas físicas. Tomando en consideración que la ley del Impuesto sobre la Renta grava en títulos distintos a las personas morales y a las personas físicas, es importante definir con precisión que se entiende en nuestra legislación por persona física.

La teoría de la personalidad evidentemente tiene su apoyo en la legislación civil, y de ella se ha adaptado a la legislación impositiva.

Es entonces importante aclarar que la tradición romana estableció las bases para la estructura y formación del concepto de persona así como los atributos que le son propios.

Dice Rafael De Pina:

"Persona física es el ser humano, hombre o mujer. El derecho moderno no admite la posibilidad de la existencia de una persona que carezca de la capacidad jurídica en abstracto. La institución de la esclavitud, que reducía al hombre a la condición de cosa, ha desaparecido felizmente..."¹⁰⁴

"La persona humana -dice Galindo Garfias- es a la vez, una hipótesis de trabajo y un valor fundamental para el derecho: el hombre en toda su plenitud, considerado como un ser dotado de voluntad y al mismo tiempo como destinatario de las disposiciones legislativas."¹⁰⁵

La persona física tiene los siguientes atributos, de acuerdo con el planteamiento de Rafael Rojina Villegas: la capacidad, el estado civil, el patrimonio, el nombre, el domicilio y la nacionalidad.¹⁰⁶

Como lo desarrolla el propio tratadista, la capacidad, como atributo de la persona, puede ser la que determine de manera precisa el límite de las obligaciones y derechos que ejercitan las personas. Es así que todo sujeto para ser considerado como tal, debe tener reconocida la capacidad jurídica ya sea parcial o bien total.

¹⁰⁴ De Pina, Rafael. *Elementos de derecho civil mexicano*, Volumen primero, 21a. ed., Editorial Porrúa, México, 1981, pág. 207.

¹⁰⁵ Galindo Garfias, Ignacio. *Derecho civil primer curso*, 11a. ed., Editorial Porrúa, México, 1991, pág. 301.

¹⁰⁶ Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de derecho civil*, tomo I, Introducción, personas y familia, 21a. ed., Editorial Porrúa, México, 1986, pág. 154.

"La capacidad de goce es la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones. Todo sujeto debe tenerla. Si se suprime, desaparece la personalidad por cuanto que impide al ente la posibilidad jurídica de actuar. Kelsen concibe al sujeto, según ya lo hemos explicado, como un centro de imputación de derechos, obligaciones y actos jurídicos. Por lo tanto, la capacidad viene a constituir la posibilidad jurídica de que exista ese centro ideal de imputación y al desaparecer, también tendrá que extinguirse el sujeto jurídico."¹⁰⁷

Es la capacidad de goce la que está referida en nuestra legislación y en atención a la tradición jurídica que deviene de los romanos, la que está implícita en todo hombre o persona, surge con antelación a su gestación para el caso de los derechos sucesorios, y puede producir consecuencias de derecho en atención al caso concreto.

En el derecho romano, la capacidad de las partes era un atributo esencial para la celebración de actos jurídicos y que tienen que ver con la teoría de las obligaciones romanas.

Señalan Agustín y Beatriz Bravo:

"...La capacidad es la regla, la incapacidad es la excepción y en cada caso especial es señalada por la ley.

Son incapaces los impúberos y los pródigos interdictos. En el antiguo derecho son incapaces las mujeres púberas, colocadas en tutela y muy probablemente, en el Bajo Imperio, los menores de veinticinco años provistos de un curador."¹⁰⁸

Sin embargo, para los efectos de la presente investigación y tratándose del Impuesto Sobre la Renta, es imprescindible considerar a la persona como aquélla que puede externar su voluntad para crear efectos jurídicos, ya que es a través de la posibilidad de generar riqueza, como puede ser considerada también para efectos de concederle beneficios para disminuir su ingreso para el caso de pagar una menor cantidad de este impuesto.

¹⁰⁷ Idem, pág. 158.

¹⁰⁸ Bravo Valdés, Beatriz y Agustín Bravo González. *Derecho romano, segundo curso de derecho romano*, 2a. ed., Editorial Pax, México, 1976, pág. 34.

En efecto, sólo puede ser considerada la deducción en la aplicación de este concepto jurídico a ingresos ordinarios de las personas, ya que a los ingresos que se obtienen de manera extraordinaria (como aquellos que provienen de rifas, sorteos, expropiaciones, donaciones o herencias), les es ajeno la figura jurídica de la deducción, y el sujeto beneficiado en el aumento de su patrimonio se encuentra obligado a pagar impuestos por el aumento de su patrimonio y no cuenta con conceptos deducibles autorizados para disminuir la base del impuesto.

Tratándose de las donaciones, que aumentan el patrimonio del donatario como consecuencia de la manifestación de voluntad del tercero, quien de manera personal y sin la autorización del receptor de la donación, decide transmitir parte de su riqueza al destinatario, por éste solo hecho produce un doble efecto jurídico que acarrea dos efectos fiscales diferentes.

Por un lado, representa para el donatario un aumento de su ingreso que es gravable para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con la imposibilidad jurídica de disminuir la base del gravamen, porque siendo la donación un ingreso extraordinario no tiene deducciones autorizadas por la ley impositiva que le ayuden a reducir su carga tributaria.¹⁰⁹

Por otro lado, las donaciones son consideradas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta como un concepto de deducción, cuando el sujeto que la realiza se adecua a los requisitos que establece el artículo 140. Su justificación es fácil de comprender, cuando el particular eroga parte de su riqueza para destinarlos a alguno de los casos mencionados por la fracción IV del artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podemos afirmar que se contribuye al gasto público del Estado, con la característica particular de que se realiza sin su intervención recaudadora y administradora, por entregarse de manera directa los recursos del particular a las instituciones, planes o programas referidos por la disposición fiscal en comento.

Por otra parte, las deducciones en la legislación mexicana han pasado por un proceso evolutivo que repercute de manera directa en la base gravable de los contribuyentes, por tratarse de un elemento esencial para la determinación de la obligación fiscal de las personas físicas, tomando en consideración que para obtener la base gravable, debe disminuirse del ingreso del sujeto las deducciones autorizadas por ley. En consecuencia, cualquier modificación que se haga a la ley tributaria en materia de deducciones influirá en la base gravable, y por tanto, en la economía del sujeto pasivo del impuesto.

¹⁰⁹ Cfr. artículo 137 fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1997.

En este capítulo se analizará la evolución de los requisitos que debían satisfacer las deducciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta de distintos años aplicables en nuestro país; iniciaremos nuestro estudio con la ley vigente en el año de 1964, legislación que contemplaba el régimen cedular para gravar la renta de los contribuyentes.¹¹⁰

En el régimen cedular, es la actividad del sujeto pasivo la que sirve de base para clasificar los ingresos que serán gravados por el impuesto sobre la renta de las personas físicas o morales, atendiendo no a su persona, sino a la actividad que genera el ingreso.

A partir del año de 1965, la Ley del Impuesto sobre la Renta cambia su estructura y establece en cinco títulos todas las obligaciones y derechos de los contribuyentes en materia de este impuesto directo. A partir de entonces, se hace una diferenciación entre personas morales para distinguirlas de las personas físicas.

Posteriormente, la legislación del impuesto sobre la renta se modifica a efecto de subclasificar los ingresos provenientes de las personas físicas por la fuente de donde éstos provenían, aduciendo que se trataba de una simplificación administrativa con la constitución de los regímenes especiales de tributación, para concluir con una forma más abstracta de entender la simplificación en la forma en que actualmente se encuentra en la legislación vigente.¹¹¹

De esta forma, se darán a conocer en esta parte del capítulo que se desarrolla, los aspectos generales que se relacionen con las deducciones, haciendo especial mención en aquellos conceptos que requieran de una atención más específica, bien sea por la trascendencia en la legislación vigente, bien porque se trate de algún concepto deducible derogado, para evitar con ello, la mención cronológica anual de las mismas, por considerar que en algunos años, se respetaba el concepto deducible y sólo se modificaban los límites de su aplicación.

¹¹⁰ En su descripción evolutiva Enrique Arriaga Conchas expone: "Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964 en vigor hasta el 31 de diciembre de 1980: durante su vigencia se publicó la disposición sobre la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias el 30 de diciembre de 1976, derogada el 1o. de enero de 1979. Esta nueva ley agrupa las disposiciones por materias y deja atrás el régimen cedular, propicia un régimen global en los ingresos de las personas físicas, cuando excedan en determinada cantidad en un año de calendario." en su obra *Finanzas públicas de México*, Instituto Politécnico Nacional, México, 1992, pág. 113.

¹¹¹ El denominado por la Ley del Impuesto sobre la Renta como régimen simplificado, en la actualidad no puede ser obediendo por los sujetos a quienes está dirigido por ser complejo en su aplicación, adicionado a que se trata de un régimen que debe satisfacer obligaciones formales colaterales, mismas que deben ser cumplidas por contribuyentes menores, quienes para hacerlo, requieren de la intervención de un técnico que le auxilie para su debido cumplimiento.

1. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1964.

El capítulo IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1964, última legislación que dividía a la ley que grava la renta de las personas en cédulas considerando las actividades de los contribuyentes, establecía las exenciones de los sujetos que tributaban en la Cédula IV, contenida en el Título V de la ley de referencia, denominado "De la Remuneración del Trabajo Personal"; dichas exenciones se encontraban contenidas el artículo 111 que expresaba:

"Artículo 111.- Quedan exceptuados del pago a que se refiere esta cédula, los ingresos procedentes de:

I.- Emolumentos y gastos de representación de agentes diplomáticos extranjeros;

II.- Emolumentos y gastos de representación que los agentes consulares extranjeros perciban en el ejercicio de sus funciones, siempre que así lo dispongan los tratados o que en los países de donde procedan no se cobre a los agentes consulares mexicanos este impuesto y otros análogos, ya sea porque no exista dicho impuesto o por concedérseles esta misma exención;

III.- Sueldos, salarios y emolumentos de los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, cuando sean ciudadanos de los países representados, en los términos de la parte final de la fracción anterior;

IV.- Emolumentos y gastos de representación de los miembros de delegaciones oficiales, cuando representen a países extranjeros;

V.- Emolumentos y gastos de representación de delegaciones científicas y humanitarias;

VI.- Sueldos, salarios y emolumentos de empleados, obreros y trabajadores de nacionalidad extranjera que presten sus servicios a empresas mexicanas, pero precisamente en sucursales o agencias establecidas fuera del país;

VII.- Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales que se concedan de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Seguro Social y su Reglamento, o con los contratos de trabajo respectivos;

VIII.- Pensiones con cargo al erario federal, al fondo de pensiones civiles de retiro o que se concedan de conformidad con las disposiciones de la Ley del Seguro Social y su Reglamento;

IX.- Subsidios que se cubran a los trabajadores afiliados al Seguro Social y de conformidad con la Ley respectiva, por concepto de enfermedades generales, maternidad y riesgos profesionales;

X.- Dotes matrimoniales que se concedan a los trabajadores de conformidad con la Ley del Seguro Social y su Reglamento, así como las ayudas para la lactancia que concedan las mismas disposiciones legales, y

XI.- Indemnizaciones para gastos funerarios."

Se destaca el hecho de que en esta legislación que grava los impuestos personales, no se tomaba en consideración la calidad de la persona para determinar el impuesto a su cargo, estaba referida al tipo de ingresos del contribuyente, y tratándose de ingresos por salarios, se encontraban exentos los ingresos que de alguna forma estaban considerados por otras legislaciones como prestaciones de los trabajadores, preponderantemente de seguridad social.

Existe el criterio de que los gastos de funeral son un concepto deducible; sin embargo, en la legislación anterior a 1964 las indemnizaciones para gastos de funeral que se pagaban a los empleados como prestaciones laborales, no eran un concepto deducible, sino un ingreso del trabajador no sujeto al pago de impuesto, es el antecedente del actual artículo 77, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997, aún y cuando en esta legislación se especifica que no son ingresos gravables los reembolsos de gastos de funeral cuando se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.¹¹²

Por otra parte, el capítulo II del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1964, establecía la forma para calcular el impuesto que debían pagar los sujetos comprendidos en la Cédula V denominados "Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas" que también constituían personas físicas para efectos de imposición, estableciendo el artículo 118 lo siguiente:

"Artículo 118.- Para determinar su ingreso gravable los sujetos comprendidos en el artículo 112, que no opten por ser clasificados, podrán hacer las siguientes deducciones del total de sus ingresos:

I.- El importe de la amortización de las inversiones en los términos de la fracción II del artículo 29;

II.- El importe de la depreciación en los términos de las fracciones III y IV del artículo 29;

¹¹² El artículo 140 fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1997, establece que los gastos de funeral serán deducibles cuando no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando se efectúen en su favor, para su cónyuge, concubina y ascendientes y descendientes en línea recta, cuando tales sujetos no perciban la misma cantidad de dinero que el gasto que la proporción en salario mínimo establecido en el concepto deducible. Dicha situación limita el ejercicio de esta deducción, al grado de estimarla inoperante.

III.- El monto de los pagos hechos por cualquiera de los conceptos a que se refieren esta cédula y la IV, siempre que se cumpla con la obligación de retener y enterar el impuesto que en las mismas se establece;

IV.- La cantidad erogada por el arrendamiento del local destinado al ejercicio de su actividad, y

V.- Los demás gastos normales y propios del ejercicio de la profesión, arte u oficio.

Las deducciones anteriores deberán reunir los requisitos establecidos en el artículo 30."

Como se puede observar de la transcripción de este precepto, la Ley del Impuesto sobre la Renta cedular no contemplaba un sistema de deducciones que estuviera dirigida a disminuir los ingresos del contribuyente atendiendo a su persona, sino consideraba la actividad generadora del ingreso. No obstante, las mismas deducciones que la ley consideraba como autorizadas a las personas físicas que desarrollaran actividades por las que obtuvieran como contraprestación los ingresos por conceptos de honorarios, bien sea porque fueran profesionistas, técnicos, artesanos o artistas, son las mismas que contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997, es decir, treinta años después de haber cambiado el esquema tributario, a fin de abandonar el cedular, se conserva la misma finalidad en un esquema que supuestamente grava el ingreso del contribuyente atendiendo a su persona; en consecuencia, si se comparan los dos sistemas de tributación, se puede afirmar que no existió modificación de fondo entre el esquema de tributación cedular, comparado con el que actualmente se encuentra establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Si el motivo de la incorporación de un nuevo esquema de tributación en el que no se considerara la actividad del contribuyente, sino su calidad de persona a fin de que se gravara únicamente su capacidad de riqueza, no por el origen de la misma, sino por el sujeto que la genera, no fue del todo afortunado, porque la ley no se modificó para cumplir con las expectativas de una doctrina de imposición directa que grave al sujeto por su capacidad generadora de ingresos.

2. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1965.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1965, se cambió el sistema tributario cédular y se adoptó el actual sistema de tributación en el que se consideraban los ingresos de las personas por sus características individuales.

En la legislación sobre la renta vigente para el año de 1965, los conceptos deducibles y sus requisitos se encontraban incorporados en un artículo, situación que hacía fácil y práctico para las personas físicas, saber los conceptos que podían ser aplicados a sus ingresos para reducirlos y obtener la base gravable, con la opción para el contribuyente, de reducir el 20% de sus ingresos brutos, en el caso de que no deseara aprovechar las deducciones autorizadas por el artículo 51. A continuación se transcribe el mencionado artículo, con las modificaciones observadas hasta el año de 1972:

"Artículo 51.- Los sujetos mencionados en la fracción II del artículo 49¹¹³ podrán deducir exclusivamente de los ingresos que perciban en los términos de dicha fracción.

I.- El importe de los siguientes por cientos anuales; sobre el monto de la inversión original:

- a).- 5% para amortización de activos intangibles y de gastos y cargos diferidos;
- b).- 5% para depreciación de construcciones;
- c).- 10% para depreciación de inversiones en maquinaria, equipo y bienes muebles, no comprendidos en el inciso siguiente;
- d).- 20% para depreciación de automóviles y otros equipos de transporte.

¹¹³ La fracción II del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1965 establecía:

"Artículo 49.- Son sujetos del impuesto a que se refiere este capítulo, las personas físicas que perciban ingresos, por concepto de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro o por la prestación de su trabajo personal cuando éste se realice: ...

II.- En el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio, o actividad técnica, deportiva o cultural; como agente de instituciones de crédito, seguros o fianzas; mediante la explotación de una patente aduanal; o en cualquiera otra forma no comprendida en la fracción I de este artículo.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior operen organizadas en agrupación profesional, asociación o sociedad de carácter civil, serán dichas personas físicas los sujetos del impuesto sobre productos del trabajo por la participación que les corresponda en los ingresos de la organización, después de deducidos los gastos autorizados en este capítulo.

Para los efectos de esta Ley los productos de trabajo se considerarán ingreso, exclusivamente de quien los perciba."

Los porcientos anteriores serán fijos y constantes; pero se podrán modificar previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II.- Los gastos normales y propios del ejercicio de la profesión, arte, oficio o actividad de que se trate.

Las deducciones anteriores deberán reunir los siguientes requisitos:

a).- Que sean las ordinarias y estrictamente indispensables para las actividades del causante, consecuencia normal de las mismas y estén en proporción con sus operaciones;

b).- Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención o entero de impuestos provisionales o definitivos a cargo de terceros o que, en su caso, se recaben de éstos los documentos en que conste el pago de dichos impuestos;

c).- Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a inscribirse en el Registro Federal de Causantes, se proporcione el número respectivo del registro, o, en su defecto, se compruebe que quien hizo el pago comunicó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos de que pueda disponer conducentes para efectuar el registro omitido;

d).- Que el importe de rentas se refiere exclusivamente al local destinado al ejercicio de su actividad y en el caso de donativos, los autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

e).- Que las compras de materias primas, materiales, o los pagos de servicios se comprueben por medio de facturas, recibos o documentos que tengan las características señaladas en esta Ley o en su reglamento. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar mediante disposiciones generales o por ramas de actividades, otras formas de comprobación;

f).- Que las erogaciones relativas aparezcan registradas en la contabilidad y se disponga de la documentación comprobatoria conexas.

Los causantes que no deseen presentar comprobación relativa a las deducciones mencionadas en este artículo, en sustitución de las mismas, podrán deducir el 30% de los ingresos brutos que hayan recibido durante el año calendario.

Las personas a que se refieren este artículo y el siguiente, deberán llevar un libro de ingresos y egresos y un registro de sus inversiones amortizables o depreciables, que deberán reunir los requisitos que fije el Reglamento.¹¹⁴

¹¹⁴ Cfr. artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes para los años de 1965 a 1972.

La opción que podían ejercer los causantes del impuesto sobre la renta, les permitía escoger entre hacer las operaciones contables a fin de acreditar el monto de sus deducciones al ingreso bruto, sin considerar los ingresos exentos, o disminuir a sus ingresos brutos, el 20% como reducción inmediata para obtener la base gravable, lo que resultara para el sujeto pasivo del impuesto más benéfico, sin limitación formal alguna.¹¹⁵

En el año de 1975, se hicieron algunas reformas y adiciones al artículo que se comenta para quedar de la siguiente forma:

"Artículo 51.- ...

II.- ...

a).- Que sean los estrictamente indispensables para las actividades del causante, consecuencia normal de las mismas y estén en proporción con sus operaciones;...

d).- Que el importe de rentas se refiera exclusivamente al local destinado al ejercicio de su actividad. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para ordenar la práctica del avalúo del inmueble por una institución de crédito y, en este caso, sólo se admitirá como renta deducible la que corresponda a un rendimiento bruto hasta del 12% anual sobre el valor del avalúo. En el caso de donativos, los efectivamente pagados y autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sea en forma individual al donante o en forma general a los donatarios;...

f).- Serán deducibles únicamente la depreciación y los gastos incurridos en un solo automóvil cuando al causante le sea estrictamente indispensable para el ejercicio de su actividad; tratándose de asociaciones profesionales, será deducible la depreciación y gastos incurridos en un solo automóvil por cada socio al cual le sea estrictamente indispensable para el ejercicio de su actividad y aquellos que para los fines de la actividad puedan emplear para sus auxiliares, siempre que estos últimos se hayan adquirido a nombre de la agrupación profesional, asociación o sociedad de carácter civil, y formen parte de su patrimonio. Cuando el asociado tuviere ingresos propios, obtenidos en forma independiente, sólo podrá deducir a través de aquéllas.

g).- Que las erogaciones relativas aparezcan registradas en la contabilidad y se disponga de la documentación comprobatoria conexas...

III.- No serán deducibles las siguientes erogaciones:

a).- Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga;

¹¹⁵ La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente ha establecido obligaciones a los contribuyentes, para que una vez que han decidido ejercer la opción establecida por la norma jurídica, no puede abandonarse, como se puede observar del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el año de 1997.

b).- La depreciación de inversiones y de gastos incurridos en casas habitación, casas de recreo, aviones y embarcaciones y otros de naturaleza análoga, ya sea que formen parte del activo fijo o que estén arrendados o en posesión de ellos por cualquier otro acto traslativo de uso.

Previa solicitud justificada del contribuyente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar la deducibilidad de estas partidas cuando estén directamente relacionadas con su actividad;

c).- Los viáticos y gastos de representación en el interior de la República, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, con excepción de los de hospedaje, alimentación, transporte, uso de automóviles y pago de kilometraje, siempre que se demuestre que el causante tiene relación de negocios en el lugar de que se trate y que las personas a favor de las cuales se realice la erogación, tengan relación de trabajo con el mismo en los términos de la fracción I del artículo 49 de esta Ley o estén prestando servicios profesionales conforme a contrato escrito;

d).- Los gastos erogados con motivo de viajes al extranjero sólo serán deducibles si satisfacen los requisitos del inciso anterior;

e).- Las que provengan de sanciones, indemnizaciones por daños, perjuicios, intereses moratorios, recargos o penas convencionales;

f).- Las pérdidas derivadas de la enajenación de los activos cuya depreciación o gastos no sean deducibles conforme a lo dispuesto en los incisos f) de la fracción II y b) de la fracción III de este artículo;

g).- Las demás que no sean deducibles conforme a las disposiciones de esta Ley.

Las personas a que se refieren este artículo y el siguiente, deberán llevar un libro de ingresos y egresos y un registro de sus inversiones amortizables o depreciables, que deberán reunir los requisitos que fije el Reglamento."

Una de las más importantes reformas que sufrió este artículo, es la inclusión en el mismo precepto de los conceptos que no pueden ser deducibles para los contribuyentes; de la lista que se da a conocer en esta ley, se puede advertir que se trata de gastos que pueden disminuir la base de los ingresos de las personas físicas que realicen actividades de manera independiente, pero que el legislador limita en su aplicación, y contraviene su naturaleza de gasto indispensable para la realización de la actividad que produce el ingreso; no es el caso del inciso a) de la fracción III transcrita, porque se estima que existe justificación en no considerar como deducibles los gastos que una persona física realice para regalos.¹¹⁶

¹¹⁶ Consideramos que este artículo es el antecedente del actual artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que limita el ejercicio de los conceptos deducibles

Sin embargo, tratándose de la depreciación de inversiones de gastos relacionados con casas de recreo, aviones y embarcaciones y otros de naturaleza análoga, se estima que el desconocimiento de los gastos destinados a la recreación o diversiones del contribuyente deben ser admitidas para reducir proporcionalmente el impuesto. Sirve de base a este planteamiento, el hecho de que el hombre no vive únicamente para acumular riqueza, forma parte importante de su desarrollo personal, el descanso y distracción de que pueda gozar, porque al final, redundará en la posibilidad de aumentar su capacidad generadora de riqueza.¹¹⁷

Por otro lado, como se puede observar de la fracción II, inciso f) que se transcribió, se cambia la naturaleza de las deducciones personales, cuando los requisitos formales le obligan a deducir la depreciación de los automóviles a través de la asociación a la que pertenezca, cuando tiene ingresos propios que pueden ser susceptibles de ser disminuidos, precisamente por la pérdida del valor del bien que le correspondería por este concepto, lesionándose con ello, el principio de equidad.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1976, se reformaron el primer párrafo, los incisos d) y f) de la fracción II y el inciso c) de la fracción III para quedar de la siguiente manera:

"Artículo 51.- Los sujetos mencionados en la fracción I del artículo 49 deducirán el 20% de los ingresos que perciban en los términos de dicha fracción, sin que la deducción exceda de \$30,000.00. Los sujetos a que se refiere la fracción II del artículo 49, podrán realizar las siguientes deducciones siempre que no excedan del total de los ingresos que perciban en los términos de dicha fracción...

II.- ...

d).- Que el importe de rentas se refiere exclusivamente al local destinado al ejercicio de su actividad. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada par ordenar la práctica del avalúo del inmueble por una institución de crédito y, en este caso sólo se admitirá como renta deducible la que corresponda a un rendimiento bruto hasta del 12% anual sobre el valor del avalúo. en el caso de donativos, los realmente erogados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del causante o en otros bienes que no sean asistenciales o de beneficencia y establecimientos de enseñanza, exentos conforme a esta Ley...

¹¹⁷ Si el hombre requiere de ocho horas para trabajar, ocho para descansar y ocho más para dormir, justo es que se considere la misma proporción para la deducibilidad de los gastos dirigidos a obtener descanso o distracción.

f) .- Serán deducibles únicamente la depreciación y los gastos incurridos en un solo automóvil cuando al causante le sea estrictamente indispensable para el ejercicio de su actividad; tratándose de agrupaciones profesionales, asociaciones o sociedades de carácter civil, será deducible la depreciación y gastos incurridos en un solo automóvil por cada socio al cual le sea estrictamente indispensable para el ejercicio de su actividad y aquellos que para los fines de la actividad puedan emplear para sus auxiliares, siempre que estos últimos se hayan adquirido a nombre de la agrupación profesional, asociación o sociedad de carácter civil, y formen parte de su patrimonio. Cuando el asociado tuviere ingresos propios, obtenidos en forma independiente, sólo podrá deducir a través de aquéllas...

III.- ...

c).- Los viáticos y gastos de representación cualquiera que sea el nombre con que se les designe, con excepción de los de hospedaje, alimentación, transporte, arrendamiento de automóviles y pago de kilometraje, siempre que los mismos sean aplicados fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del causante y además éste demuestre tener relación de negocios en el lugar de que se trate, así como que las personas a favor de las cuales se realice la erogación tengan relación de trabajo con el mismo en los términos de la fracción I del artículo 49 de esta Ley o estén prestando servicios profesionales conforme a contrato escrito."

El aumento de requisitos formales que debían ser satisfechos por parte de los contribuyentes de este impuesto para autodeterminar el impuesto a su cargo, provocó a nuestro parecer, un retroceso en los conceptos deducibles, porque los causantes debían satisfacer cada vez más requisitos de forma, desconociéndose el tipo y calidad de la actividad desarrollada por el contribuyente, lesionando a su vez la capacidad de que pudiese disfrutar el sujeto pasivo para hacer deducibles los conceptos afectos a su persona, por el trabajo de donde se generara el ingreso.

La Ley del Impuesto sobre la Renta se fue complicando en el transcurso del tiempo; la autoridad fijó con precisión los conceptos que podían reducir el ingreso total de los obligados para el caso de determinar su obligación fiscal, desconociendo la naturaleza del impuesto personal que tiene aquél que grava la capacidad de riqueza de las personas físicas.¹¹⁸

¹¹⁸ Basta hacer una lectura de los artículos 136 y 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997 para percatarnos de que el sujeto pasivo se ha visto perjudicado al no contar con deducibles que le ayuden a disminuir su carga fiscal, sino por el contrario, se debe ajustar a aquellas concesiones de la ley con los requisitos y límites establecidos por estos preceptos legales, vulnerando con ello su patrimonio y desarrollo individual.

Se estima que la ley estableció mayores requisitos para acreditar conceptos deducibles, porque los obligados fiscales disminuían excesivamente del total de su ingreso dichos conceptos deducibles, de tal suerte, que sólo un grupo pequeño de contribuyentes daba parte de su riqueza al Estado para que se aplicara al gasto público. Todos los excesos son perjudiciales, y ahora son los contribuyentes los que tienen un número muy reducido de conceptos deducibles autorizados, limitados aún más a que se satisfagan requisitos adicionales para que sean aplicados por el contribuyente.

3. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1980, los requisitos que debían satisfacer las deducciones autorizadas eran los siguientes:

"Artículo 93.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I.- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se cause este impuesto.

II.- Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 95.

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

IV.- Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos fiscales que señale el Reglamento.

V.- Que en el caso de personas obligadas a llevar contabilidad estén debidamente registradas.

VI.- Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan a instituciones mexicana (sic) y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlas.

VII.- Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuesto a cargo de terceros o que, en su caso, se recaben de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

VIII.- Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a inscribirse en el registro federal de causantes, se proporcione el número respectivo del registro. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar mediante reglas generales otras formas de comprobación.

IX.- Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar al día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley.

X.- Que hayan sido efectivamente pagadas, en el año de calendario de que se trate, cuando la deducción a la vez sea ingreso de los señalados en cualquiera de los Capítulos I, II y III de este Título. Por lo que hace a los intereses pagados en los años anteriores a aquél en que se inicia la explotación de los bienes, éstos se podrán deducir, procediendo como sigue:

Se sumará la totalidad de los intereses pagados hasta el año inmediato anterior a aquél en que principió a producir ingresos el bien o bienes de que se trate. dicha cantidad se dividirá entre el número de los años improductivos y el cociente se sumará, en su caso, a los intereses pagados en cada uno de los años productivos hasta amortizar el total de dichos intereses.

XI.- Que tratándose de las deducciones que autoriza el Capítulo II éstas no excedan de los ingresos a que el mismo se refiere.

XII.- Que el importe de rentas se refiera exclusivamente al local destinado al ejercicio de la actividad por la que se obtienen los ingresos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para practicar u ordenar el avalúo del inmueble y, en este caso sólo se admitirá como renta deducible la que corresponda a un rendimiento bruto del 12% anual sobre el valor de avalúo."¹¹⁹

Como se percibe de la lectura del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1980, los requisitos de las deducciones autorizadas a las personas físicas para dicho ejercicio, corresponden a las mismas autorizadas para los contribuyentes que en 1997, quienes las utilizan para determinar la base impositiva, con la excepción de la contenida en la fracción XII, que hace referencia al importe de las rentas, concepto que ya no se encuentra contemplado en la legislación vigente para el año de 1997.

Cabe destacar que la depreciación de las inversiones previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980¹²⁰, se encontraban divididas en cuatro grupos con los siguientes porcentajes:

Para edificios y construcciones	3%
Para gastos de instalación	10%
Para automóviles y equipos de transporte	20%
Para equipo, bienes muebles distintos a los anteriores.	10%.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980 no establecía deducciones para los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado.

Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980, estableció que los sujetos gravados por el Capítulo II, del Título III de dicho ordenamiento, podrían deducir los gastos e inversiones necesarios para su obtención.¹²¹

¹¹⁹ Cfr. Ley del Impuesto sobre la Renta, Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1980.

¹²⁰ Cfr. artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980.

¹²¹ Cfr. artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980.

Por otra parte, existían deducciones opcionales otorgadas a cierto grupo de contribuyentes; la actividad que éstos realizaban les permitía gozar de dicho beneficio. Los contribuyentes que contaban con esta deducción opcional eran los artistas cinematográficos, de radio difusión, de teatro y variedades, los toreros y deportistas nacionales. Estos contribuyentes debían aplicar a sus ingresos una tabla en la que se señalaba el porcentaje de deducción de conformidad con los ingresos que percibían, teniendo que satisfacer obligaciones formales distintas a los demás contribuyentes de este Capítulo de la Ley.¹²²

Salta a la vista la contradicción establecida por el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980 que establecía la forma en que debían cubrir los pagos provisionales los contribuyentes que ejercieran la opción de pagar sus impuestos conforme a esta deducción opcional, redactado en los siguientes términos.

"Artículo 59...

Quienes opten por efectuar deducciones conforme a este precepto, harán sus pagos provisionales en los términos del artículo anterior, aplicando el 5% a los ingresos del bimestre de que se trate, sin deducción alguna. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que el pago provisional se efectúe mediante retención."

Se considera que el legislador precisó que si los contribuyentes ejercían la opción de calcular el impuesto a su cargo conforme al artículo 59 de la Ley, no podrían hacerse merecedores a deducciones distintas a las autorizadas por este precepto jurídico, establecidas en la misma legislación, con la finalidad de no reducir aún más el impuesto que se autodeterminaba, por lo que se afirma que no estamos en presencia de una deducción personal adicional, sino de una excepción a la regla de determinación del impuesto que beneficia a un sector de contribuyentes por la actividad que realizan, siempre y cuando estén dispuestos a ejercer la opción establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta en comento.¹²³

Por otra parte, tratándose de ingresos percibidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, correspondiente al título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980, establecía las mismas deducciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1997, con las siguientes diferencias:

¹²² Cfr. artículo 87 de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980.

¹²³ Cfr. artículo 59 de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980.

Tratándose de contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de inmueble destinado a casa habitación, en la Ley de 1997, pueden optar por deducir el 50% de los ingresos en sustitución a las deducciones autorizadas.¹²⁴ Para el año de 1980 la deducción opcional era del 30%.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980, los contribuyentes tenían derecho a una deducción adicional tratándose de ingresos provenientes del arrendamiento, establecido en el artículo 62 fracción VII. Esta deducción adicional era del 3% que se aplicaba al factor establecido por la Ley de Ingresos de dicho año, aplicado a ese ejercicio fiscal.

Cuando se hacía la deducción adicional establecida por el artículo 62 fracción VI junto con la autorizada por la fracción III de dicho artículo (referida a intereses pagados en préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de inmuebles), la deducción adicional se calculaba restando del valor de las inversiones en edificios y construcciones, el 80% del saldo de la deuda correspondiente a capital, aplicando al resultado el por ciento que establecía la fracción I del artículo 95 de dicha Ley y la cantidad así obtenida se debía multiplicar por el factor que determine la Ley de Ingresos de la Federación.¹²⁵

En relación a la enajenación de bienes, el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980, autorizaba deducir los impuestos o derechos locales de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten al bien, pagados entre las fechas de adquisición y enajenación, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables; este concepto no se encuentra en nuestra legislación vigente para el año de 1997.

Además, se modificó el artículo 68 de la Ley en comento, referida a las deducciones, y la fracción VI que establecía el tratamiento de las pérdidas surgidas en la enajenación de inmuebles, acciones y partes sociales de los últimos tres años, fue suprimida e incluida como la parte final del artículo 97 y se adicionó su tratamiento en el artículo 97-A, agregando un ejercicio para deducir dichas pérdidas, modificación que persiste hasta el año de 1997.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980 estableció una deducción opcional en el artículo 72, referida a bienes adquiridos con anterioridad al año de 1973 expresado en los siguientes términos:

¹²⁴ Cfr. artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997.

¹²⁵ Cfr. artículo 62-A tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980.

"Artículo 72.- Las personas que obtengan ingresos por enajenar inmuebles adquiridos antes del 1o- de enero de 1973, podrán efectuar las siguientes deducciones en el (sic) lugar de las señaladas en el artículo 68:

I. La cantidad que resulte de dividir el valor que arroje el avalúo que se practique al inmueble a la fecha de enajenación, entre el factor que corresponda, conforme al número (sic) de años transcurridos entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación, de acuerdo con la tabla de ajuste contenida en la Ley de Ingresos de la Federación.. A opción del contribuyente se podrá practicar avalúo referido al 1o. de enero de 1973, por institución de crédito autorizada al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cuyo caso la deducción a que se refiere esta fracción será por el valor que arroje dicho avalúo.

II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación. Estas inversiones no incluyen gastos de conservación. Este importe no se ajustará en los términos del artículo 70 de esta ley.

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de enajenación, pagados por el enajenante.

IV. Los impuestos o derechos locales de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten al inmueble, pagados entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación.

V. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la enajenación del bien."¹²⁶

Se afirma que es una deducción opcional en virtud de que la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que la misma se aplicaría en lugar de aplicar los conceptos deducibles autorizados por el artículo 68, cuando el inmueble que se enajenó, hubiese sido adquirido con anterioridad a 1973. Esta disposición sólo tuvo vigencia de un año ya que fue reformada por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1981; en su lugar, fueron establecidos los requisitos formales que debían satisfacer las personas morales.¹²⁷

Respecto de los ingresos obtenidos por la adquisición de bienes, la Ley del Impuesto sobre la Renta para el año de 1997 está redactada de la misma forma que la correlativa del año de 1980.

En relación con los ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales, contenidos en los Capítulos VI, VII, VIII y IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980, no existe manifestación expresa respecto de las deducciones autorizadas para los contribuyentes que obtengan este tipo de ingresos.

¹²⁶ Cfr. con la publicación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del año de 1980.

¹²⁷ Cfr. Romero Alemán, Gonzalo, *El tributo en la enajenación de bienes inmuebles*, Tesis de Grado, Edición del Autor, México, 1997, págs. 161 y ss.

Sin embargo, tratándose de ingresos por intereses, que pueden ser obtenidos por personas físicas, si existe señalamiento expreso de que el impuesto se calcula por la totalidad de los intereses sin deducción alguna, utilizando la figura de la retención para el pago del impuesto.¹²⁸

En consecuencia, las personas físicas que desarrollaban actividades empresariales carecían de conceptos que fueran susceptibles de disminuir su ingreso total, consecuentemente, no consideraban la calidad de persona física del sujeto que genera el ingreso por dicha actividad.

¹²⁸ Cfr. artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980.

4. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981.

El artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981, que establecía los supuestos de excepción del pago del impuesto de los contribuyentes, señalando en su último párrafo la prohibición de hacer deducciones por los ingresos exentos, expresado de la siguiente forma:

"Artículo 77...

No se podrán hacer deducciones que correspondan a aquellos ingresos por los que no se está obligado al pago del impuesto en los términos de este artículo."

El artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980 no consideraba el anterior supuesto, por lo que un sujeto que no estaba obligado al pago del impuesto sobre la renta por alguno de los ingresos expresados en dicho precepto pero que sí era sujeto pasivo para otro tipo de ingresos, podía hacer deducibles conceptos aplicables sólo a los ingresos atribuibles a la exención respecto a los ingresos que sí estaban gravados; con la modificación en la ley, esta irregularidad fue corregida.

En este año, fue incluido en la ley que se analiza, un nuevo grupo de conceptos deducibles para los ingresos obtenidos por las personas físicas que desarrollaban actividades empresariales, tales deducciones son las siguientes:

"Artículo 109.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, podrán restar de su utilidad fiscal, el importe de los siguientes conceptos:

I.- Las pérdidas fiscales.

II.- La ganancia derivada de la enajenación de terrenos y construcciones que formen parte del activo fijo, si el importe total de dicha enajenación se invierte en regiones susceptibles de desarrollo, cumpliendo con los requisitos que al respecto señale el reglamento de esta Ley. Si la inversión fuere parcial no se gravará la ganancia en el porcentaje que la inversión represente del importe total de la enajenación.

III.- El importe de los estímulos fiscales otorgados por el Ejecutivo Federal, sin perjuicio de lo señalado en el primer párrafo del artículo 41 de esta Ley.

IV.- La deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, en los términos señalados en dicho precepto."

En la legislación fiscal que grava la renta de las personas dedicadas a actividades empresariales correspondiente al año de 1981, aún y cuando no le llamaba conceptos deducibles a los contenidos en el artículo 109 transcrito con anterioridad, al momento de disminuirlos al total de los ingresos del contribuyente, producían el mismo efecto que las deducciones: sirve para determinar la base gravable, en consecuencia, se puede afirmar que tenían la misma naturaleza.¹²⁹

Las características de los conceptos incluidos en el artículo 109 no tienen la calidad de hecho imponible, se trata indiscutiblemente de uno de los elementos que deben ser satisfechos para la determinación de la base gravable y por la incidencia en la totalidad de los ingresos del sujeto pasivo para reducirlos y obtener así la base imponible; es en consecuencia, una deducción.

Por determinación expresa de la ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año que se comenta, el artículo 109 autorizaba a las personas físicas que desarrollaran actividades empresariales a deducir la pérdida fiscal en los términos del artículo 51 de la misma ley; en consecuencia, se permitía a las personas físicas dar a su resultado fiscal el mismo tratamiento que debían aplicar las personas morales para la determinación del impuesto a su cargo, situación que únicamente favorecía a las personas físicas que realizaban actividades empresariales, rompiendo nuevamente con el principio de generalidad, porque este beneficio no se otorgaba a todas las personas físicas. Esta legislación desconoció nuevamente la naturaleza del impuesto sobre la renta, que como sabemos, debe atender a la calidad personal de los sujetos que generan el ingreso, tomando en consideración a su persona, no la actividad que desarrollan.

El artículo 51 de referencia expresaba lo siguiente:

"Artículo 51.- Los contribuyentes podrán deducir de la utilidad fiscal, o en su caso, incrementar a la pérdida fiscal correspondientes a ejercicios regulares, la cantidad que resulte de efectuar las siguientes operaciones:

¹²⁹ Cfr. artículo 109 de la Ley del impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981 con la forma en que se determinaba la base para el cálculo del impuesto de las personas físicas.

I.- La deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1978, deberá multiplicarse por el factor que resulte conforme al segundo párrafo de esta fracción. La deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos en los años subsiguientes se multiplicará por el factor que corresponda, de acuerdo con el último párrafo de esta fracción. Para los efectos de esta fracción no se considerarán las deducciones que correspondan a la aplicación de porcientos superiores a los autorizados por esta Ley, en la parte que exceda a los porcientos fijados por la misma.

El factor correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1978, se calculará restando de la unidad, el producto que resulte de multiplicar entre sí los factores que determine anualmente el Congreso de la Unión, correspondientes a los años de calendario transcurridos desde 1978, adicionando cada factor con la unidad.

Si el bien se adquirió después de 1978, sólo se considerarán los factores correspondientes a los años de calendario transcurridos a partir del año de adquisición y el 31 de diciembre del año anterior a aquél en que se presente la declaración. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará los factores que correspondan conforme a lo dispuesto por este párrafo y el que antecede.

II.- El promedio de los activos financieros en moneda nacional correspondiente al año de calendario anterior a aquél en que se deba presentar la declaración, se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión. Para los efectos de este promedio se considerarán los existentes al día último de cada mes. Dentro de los activos financieros únicamente se incluirán los que a continuación se mencionan:

a).- Las inversiones en títulos de crédito distintos de las acciones y de los certificados de participación no amortizables.

b).- Las cuentas y documentos por cobrar, excepto los provenientes de socios o accionistas.

c).- Los depósitos en instituciones de crédito.

Las partes sociales no se incluirán dentro de sus activos financieros.

III.- El pasivo promedio del año de calendario anterior a aquél en que se presente la declaración se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión. Este promedio se determinará tomando en cuenta el pasivo al día último de cada mes.

Los contribuyentes excluirán del pasivo, los no deducibles en los términos de las fracciones I, III, IX y X del artículo 25 de esta Ley, así como al pasivo por impuestos retenidos o por impuestos trasladados. No se considerarán como pasivos los créditos diferidos.

IV.- Los productos de las fracciones I y II se sumarán y al resultado se le restará el obtenido en la fracción III cuando sea menor. Si el resultado de la suma de las fracciones I y II es menor que el obtenido en la fracción III, no procederá esta deducción.

Para los cálculos a que se refieren las fracciones II y III deberá considerarse el año de calendario anterior aún cuando en el mismo queden comprendidos dos o más ejercicios fiscales.

La deducción efectuada conforme a este artículo no afecta los valores por redimir de las inversiones. Para determinar la deducción a que se refiere este artículo no se considerarán los activos y pasivos correspondientes a establecimientos ubicados en el extranjero.

Las sociedades de fomento, las instituciones de crédito, de seguros y las organizaciones auxiliares de crédito no podrán efectuar esta deducción. Los contribuyentes que no cierren su ejercicio al 31 de diciembre, acompañarán a su declaración anual, aviso con los datos necesarios para hacer la deducción a que se refiere este artículo."

En este concepto deducible, las personas físicas que realizan actividades empresariales son asimiladas a las personas morales y se someten al mismo tratamiento fiscal, como si se trataran de un ente ficticio generador de riqueza, olvidando por completo las características individuales del sujeto que produce dicha riqueza.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981, introdujo en el artículo 136, los mismos conceptos deducibles que tuviera la misma legislación para el año de 1980 contempladas en el artículo 93, con algunas modificaciones y adiciones relacionadas con los requisitos de las deducciones:

Las fracciones IV, VIII, X y XI precisan la redacción a efecto de determinar con exactitud los conceptos deducibles y se adicionan los siguientes requisitos de las deducciones:

"Artículo 136.- ...

XIII.- Que el costo de adquisición declarado por el contribuyente corresponda al de mercado. Cuando dicho costo no corresponda al de mercado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará el costo tomando en cuenta el corriente en el mercado interior o exterior y en defecto de éste, el menor entre los precios de factura, los oficiales o los de avalúo.

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

XV.- Que en el caso de compras de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Sólo se aceptará como importe de dichas compras el que haya sido declarado con motivo de la importación.

XVI.- Que tratándose de pérdidas por créditos incobrables, correspondan a créditos que se consideren ingreso en los términos de esta Ley y siempre que se deduzcan cuando se haya consumado el plazo de prescripción que corresponda, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro. Si se llegare a recuperar total o parcialmente alguno de estos créditos, la cantidad percibida se acumulará a los resultados del año de calendario en que se reciba el pago.

XVII.- Que tratándose de pérdidas por deudas o créditos en moneda extranjera, resultantes de la fluctuación de dichas monedas, se deduzcan conforme vayan pagando las deudas o cobrando los créditos.

La pérdida podrá deducirse a elección del contribuyente, en el año de calendario en que ocurra o por partes iguales en cuatro años de calendario, a partir de aquél en que se sufrió.

La pérdida no podrá deducirse en el año de calendario en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

XVIII.- Que tratándose de pagos por el uso o goce temporal de automóviles, sólo se deduzca el importe que resulte de multiplicar la cantidad que anualmente señale el Congreso de la Unión por 0.0017 y el producto que se obtenga, a su vez, se multiplique por el número de días por los que se otorgó el uso o goce temporal del automóvil.

XIX.- Para los efectos del Capítulo VI será aplicable lo previsto en las fracciones VIII, XI, XII y XXI del artículo 24 de esta Ley."

Es también en el año de 1981 que se coloca en el artículo 137, los conceptos que no pueden ser considerados como deducibles por señalamiento expreso de ley, lugar que actualmente ocupan en la legislación impositiva vigente para el año de 1997. En el año de 1981, el artículo 137 estaba redactado de la siguiente forma:

"Artículo 137.- No serán deducibles:

I.- Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas. Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas.

II.- Las inversiones en casas habitación, aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como los pagos por el uso o goce temporal de dichos bienes, o los relacionados con más de un automóvil. Tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo VI, únicamente serán deducibles la inversión y gastos incurridos en un solo automóvil para el contribuyente y para cada persona que tenga relación de trabajo en los términos del artículo 78 de esta Ley, cuando le sea estrictamente indispensable para el desempeño de su actividad empresarial.

Tratándose de asociaciones y de sociedades civiles de profesionales, únicamente serán deducibles la inversión y gastos incurridos en un solo automóvil por cada uno de sus integrantes y por cada persona que tenga relación de trabajo en los términos del artículo 78 de esta Ley, cuando le sea estrictamente indispensable para el desempeño de sus actividades.

Sólo se podrán deducir las inversiones o pagos relacionados con las casas habitación, aviones o embarcaciones, mencionados, en los casos, con las condiciones y requisitos que señale el reglamento de esta Ley. Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

III.- La inversión en automóviles cuyo monto original de la inversión exceda de la cantidad que anualmente señale el Congreso de la Unión para el año de calendario de que se trate. En estos casos se considerará como monto original de la inversión la cantidad señalada en la Ley mencionada.

IV.- Los obsequios, atenciones, y otros gastos de naturaleza análoga, con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con las actividades empresariales que efectúe el contribuyente y sean ofrecidos a los clientes en forma general.

V.- Los donativos y gastos de representación.

VI.- Las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios, recargos o penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se haya originado por culpa imputable al contribuyente.

VII.- Los salarios, comisiones y honorarios pagados por quien concede el uso o goce temporal de inmuebles en un año de calendario, en el monto en que excedan, en su conjunto, del 10% de los ingresos anuales obtenidos por conceder e uso o goce temporal de inmuebles.

VIII.- Los intereses pagados por el contribuyente que correspondan a inversiones de las que no se estén derivando ingresos acumulables por los que se puede efectuar esta deducción.

Para efectos de lo dispuesto en esta fracción se considera pago de interés las cantidades que por concepto de impuestos o derechos o que por cualquier otro concepto se paguen por cuenta de quien obtiene el interés, o bien cualquier otro pago en efectivo o en especie que se haga por cualquier concepto a quien perciba el interés, siempre que dicho pago derive del mismo contrato que dio origen al pago de intereses.

IX.- Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una franja de 50 kilómetros que circunde al domicilio del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, cuando no sea el propio contribuyente, deben tener relación de trabajo con éste, en los términos del Capítulo I de este Título, o deben estar prestando servicios profesionales.

X.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta.

XI.- Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar o solicitar la devolución del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado o le hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a los gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

XII.- Las pérdidas derivadas de la enajenación de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley. Las pérdidas derivadas de la enajenación de automóviles sólo serán deducibles en la parte proporcional en que se haya podido deducir el monto original de la inversión.

XIII.- Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Título. En el caso de automóviles se podrán deducir en la parte proporcional que corresponda al monto original de la inversión deducible en los términos de la fracción III de este artículo.

XIV.- Para los efectos del Capítulo VI será aplicable lo previsto en las fracciones IX, X, XII, XIII, XVIII y XIX del artículo 25 de esta Ley."

Podemos asegurar que la base de la legislación que grava la renta de las personas se encuentra contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981, fecha en la que se ordenan los conceptos deducibles y los conceptos que deben excluirse de la deducibilidad para obtener la base gravable, y a partir de ese año, únicamente se han ido modificando y ajustando en atención a aumentar los requisitos que deben satisfacer los contribuyentes para gozar de la reducción de su ingreso bruto, circunstancia que ha aumentado la base gravable de los contribuyentes al desconocer gastos que éstos realizan y que por no ajustarse al texto legal, no deberán ser considerados para el cálculo del impuesto.

Por otra parte, el artículo 140, establecía las deducciones personales que utilizaban los contribuyentes para calcular el impuesto anual.¹³⁰ Estas deducciones se aplicaban independientemente de las que se hubiesen efectuado atendiendo a los ingresos por la actividad desarrollada por el obligado, incluidos en cada capítulo de la ley.

¹³⁰ Ver el desarrollo de deducciones personales establecido en el capítulo III de esta investigación.

5. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1987.

El año de 1987 fue un año de transición para las empresas en nuestro país. Llama la atención la creación de un nuevo Título a la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado "Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales". El término actividades empresariales en la legislación vigente está referido a las actividades que desarrollan las personas físicas que tienen la administración y finalidades de una persona moral. Sin embargo, en el año que se analiza, las actividades empresariales estaban circunscritas a los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, a instituciones de crédito y a las sociedades mercantiles.

La reforma y adición de los títulos VII y VIII obedeció a los efectos inflacionarios producidos en las finanzas públicas a partir del año de 1982, cuando la grave crisis económica iniciada en ese año, produjo efectos en la recaudación de nuestro país. La relación causa efecto propiciada por la inflación en relación a las finanzas públicas fue descrita por la exposición de motivos a la reforma de 1987 enfocando la atención de la modificación legal a dos problemas principales: la reducción de los ingresos tributarios, y los incentivos indeseables reconocidos como el endeudamiento que inhibía la inversión productiva de los particulares.

Se considera que no había necesidad de establecer un régimen especial de tributación para estas personas morales porque ya existía el Título II encargado de establecer la forma de calcular su ingreso gravable. Se trató de una medida política tendiente a dar un trato desigual a las personas morales que tributando en el régimen previsto por el Título II, no contaban con otra forma para gravar sus ingresos. De acuerdo con la exposición de motivos a las reformas fiscales vigentes a partir de 1987, la medida estructural más importante en la nueva ley consiste en realizar los siguientes ajustes:

- Deducir opcionalmente un porcentaje fijo de las inversiones efectuadas por la empresa durante el año.
- Permitir la revaluación para la depreciación de los activos fijos de la empresa.
- Acumular y deducir los intereses reales y la pérdida o ganancia cambiaria real.
- Deducir las compras efectuadas en el período.
- Revaluar las aportaciones netas del capital de los accionistas.
- Ajustar por inflación las pérdidas de las empresas.

- Permitir la deducción de dividendos.¹³¹

Se reduce en ese año, la tasa impositiva de las empresas del 42% al 35%.

En 1989, en los artículos 801 a 817, la Ley del Impuesto sobre la Renta cambia la denominación y el Título *sui generis*, para quedar como Título VIII denominado "Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales" que excluye a los organismos descentralizados y a las instituciones de crédito para calcular su impuesto conforme a este Título, estableciendo que las sociedades mercantiles debían calcular su impuesto conforme al Título II y VII de la Ley.

Esté Título ya no se encuentra contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1989, sin embargo en los artículos transitorios de la ley en comento se estableció que el régimen transitorio tendría vigencia hasta el año de 1991.

No se hace referencia alguna a las deducciones en este Título por tratarse de un régimen al que no podían acceder las personas físicas, salvo las personas físicas que realicen actividades empresariales, por haber sido creado para regular las actividades de las personas morales; baste saber que el título es similar al que la legislación vigente ha designado para las personas físicas, mereciendo por ese hecho, su comentario.

¹³¹ Exposición de motivos del decreto de reforma y modifica diversas disposiciones fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación en el mes de diciembre de 1986.

6. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1990.

En el año de 1990, la Ley del Impuesto sobre la Renta divide en dos secciones el Capítulo VI del Título IV; la primera, establece el Régimen General a las Actividades Empresariales; la segunda, establece un Régimen Opcional a las Actividades Empresariales. Esta segunda sección, es la consecuencia de los regímenes especiales de tributación creados para hacer más accesible el pago del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas.

Tiene como característica esencial que mediante un esquema de entradas y salidas, los contribuyentes pueden obtener la base del impuesto. Las salidas tienen la misma naturaleza jurídica que los conceptos deducibles, porque reducen los ingresos globales del sujeto pasivo para el cálculo de la base gravable.

La limitación que tenían los contribuyentes de este régimen especial de tributación, consistía en que éstos no podrían tener más salidas que entradas reportadas; en otros términos, no tenían permitido gastar más de lo que podían obtener de ingresos, con la sanción de considerar dicha diferencia como ingreso gravable sin tener opción a deducir cantidad alguna; además, estos conceptos para determinar el ingreso a su cargo, debían estar referidos a las actividades del sujeto que genera el ingreso, como lo expresaba el artículo 119-B que al efecto señala:

"Artículo 119-B. Las personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el ingreso acumulable por sus actividades empresariales, restando de las entradas de recursos las salidas de los mismos. Sólo se consideran entradas y salidas aquellas que se generan o están relacionadas con la actividad empresarial o con los recursos afectos a dicha actividad.

Cuando en un año de calendario, los contribuyentes a que se refiere esta Sección, tengan salidas superiores a sus entradas, el excedente se considerará ingreso acumulable, sin deducción alguna."

El establecimiento del requisito de que sólo sean consideradas las salidas que se refieran a la actividad del contribuyente, impide que se apliquen otros conceptos deducibles tomando en cuenta a la persona que genera el ingreso, como los gastos médicos emergentes que realizan las personas físicas para la atención de su familia, por lo que esta adición desnaturaliza a la ley de la materia por no referirse a la capacidad generadora del ingreso, sino al ingreso por la actividad desarrollada.

Evidentemente esta disposición viola la garantía de audiencia porque el sujeto pasivo que registrara salidas superiores a sus entradas, no tenía la oportunidad de acreditarle a la autoridad fiscal, el motivo de dicha discrepancia, surgiendo la obligación de pago del impuesto en una actividad que resultaba con pérdidas, lesionando con ello el patrimonio del contribuyente.

Los conceptos deducibles expresados en esta Sección Segunda que establecía el primer régimen especial de tributación, señalaba los siguientes conceptos deducibles, en su calidad de salidas, de la siguiente forma:

“Artículo 119-D.- Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, podrán restar de las entradas a que se refiere el artículo anterior, las salidas en efectivo, en bienes o en servicios que a continuación se señalan:

I.- Las devoluciones que se reciban y los descuentos y bonificaciones que se hagan.

II.- La adquisición de mercancías, de materia prima y productos semiterminados o terminados que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre las mismas.

III.- Los gastos.

IV.- La adquisición de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición, cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.

V.- La adquisición de títulos de crédito, distinto de las acciones. Cuando se adquieran acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el Título III de esta Ley, éstas se considerarán salidas.

VI.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias.

VII.- El pago de préstamos concedidos al contribuyente.

VIII.- Los intereses pagados, sin ajuste alguno.

IX.- El reembolso de las aportaciones de capital.

X.- Los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

Las operaciones en crédito se considerarán salidas hasta que sean efectivamente erogadas. Sólo se entenderán efectivamente erogadas cuando hayan sido pagadas en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Únicamente se podrán considerar como salidas aquéllas que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 136 de este ordenamiento, a excepción de los señalados en las fracciones II, XVI y XVII.¹³² En ningún caso serán salidas los conceptos no deducibles señalados en el artículo 137 de esta Ley, excepto los pagos del impuesto al activo a que se refiere la fracción X de este artículo.

Para los efectos del párrafo anterior, en los casos en que los artículos señalados hagan mención a deducciones o ingresos se entenderá que estos (sic) se refieren a salidas o entradas, respectivamente."

Tratándose de la excepción señalada por las fracción II, XVI y XVII no tienen la limitación expresada por dichos preceptos, entonces, no están sujetos a limitación y podrán ser deducibles las inversiones, los créditos incobrables y las pérdidas cambiarias que tenga el contribuyente en el ejercicio.

¹³² La fracción II habla de deducción de inversiones; la fracción XVI de pérdidas de créditos incobrables y la fracción XVII de pérdidas cambiarias provenientes de deudas o créditos en moneda extranjera.

7. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997 no tuvo en materia de deducciones para personas físicas. La reforma fiscal publicada en el mes de diciembre de 1996, tuvo reformas y adiciones únicamente en el régimen fiscal de los extranjeros.

Por un lado se establecen las reglas generales para los precios de transferencia a través de la reforma y adición de los artículos 64, 64-A, 65, 65-A y 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

También fue incorporado el régimen fiscal de los intereses que obtengan los residentes en México procedentes de jurisdicciones de baja imposición fiscal.¹³³

Se entiende que son inversiones en paraísos fiscales, las realizadas en aquéllos países en donde el impuesto que grava los ingresos de las personas es inferior a las tasas establecidas en México, así se establece en el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

"Las personas físicas considerarán ingreso acumulable en el ejercicio de que se trate, la proporción de los ingresos acumulables del ejercicio de las sociedades, entidades o fideicomisos, ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en la proporción de su participación directa promedio por día en el ejercicio al que correspondan, en dicha sociedad, entidad o fideicomiso, si son accionistas, beneficiarios efectivos o tienen derecho a la distribución de utilidades de las mismas, aún en el caso de que no se hayan distribuido dividendos. Los ingresos acumulables se determinarán cada año de calendario de conformidad con las disposiciones del Título II de esta Ley. Este ingreso no se considerará para efectos de los pagos provisionales."¹³⁴

¹³³ A fin de gravar los intereses que obtengan las personas físicas que provengan de los llamados paraísos fiscales, la Ley del Impuesto sobre la Renta ha establecido obligaciones formales y de pago relacionando a los sujetos del impuesto con los ingresos que provengan de tales jurisdicciones.

¹³⁴ Ver artículo 74, párrafo noveno de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se estima que por un principio de renta mundial, el Estado tiene derecho a gravar los ingresos de sus nacionales o de aquellos sujetos que residan dentro de su territorio, sin importar el lugar en el que se encuentre la fuente de riqueza de tales ingresos.¹³⁵

Fuera de estas reformas y adiciones, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1997 no hace propuesta alguna que beneficie a los sujetos pasivos en la disminución de su base gravable para efectos fiscales, a través de las deducciones, por lo que se repiten los esquemas desarrollados con anterioridad.

¹³⁵ Estimamos que el principio de renta mundial es contrario a lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la constitución que ordena que la obtención de los ingresos estará destinadas a los gastos públicos. Creemos que aún y cuando indirectamente se cumple con esa disposición constitucional, su finalidad es evitar el daño causado a los estados que no tienen forma de identificar la procedencia de los ingresos de los contribuyentes. De ahí que lo más rescatable de la reforma sean los requisitos formales adicionales que deben satisfacer los contribuyentes a efecto de hacer más accesible a la autoridad la información relacionada con las inversiones realizadas en paraísos fiscales.

8. Tratamiento de los conceptos deducibles.

En nuestro país, existen dos formas de disminuir los ingresos que obtienen las personas físicas a fin de obtener la base gravable y aplicar la tarifa en el impuesto a su cargo. Por un lado los conceptos que no son considerados ingresos gravables; por el otro, los conceptos deducibles que se aplican a los distintos tipos de ingresos que obtienen los residentes en México o los que tienen establecimiento permanente o base fija.

Cuando estamos en presencia de conceptos que no son considerados ingresos, el contribuyente debe abstenerse de agregarlos a los ingresos gravados por encontrarse excluidos del pago del impuesto, por ejemplo, el ingreso que obtiene el trabajador con motivo de gastos funerarios.

Tratándose de conceptos deducibles, son aplicados a los ingresos totales del contribuyente una vez que se les ha separado de los conceptos que no han sido considerados como ingresos (ingresos exentos) a fin de establecer la base gravable, misma a la que se le aplicará la tarifa que le corresponda al sujeto pasivo de acuerdo con sus ingresos.

En efecto, aún y cuando son de naturaleza jurídica parecida, en virtud de que disminuyen el ingreso de las personas para efecto de determinar la obligación principal del contribuyente, en ambos casos, son conceptos establecidos en ley que al ser aplicados para el cálculo del impuesto, posibilitan al sujeto pasivo a reducir su ingreso gravable. Contablemente son dos registros distintos porque en el primer caso, los conceptos que no se consideran ingresos gravables no participan de operación aritmética alguna; mientras que en el segundo caso, las deducciones se restan del total de los ingresos gravados.

A continuación, se analizarán los efectos jurídicos que fiscalmente producen los ingresos exentos establecidos en favor de las personas físicas.

8.1. Ingresos exentos

El artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los conceptos que no deben ser considerados como ingresos para la obtención de la base gravable, es decir, no son considerados como deducciones porque no disminuyen ningún ingreso para la determinación del impuesto a cargo del contribuyente, son ingresos que no deben ser tomados en consideración para el cálculo del impuesto del particular. Dicho artículo se encuentra redactado en los siguientes términos:

"Artículo 77.- No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I.- Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de 5 veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere esta fracción, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

II.- Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivos.

III.- Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de las subcuentas del seguro de retiro abiertas en los términos de la Ley del Seguro Social y las provenientes de las cuentas individuales de ahorro abiertas en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

IV.- Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

V.- Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VI.- Los percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

VII.- La entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o en los demás institutos de seguridad social, en términos de ley, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II o, en su caso, de este Título.

VIII.- Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II o, en su caso, de este Título. Por los ingresos a que se refiere el artículo 78-A cuando se trate de préstamos concedidos de manera general a los trabajadores sindicalizados comprendidos en los Apartados A y B del artículo 123 constitucional, incluyendo a los trabajadores al servicio de los Estados y de los Municipios, y se cumpla con los siguientes requisitos:

a).- Que los ingresos del trabajador incluyendo aquéllos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, inclusive cuando no estén gravados por esta Ley, no se consideren ingresos por la misma o se trate de servicios obligatorios, sin incluir dentro de estos últimos a los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, no hayan excedido en el ejercicio inmediato anterior de un monto equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

b).- Que la totalidad del préstamo en el ejercicio de que se trate, no exceda de un monto equivalente a un salario mensual, por un período máximo de tres meses y siempre que los ingresos del trabajador adicionados del beneficio de esta exención se encuentren en los límites establecidos en el último párrafo de este artículo.

IX.- La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

X.- Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral, en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a las subcuentas del seguro de retiro abiertas en los términos de la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a las cuentas individuales de ahorro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de las subcuentas del seguro de retiro o cuentas individuales de ahorro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XI.- Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

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

XII.- Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a).- Los agentes diplomáticos.
- b).- Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- c).- Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d).- Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
- e).- Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- f).- Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- g).- Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

XIII.- Los percibidos para gastos de representación y viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos fiscales.

XIV.- Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de ley (rentas congeladas).

XV.- Los derivados de la enajenación de casa habitación, siempre que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

XVI.- Los obtenidos con motivo de la enajenación de acciones u otros títulos valor que se realicen a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en reglas generales que al efecto expida, y siempre que dichos títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a dichas reglas generales. En los casos de fusión de sociedades, no será aplicable la exención prevista en esta fracción por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de sus acciones de las sociedades fusionadas si las acciones de estas sociedades no eran de las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista en los términos de esta fracción.

En el caso de operaciones financieras derivadas de capital a que se refiere el artículo 7o.- D de esta Ley, no se pagará el impuesto cuando los bienes objeto de la operación sean acciones o títulos valor de los mencionados en el párrafo anterior, o las operaciones se encuentren referidas a índices, canastas o rendimientos sobre los mismos, por los ingresos que se deriven de dichas operaciones, siempre que, en ambos casos, las operaciones se realicen a través de bolsa de valores o mercados de amplia bursatilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las reglas generales que al efecto expida.

XVII.- Los provenientes de la enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos valor y las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de la enajenación y el costo comprobado de las adquisiciones, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XVIII.- Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, siempre que no excedan en un año de calendario de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Por los ingresos que excedan a la cantidad señalada en el párrafo anterior, el contribuyente pagará el impuesto en los términos de este Título y efectuará sus deducciones en la proporción que guarden los ingresos gravables del ejercicio respecto del total de ingresos obtenidos en el mismo.

No les será aplicable la exención prevista en esta fracción a los contribuyentes que opten por determinar el impuesto en los términos de la Sección II del Capítulo VI de este Título.

XIX.- Los intereses pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos correspondan a depósitos de ahorro efectuados por un monto que no exceda del equivalente al doble del salario mínimo general del área geográfica del Distrito Federal, elevado al año, y la tasa de interés pagada no sea mayor que la que fije anualmente el Congreso de la Unión. Tampoco se estará obligado a pagar el impuesto por los intereses que se perciban de instituciones de crédito y que provengan de inversiones que éstas hubieran hecho en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios. Las instituciones de crédito calcularán el monto de los intereses por los que no se pagará el impuesto en los términos de esta fracción, de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo, no se pagará el impuesto por los intereses que provengan de títulos de crédito que reúnan los requisitos mencionados en el artículo 125 de esta Ley, cuyo plazo de vencimiento sea superior a un año. En el caso de que el emisor adquiera o redima, total o parcialmente, los títulos mencionados antes del plazo señalado, el impuesto que corresponda a los intereses derivados de dichos valores, se pagará en los términos de este Título.

XX.- Los intereses recibidos por bonos y obligaciones que emitan instituciones de crédito internacionales, de las que forme parte el gobierno mexicano o alguna institución nacional de crédito.

XXI.- Los intereses provenientes de bonos emitidos por el Gobierno Federal o por sus agentes financieros, en moneda extranjera, en los que se establezca la franquicia de este impuesto, y los que provengan de bonos o planes de ahorro con garantía incondicional de pago del propio Gobierno Federal, así como los premios que se deriven de dichos bonos o planes de ahorro que se perciban por sorteos previstos en Ley.

Asimismo, tratándose de intereses provenientes de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a).- Que dichos títulos se adquieran o, en su caso, se enajenen en instituciones de crédito o casas de bolsa, se mantengan durante todo el plazo de tenencia, depositados en dichas instituciones o casas de bolsa, en las cuentas que para tales efectos lleven con ellas las personas físicas propietarias de dichos títulos.

b).- Que no se den en préstamo a personas físicas con actividades empresariales o a personas morales, salvo a instituciones de crédito o casas de bolsa residentes en el país y siempre que se cumplan los requisitos adicionales que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

c).- Que no se enajenen con entrega diferida de los títulos, o en general que no se celebren respecto de los mismos, contratos distintos al de reporto con instituciones de crédito o casas de bolsa.

XXII.- Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados y por beneficiarios cuando ocurre el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las que por dividendos, intereses o por la terminación del contrato de seguro o valor de rescate del mismo se entreguen, a quien contrató el seguro o a sus beneficiarios en caso de fallecimiento del asegurado. siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los dividendos, intereses, así como a cualquier cantidad derivada de rescates o vencimientos que paguen las instituciones de seguros a los asegurados, a sus beneficiarios o a otra persona, cuando dichos pagos provengan de un contrato de seguro que haya sido pagado por el empleador en favor de sus trabajadores. En el caso de que el trabajador haya pagado parte de la prima del contrato de seguro, sólo se pagará el impuesto sobre la parte de los dividendos, intereses o de las cantidades derivadas de rescates o vencimientos que no correspondan al porcentaje de la prima pagada por el trabajador.

XXIII.- Los que se reciban por herencia o legado.

XXIV.- Los que se reciban como donativos:

a).- Entre cónyuges o entre ascendientes y descendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b).- Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

Para los efectos del inciso b) de esta fracción, se considerará donativo, el remanente distribible en bienes que se obtenga de las personas morales a que se refieren los artículos 70¹³⁶ y 73¹³⁷ de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable a los integrantes de sociedades cooperativas.

XXV.- Los que se obtengan por concepto de loterías, rifas, sorteos o concursos, a que se refiere el Capítulo IX de esta Ley, siempre que el valor de cada premio no exceda de N\$1.00, así como los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o bien a determinado gremio o grupo de profesionales.¹³⁸

¹³⁶ El artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta hace referencia a personas morales no contribuyentes.

¹³⁷ El artículo 73 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a los partidos políticos y a las entidades públicas.

¹³⁸ Estimamos conveniente la desaparición de esta fracción del artículo por considerar que el monto de la exención ha dejado de ser materialmente aplicado. En la Lotería Nacional para la Asistencia Pública, para participar en los sorteos que organiza, el billete o boleto cuesta más de \$5.00 y los premios indubitablemente son superiores a un nuevo peso.

XXVI.- Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XXVII.- Los percibidos en concepto de alimentos en los términos de ley.

XXVIII.- Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, así como de las parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

XXIX.- Los impuestos que se trasladen por el contribuyente en los términos de ley.

XXX.- Los que obtengan por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta".

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

a).- Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.

b).- Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.

c).- Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

XXXI.- Los derivados de la enajenación de inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, que realicen los contribuyentes como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria a contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar la propiedad de dichos bienes. En estos casos, el adquirente deberá manifestar en el documento que se levante ante fedatario público y en el que conste la enajenación, su conformidad en determinar la utilidad que obtenga por la enajenación subsecuente que haga del bien de que se trate, considerando como fecha de adquisición del mismo y como monto original de la inversión, el que le hubiera correspondido a la persona física que enajenó el bien en los términos de esta fracción.

Lo dispuesto en las fracciones XVI, XVII, XIX, XX, XXI, XXII y XXVI de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales a que se refiere el Capítulo VI de este Título.

No se podrán hacer deducciones que correspondan a aquellos ingresos por los que no se está obligado al pago del impuesto en los términos de este artículo.

La exención contenida en la fracción VI de este artículo se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el monto de esta exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto por los conceptos mencionados en la fracción de referencia, un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la exención prevista en la fracción citada, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año."

Se estima conveniente precisar que los efectos jurídicos que se producen de la aplicación de este artículo son distintos a los que pudiese producir sólo la aplicación de las deducciones sobre los ingresos de los contribuyentes. Tratándose de los ingresos exentos, los contribuyentes simplemente deben excluirlos para el cálculo del impuesto a su cargo, en virtud de dichos ingresos no forman parte de aquéllos susceptibles de ser gravables.

La naturaleza de los ingresos del contribuyente son los que posibilitan al sujeto para no considerarlos gravados, bien sea porque ya han sido gravados, o que por disposición expresa de la Ley deben estar considerados como excluidos de tributación. En la práctica, el contribuyente, antes de determinar el impuesto a su cargo, deberá excluir los ingresos exentos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el resultado de disminuir a la totalidad de los ingresos, los exentos, dará como resultado el ingreso gravable, mismo que será reducido con las deducciones autorizadas a que tenga derecho por la actividad que desarrolle el obligado fiscal, tomando en consideración las distintas actividades gravadas por la Ley de la materia.

Cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que no se podrán hacer deducciones respecto a los ingresos por los que no se está obligado al pago del impuesto se confirma la idea de que tales ingresos no deberán ser considerados para el cálculo del impuesto a cargo del sujeto pasivo, ya que de lo contrario se estaría disminuyendo desproporcionalmente el impuesto gravable.

Por otro lado, tratándose de las deducciones en nuestra legislación impositiva al ingreso de las personas físicas, es importante hacer notar que en su diseño y aplicación, no se toma en cuenta la calidad del sujeto pasivo para determinar el tipo y calidad de deducciones que puedan ser utilizadas por el obligado fiscal para disminuir su ingreso. Existen únicamente requisitos previstos por la ley, y cuando el sujeto los reúne, surge para éste la posibilidad de aplicar las deducciones autorizadas para disminuir su ingreso y autodeterminar la base de impuesto. No hay distinción entre deducciones a personas físicas y a personas morales.

Se desnaturaliza a los impuestos personales, que como su nombre lo indica, deberán estar diseñados para gravar la calidad de las personas y su capacidad de riqueza, no a la forma en que ésta se genera. Al no existir distinción de conceptos deducibles entre las distintas capacidades de generar riqueza de los diversos sujetos gravados, tampoco existe el impuesto personal. No hay separación entre iguales y desiguales, los mismos conceptos deducibles establecidos para las personas físicas son considerados para las morales, cuando por el tipo de actividades que desarrollan, tienen necesidades distintas desconocidas por la legislación impositiva en nuestro país.

Por lo anterior, se destacan las deducciones que la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene establecidas para las personas morales, a efecto de compararlas con aquéllas que se tienen autorizadas para las personas físicas que realizan actividades empresariales.

Como antecedente de los ingresos exentos en la legislación del Impuesto sobre la Renta, podemos referir que a partir del año de 1965 y hasta el año de 1970, esta materia se encontraba especificada por el artículo 80 que expresaba lo siguiente:

"Artículo 80.- No serán acumulables para los efectos de este título los ingresos gravables procedentes:

I.- De productos del trabajo recibidos por concepto de antigüedad, retiro o indemnización por separación.

II.- De la enajenación de inmuebles urbanos o de valores mobiliarios.

III.- Del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, cuando la renta mensual no exceda de \$700.00 por local arrendado. Cuando excedan, sólo de acumulará el 50% del ingreso después de hecha la deducción que autoriza el artículo 72 de esta Ley."

Como se puede destacar del artículo transcrito, los contribuyentes del impuesto sobre la renta vigente para los años de 1965 a 1970, podían considerar como excluidos del pago de este impuesto sólo tres tipos de ingresos, y en el tercer caso, cuando se satisficiera el requisito del monto del pago de las rentas, porque cuando excedía el pago de la renta a dicho monto, el ingreso se acumulaba a los demás ingresos y se pagaba el impuesto. En este último caso, había una inequidad entre los sujetos que arrendaban sus inmuebles cuando se ubicaban dentro del monto de los que lo rebasaban, porque la mecánica del impuesto permitía no pagar ningún impuesto, o aumentar la base gravable de manera importante una vez que se había llegado al monto de la renta establecido por la ley.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1971 corrigió esta irregularidad y permitió a los contribuyentes que rebasaran el monto de \$700.00 mensuales de renta por local arrendado podían deducir los conceptos establecidos por el artículo 72 de la propia ley.

Finalmente, cabe hacer la aclaración que la exención al igual que la creación del impuesto sólo puede estar fijada en Ley por ser una facultad del poder legislativo establecer las excepciones a la misma, excluyendo de dicha facultad al poder ejecutivo. De esta forma lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia en la jurisprudencia emitida por el Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, página 54, de la 8a. Epoca, que expresa:

EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe

aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe "las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.

Precedente:

Amparo en revisión 1795/90. Algo para recordar, S.A. de C.V. 15 de mayo de 1991-. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió modificar la sentencia recurrida, en la materia de la revisión, y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 1o. y 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 4o., y tercero y cuarto transitorios, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 6o., Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de quince votos: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89; Rocha Díaz y López Contreras manifestaron que debía concederse el amparo respecto del artículo 2o., de la ley, por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con los artículos 2o., segundo párrafo, 5o. y 9o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; Rocha Díaz, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con el artículo 12o, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; y por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Alba Leyva,

Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, González Martínez, Villagordoa Lozano, García Vázquez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió conceder el amparo en relación con el artículo 2o., primer párrafo, del mismo reglamento, Adato Green, Moreno Flores y Chapital Gutiérrez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó que debía concederse el amparo también respecto del segundo párrafo del citado artículo 2o., por violación al artículo 31, fracción IV, y en relación con los artículos 5o. y 9o., por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Ausente: Martínez Delgado. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín del Campo.

Amparo en revisión 3423/90. Tempco Internacional, S.A. 15 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió modificar la sentencia recurrida, en la materia de la revisión, y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 1o. y 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 4o., y tercero y cuarto transitorios, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 6o., Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de quince votos: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra, Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión número 2679/89; Rocha Díaz y López Contreras manifestaron que debía concederse el amparo respecto del artículo 2o., de la ley, por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Por mayoría de dieciséis votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con los artículos 2o., segundo párrafo, 5o. y 9o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con el artículo 12o., Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; y por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez, Alba Leyva, Contreras, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, González Martínez, Villagordoa Lozano, García Vázquez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió conceder el amparo en relación con el artículo 2o., primer párrafo, del mismo Reglamento, Adato Green, Moreno Flores y Chapital Gutiérrez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó que debía concederse el amparo también respecto del segundo párrafo del citado artículo 2o., por violación al artículo 31, fracción IV, y en relación con los artículos 5o. y 9o., por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Ausente: Martínez Delgado. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín del Campo.

Amparo en revisión 4125/90. Selecciones Mercantiles, S.A. de C.V. 15 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió modificar la sentencia recurrida, en la materia de la revisión, y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 1o. y 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 4o., y tercero y cuarto transitorios, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos: de Silva Nava,

Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 60., Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de quince votos: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 70., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89; Rocha Díaz y López Contreras manifestaron que debía concederse el amparo respecto del artículo 20., de la ley, por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con los artículos 20., segundo párrafo, 5o. y 9o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con el artículo 12o., Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; y por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió conceder el amparo en relación con el artículo 2o., primer párrafo, del mismo reglamento, Adato Green, Moreno Flores y Chapital Gutiérrez votaron en contra; Rocha Díaz manifestó que debía concederse el amparo también respecto del segundo párrafo del citado artículo 2o., por violación al artículo 31, fracción IV, y en relación con los artículos 5o. y 9o., por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Ausente: Martínez Delgado. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Marcos García José.

Amparo en revisión 4206/90. Premix de México, S.A. de C.V. 15 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió modificar la sentencia recurrida, en la materia de la revisión, y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 1o. y 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 4o. y 5o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de quince votos: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 60., Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de quince votos: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 70., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89; Rocha Díaz y López Contreras manifestaron que debía concederse el amparo respecto del artículo 20., de la ley, por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con los artículos 20., segundo párrafo, 5o. y 9o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; Rocha Díaz, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con el artículo 12o., Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; y por mayoría de

dieciséis votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, González Martínez, Villagordoa Lozano, García Vázquez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió conceder el amparo en relación con el artículo 2o., primer párrafo, del mismo Reglamento, Adato Green, Moreno Flores y Chapital Gutiérrez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó que debía concederse el amparo también respecto del segundo párrafo del citado artículo 2o., por violación al artículo 31, fracción IV, y en relación con los artículos 5o. y 9o., por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Ausente: Martínez Delgado. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín del Campo.

Amparo en revisión 4390/90. Grupo Palmira, S.A. de C.V. 15 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió modificar la sentencia recurrida, en la materia de la revisión, y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 1o. y 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez en relación con los artículos 4o., y tercero y cuarto transitorios, Azuela Güitrón; González Martínez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 6o., Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de quince votos: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión 2679/89; Rocha Díaz y López Contreras manifestaron que debía concederse el amparo respecto del artículo 2o., de la ley, por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Por mayoría de dieciséis votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió negar el amparo en relación con los artículos 2o., segundo párrafo, 5o. y 9o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; Rocha Díaz, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de diecisiete votos: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez se resolvió conceder el amparo en relación con el artículo 2o., primer párrafo, del mismo Reglamento, Adato Green, Moreno Flores y Chapital Gutiérrez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó que debía concederse el amparo también respecto del segundo párrafo del citado artículo 2o., por violación al artículo 31, fracción IV, y en relación con los artículos 5o. y 9o., por violación al artículo 115, fracción IV, constitucional. Ausente: Martínez Delgado. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Marcos García José.

Tesis de jurisprudencia 25/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros: Presidente Jijes Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lenz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester.

México, D. F., a 7 de junio de 1991.

8.2. Ingresos excluidos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1965 y hasta el año de 1970, señalaba que se debían excluir de los ingresos de los contribuyentes los siguientes conceptos:

- “Artículo 81.- De los ingresos acumulados correspondientes a un año de calendario, se excluirá:
- I.- La cantidad de seis mil pesos.
 - II.- La cantidad de tres mil pesos por el cónyuge del causante si depende económicamente de éste.
 - III.- La cantidad de mil quinientos pesos por cada uno de los ascendientes y descendientes del causante, que dependan económicamente de éste.”

Esta disposición es el único antecedente en nuestra legislación de deducciones personales, en el que se establecía la posibilidad de excluir de los ingresos de los contribuyentes de este impuesto, parte de su ingreso cuando existieran dependientes económicos en línea recta o su cónyuge.

Posteriormente, fue reformado este artículo para aumentar las cantidades deducibles por los contribuyentes en los años de 1971 y 1972.

Los ingresos excluidos del ingreso global son distintos a los ingresos exentos, porque los primeros están referidos a las personas que generan los ingresos, mientras los segundos se aplican desconociendo la fuente de ingresos gravables por disposición legal. Los efectos contables son también distintos, tratándose de ingresos excluidos, se debe hacer una operación aritmética de resta, disminuyendo del ingreso global, la cantidad establecida por la Ley del Impuesto sobre la Renta considerada como ingreso excluido; en cambio, el efecto contable que produce el ingreso exento está referido a un desconocimiento de ingresos que debe realizar el contribuyente, es decir, son ingresos que no deben ser considerados por el sujeto pasivo al momento de calcular el impuesto a su cargo.

8.3. Los conceptos deducibles

De la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1965 y las subsecuentes hasta el año de 1970, establecían los siguientes conceptos deducibles:

"Artículo 82.- Al remanente de ingresos acumulados, después de excluir las cantidades a que se contrae el artículo anterior, se podrán hacer las siguientes deducciones:

I.- Los gastos médicos, dentales, de medicina y de funerales, efectuados por el causante durante el año, siempre que no tuviere derecho a obtenerlos, para sí y para las personas mencionadas en las fracciones II y III del artículo anterior, de alguna institución o empresa.

II.- Las cuotas que durante el año respectivo haya cubierto el causante como trabajador amparado por instituciones públicas de seguridad social.

III.- El monto de los intereses cubiertos durante el año, correspondiente a los adeudos creados con motivo de inversiones de las que se deriven los ingresos objeto de gravamen según el presente capítulo.

IV.- El importe de las primas cubiertas por el causante durante el año respectivo, correspondientes a pólizas que amparen bienes de los que procedan rendimientos que formen parte del ingreso global gravable.

V.- El importe de las cuotas a sociedades mutualistas que cumplan con los requisitos de la fracción IV inciso 1) (sic) (seguramente el legislador quiso decir: fracción IV, inciso I), del artículo 5o. de esta Ley),¹³⁹ por seguro de vida de sus miembros y las demás primas pagadas por el causante por seguros sobre su vida, o de accidentes o de enfermedades, o seguros de estas dos últimas clases que amparen personas por las que pueda hacer exclusiones conforme al artículo anterior o por seguros de daños de bienes del causante no comprendidos en la fracción que antecede.

VI.- Los donativos que el causante hubiere otorgado durante el año en favor de instituciones de asistencia, culturales o para obras públicas o servicios públicos.

VII.- el monto de los impuestos federales o locales, cubiertos durante el año, sobre los ingresos a que se contrae este capítulo, con exclusión de los que esta Ley establece.

¹³⁹ Ley del Impuesto sobre la Renta, Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1975.

VIII.- Los gastos debidamente comprobados que el causante hubiere efectuado durante el año, por concepto de sueldos, honorarios y comisiones, para la obtención de los ingresos comprendidos en este capítulo."

En el año de 1971, se reformó este artículo para modificar la expresión de remanente de ingresos acumulados, por la de remanente de ingresos, y se aclara la expresión asentada por el editor para modificar la referencia en número 1), por la de i).

En este periodo, la Ley del Impuesto sobre la Renta efectivamente consideraba algunos conceptos deducibles para las personas físicas tomando en consideración su naturaleza generadora de ingresos, permitiéndole reducir de su ingreso global, los importes utilizados para el pago de gastos médicos, de funerales, las cuotas de seguridad social, los intereses derivados de inversiones, los donativos, las primas de seguros y los sueldos que el contribuyente cubrió durante todo el ejercicio fiscal.

Sin embargo, éstas deducciones personales debían también satisfacer requisitos establecido por el artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Consecuentemente, su calidad de personal estaba limitada a reunir los requisitos establecidos por la ley de la materia. Este precepto estaba redactado de la siguiente manera:

"Artículo 83.- Las exclusiones y las deducciones autorizadas en los dos artículos anteriores deberán llenar los siguientes requisitos:

I.- No estar consideradas en los capítulos I y II de este título.

II.- Comprobarse debidamente el parentesco y la dependencia económica en los casos previstos en el artículo 81. Si la persona a quien se atribuyere el carácter de dependiente económico tuviere ingresos propios superiores a seis mil pesos, en el año de que se trate, no procederá la exclusión que se pretenda.

III.- La comprobación de los gastos efectuados, tratándose de la deducción prevista en la fracción I del artículo 82, mediante la documentación en la que, en su caso, conste cubierto el impuesto que corresponde conforme a la presente Ley. La deducción de los gastos a que esta fracción se contrae no procederá tratándose de los que no excedan del 3% del ingreso global del causante, hechas las exclusiones a que se refiere el artículo 81 ni respecto de los que sobrepasen del 10%. El monto total de la deducción no podrá exceder de \$20,000.00.

IV.- Respecto de la deducción considerada en la fracción III del artículo 82, la tasa de los intereses respectivos no deberá exceder de la máxima que los bancos hipotecarios carguen, conforme a las autorizaciones respectivas del Banco de México.

V.- Por lo que toca a la deducción en la fracción V del artículo 82, el total de primas no deberá exceder del 5% del ingreso global del causante hechas las exclusiones a que se refiere el artículo 81 ni de \$5,000.00.

VI.- En cuanto a la deducción mencionada en la fracción VI del artículo anterior, los donativos a que se refiere deberán contar con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

VII.- Por lo que hace a la deducción autorizada en la fracción VIII del artículo 82, los gastos de que se trata serán los razonablemente indispensables, para la obtención de los ingresos respectivos."

Como se observa, la legislación impositiva ya establecía límites a los contribuyentes para deducir los conceptos autorizados, circunstancia que impedía al sujeto pasivo del impuesto, reducir efectivamente su ingreso gravable, cuando es sometido a la voluntad del legislador sin atender sus circunstancias especiales de tributación.

Se afirma que deben ser consideradas por el legislador las circunstancias especiales de tributación del contribuyente, porque dos personas que realizan la misma actividad pueden tener en cantidad distintos conceptos deducibles en cuanto al monto, y que dicha circunstancia impida que, siendo dos sujetos obligados al pago del impuesto, uno de ellos, sólo lo pague parcialmente por haber reunido los requisitos de deducibilidad establecidos en ley, a diferencia del otro sujeto, que por excederse de los límites establecidos por la norma jurídica para reducir sus ingresos por las deducciones aplicadas, bien sea porque tiene otra capacidad o forma de obtener los ingresos (vía créditos mercantiles), se encuentre limitado a sólo reducir parcialmente el ingreso gravable. Son las circunstancias económicas las que redundarán en perjuicio del sujeto que se excedió de los límites establecidos en la norma para encontrarse autorizado y reducir su ingreso gravable.

8.3.1. Ingresos por salarios

Analizando por capítulos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997, las deducciones que se otorgan por tipo de contribuyentes (sin con ello considerar su calidad individual de productor del ingreso), podemos advertir que el Capítulo I, denominado "De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado" no tiene contemplado ningún tipo de deducción autorizada por este tipo de ingreso.

En México, la Ley Federal del Trabajo ha sido superada por la realidad social y económica tratándose del concepto de servicios subordinados. Las relaciones laborales se han ido modificando debido a cargas fiscales. Sabemos que muchas empresas eludiendo el pago del impuesto aducen que existe una relación independiente asimilable a trabajo y que trae como consecuencia la ausencia de pago de otras contribuciones¹⁴⁰. Es el caso de los contratos por honorarios en los que se obligan a los profesionistas a firmar contratos temporales para no cubrir otras prestaciones laborales.

En este caso, el derecho fiscal ha perjudicado a la clase trabajadora. Los patrones aprovechan figuras jurídicas provenientes del derecho civil (el contrato de prestación de servicios) a fin de simular una supuesta relación jurídica independiente entre éstos y los "prestadores de servicios", cuando en la realidad, en dicha relación jurídica existe subordinación entre el empleador y el prestador del servicio. Lo que resulta más ofensivo a la sociedad, es que sea el propio Estado el que sigue esta práctica de simulación de actos a efecto de disminuir su gasto público por la reducción de prestaciones sociales que estaría obligado a cubrir para el caso de sus trabajadores estuviesen reconocidos como tales y no como prestadores de servicios independientes. El buen padre por su casa empieza.

¹⁴⁰ Las cargas fiscales que tienen los patrones en materia de contribuciones de seguridad social han alentado a estos sujetos a buscar alternativas de financiamiento empresarial, siendo las exacciones parafiscales las que brindan la posibilidad del financiamiento público económico.

El costo beneficio a largo plazo puede resultarle al Estado contraproducente. En el transcurso de los años, habrá en la sociedad mexicana, un número no determinado de personas imposibilitadas para producir, que requerirán de atención médica, de vivienda barata, de educación para sus hijos que no puedan satisfacerse por ellos mismos, y en consecuencia, sea una carga adicional para el Estado. El riesgo es muy grande, y deberá ser cubierto por el sector productivo que tampoco tendrá garantizada su futura calidad de vida, entrando en un nuevo círculo vicioso por la irresponsabilidad del Estado generada de un desatinado sistema fiscal en materia de contribuciones de seguridad social, que lejos de estimular el desarrollo productivo del país, retardarán su crecimiento por la insuficiente observancia de la Ley.¹⁴¹

¹⁴¹ Cfr. Layard, Richard. *Análisis del costo beneficio*, en el artículo de Musgrave, R. A. *análisis del costo beneficio y la teoría de las finanzas públicas*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1978, págs. 105 y ss; Villarreal, René, *Op. cit.*, págs. 33 y ss; Cordera, Rolando. *México la disputa por la nación, perspectivas y opciones del desarrollo*, 10a. ed. Siglo XXI Editores, México, 1991, págs. 135 y ss; y Dahl, Robert A. *Los dilemas del pluralismo democrático, autonomía versus control*, Alianza Editorial, México, 1991, pág. 126.

8.3.2. Ingresos por honorarios

Las personas físicas en la legislación mexicana tienen diversos conceptos considerados como deducibles para efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, cuando obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, en atención a lo que establece el artículo 85 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al señalar:

“Artículo 85.- Las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, podrán deducir de los mismos los gastos e inversiones necesarios para su obtención.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades desarrolladas en las mismas, ya sea las erogaciones en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorateen con la oficina central o con sus establecimientos y se cumplan los requisitos establecidos por esta Ley o por su Reglamento.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar la utilidad de bases fijas en el país de un residente en el extranjero con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de las bases en México representen respecto del total de unos u otros.”

El artículo 85 transcrito con anterioridad establece que serán deducibles los gastos y las inversiones necesarias para la obtención del ingreso sin especificar que debemos entender por gastos o ingresos necesarios, por lo que se aplicará el artículo 136 y 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecen los requisitos de las deducciones y los conceptos que no se consideran deducibles.

Para el cálculo del impuesto trimestral de las personas físicas que perciben ingresos por honorarios o por la prestación de un servicio personal independiente, se debe aplicar la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del trimestre, el monto de las deducciones autorizadas, para obtener así la base gravable.¹⁴²

Los contribuyentes pueden acreditar contra la base gravable, el monto del crédito general trimestral en los términos del artículo 141-B con dos limitaciones:

¹⁴² Cfr. artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997.

a) Que el impuesto a cargo del contribuyente sea superior que la cantidad acreditable;

b) Que en el periodo que se calcule, no se obtengan ingresos por salarios en los que ya se hubiese aplicado el crédito al salario equiparable al crédito general trimestral.

Tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos por honorarios o por la prestación de un servicio personal independiente de forma eventual, deberán hacer pagos provisionales del 20% del total del ingreso percibido sin tener derecho a hacer deducciones.

Existe una inequidad derivada del tratamiento desigual que se da a sujetos que obtienen ingresos de la misma forma, a través de la prestación de un servicio personal independiente. Consideramos que la eventualidad en que pudiese desarrollarse la actividad no deja de ser un aspecto personal y subjetivo. Administrativamente hablando, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene claves distintas para verificar el régimen tributario de las personas físicas que perciben ingresos por el Capítulo II del Título IV¹⁴³; sin embargo, estimamos que impedir hacer deducciones a los sujetos que tengan un menor número de obligaciones formales, ya que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 88, las personas físicas que obtengan ingresos por honorarios en forma esporádica están relevados de la obligación de llevar libros y registros así como de presentar declaraciones provisionales.

Las personas físicas que por cuestiones personales quieran obtener mayores ingresos de dos o más actividades que realicen deben distinguir los tipos de actividades y los tipos de ingresos para el cálculo de su obligación fiscal. Consideramos que tal circunstancia redundaría en un perjuicio a tales sujetos ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente no es lo suficientemente clara como para que los encargados de aplicarla entiendan con precisión el alcance de sus preceptos legales, menos aún las personas físicas que pasan la mayor parte de su tiempo buscando fuentes adicionales de ingresos para subsistir.

¹⁴³ En la forma fiscal R-1, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público identifica a las personas físicas que están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta en el régimen de honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente con la clave 112; estas mismas personas que perciben ingresos esporádicos con la clave 132; y estas mismas personas pero con ingresos asimilables a salarios con la clave 518.

8.3.3. Ingresos por arrendamiento.

Si las personas físicas obtienen sus ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles, el artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece las siguientes deducciones:

I. El impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos.

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

III. Los intereses pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles.

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

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

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

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para casa-habitación podrán optar por deducir el 50% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. En los demás casos, se podrá optar por deducir el 35%, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere.

Tratándose de subarrendamiento sólo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

Cuando el contribuyente ocupe como casa-habitación parte del inmueble del cual derive el ingreso por otorgar el uso o goce temporal del mismo, no podrá deducir la parte de los gastos, así como tampoco el impuesto predial y los derechos de cooperación de obras públicas que correspondan proporcionalmente a la unidad ocupada. En los casos de subarrendamiento, el subarrendador no podrá deducir la parte proporcional del importe de las rentas pagadas que correspondan a la unidad que ocupe como casa-habitación.

La parte proporcional a que se refiere el párrafo que antecede, se calculará considerando el número de metros cuadrados de construcción de la unidad ocupada en relación con el total de metros cuadrados de construcción del inmueble."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en una Jurisprudencia emitida por el pleno de este órgano jurisdiccional, sostuvo que el artículo 90 transcrito con anterioridad es inconstitucional.

Su afirmación se basa en el hecho de que lesiona el principio de equidad al permitir la opción de deducir el 50% de los ingresos a que se refiere el Capítulo que lo regula (ingresos por arrendamiento) en substitución de las deducciones autorizadas cuando el inmueble esté destinado a casa-habitación, mientras que los sujetos pasivos que perciban ingresos por otorgar el uso o goce de un inmueble para fines distintos al de casa-habitación, sólo podrán optar por deducir hasta el 35% de sus ingresos.

En principio creemos que no se trata de una deducción la establecida por el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sino de una reducción del los ingresos del obligado fiscal para el pago del impuesto a su cargo. En realidad, la norma no establece ninguna circunstancia que deba ser satisfecha por el sujeto para concederle el beneficio de la reducción (los parámetros a que se refiere el maestro Sergio Francisco de la Garza); simplemente le otorga el beneficio de optar por deducir sus ingresos sin necesidad de acreditar que puede reducir su ingreso aplicando los deducibles autorizados.

Por otra parte, el objeto del arrendamiento es el que distingue el monto de la deducción autorizada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, de allí que la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya sostenido el criterio de la inconstitucionalidad del impuesto, derivado de que se trata de la misma fuente, el arrendamiento inmobiliario; la ley fiscal no está facultada para calificar el objeto de los contratos en los que intervengan los gobernados. Así se expresa en la siguiente tesis visible en el Pleno, 8a Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número: 59, Noviembre de 1992, página: 35 que indica:

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTICULO 90, FRACCION VI, PARRAFO SEGUNDO, DE DICHA LEY, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 26 DE DICIEMBRE DE 1990, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD QUE ESTABLECE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL. El principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Ahora bien, la disposición mencionada contraviene dicho principio al establecer en favor de los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación, la posibilidad de deducir el 50% de dichos ingresos, y de un

35% a los mismos causantes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para fines distintos, puesto que, no obstante que todos ellos obtienen ingresos de una misma actividad y, por lo mismo, forman parte de un mismo grupo de contribuyentes, se les da un trato desigual atendiendo al destino del inmueble objeto del contrato, provocando con ello la inequidad entre los diversos causantes del impuesto que se encuentra en la misma hipótesis de causación.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 1881/91. Sergio Zúñiga Alvarado. 3 de junio de 1992. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: Daniel Patiño Pereznegrón. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el miércoles cuatro de noviembre en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número XCIV/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Victoria Adato Green, Luis Fernández Doblado, Clementina Gil de Lester y José Antonio Llanos Duarte. México, Distrito Federal, a seis de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

8.3.4. Ingresos por enajenación de bienes.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en el Capítulo IV establece los Ingresos que se obtienen por la enajenación de bienes, considerando como tales, además de los que específicamente señala el Código Fiscal de la Federación, los obtenidos por la expropiación.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, se entiende por enajenación de bienes:

- 1.- Toda transmisión de propiedad.
- 2.- Las adjudicaciones¹⁴⁴.
- 3.- La aportación a una sociedad o asociación.
- 4.- La que se realiza mediante arrendamiento financiero.
- 5.- La que se realiza a través del fideicomiso cuando se encuentre en alguno de los siguientes casos.
 - a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
 - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

¹⁴⁴ En las reformas hechas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el mes de diciembre de 1996, se estableció para las personas morales la imposibilidad de aplicar las deducciones autorizadas para los sujetos que hubiesen adquirido bienes por adjudicación, cuando por disposición legal estuvieran impedidos para conservar la propiedad; estos sujetos podrán aplicar las deducciones autorizadas hasta el momento en que sean enajenados dichos bienes. Esta disposición entró en vigor con motivo de la crisis económica en donde los bancos fueron los principales protagonistas de la acaparación de riqueza, en perjuicio seguramente de las propias instituciones financieras, quienes adquirirían por adjudicación judicial los bienes de los deudores crediticios.

En ambos casos estamos en presencia de una presunción que debe ser acreditada por el sujeto pasivo ante la autoridad fiscal para la no causación del impuesto. Como se puede observar, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece condiciones que deben ser satisfechas por los sujetos de este impuesto para considerarse como no causantes del mismo, cuando las satisfacen, se encuentran excluidos de considerar los ingresos obtenidos a través del contrato de fideicomiso como no gravables.

En este orden de ideas, podemos considerar que una persona física no está obligada al pago del impuesto por enajenación de bienes, cuando a través del contrato de fideicomiso y en su calidad de fideicomitente:

a) Se designa a el mismo como fideicomisario; o

b) Cuando se designa fideicomisario diverso, se reserva el derecho a readquirir el bien que forma parte del patrimonio fideicomitado.

De cualquier forma la carga de la prueba la tiene el sujeto pasivo y puede acreditarse del texto del propio contrato de fideicomiso. En el caso de que el contrato contenga tales cláusulas que excluyen a la persona física del pago del impuesto y la autoridad fiscal estima que se ha eludido el pago del impuesto, se estima que ésta tiene la carga de prueba para acreditar que efectivamente existe una transmisión de la propiedad de bien objeto del contrato de fideicomiso.

6.- La cesión de derechos que se tengan sobre bienes afectos al fideicomiso en cualquiera de estos momentos:

a) Cuando el fideicomisario ceda sus derechos a un tercero.

En este caso la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que existieron dos hechos generadores del impuesto, cuando el fiduciario recibe del fideicomiso el bien en cuyo caso existe una adquisición del bien, y cuando lo transmite a un tercero, en cuyo caso, se presenta la enajenación. Entonces se grava en dos ocasiones cuando en realidad, el fideicomisario no percibió ingresos con motivo de tales operaciones.

b) Cuando el fideicomitente cede sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Estamos en presencia de una transmisión de titularidad de derechos, y en el caso del fideicomiso, se entiende que el fideicomitente perderá su calidad de propietario de bien para el caso de que así se estipule en el contrato.

Sin embargo, consideramos que no en todos los casos se podrá considerar que efectivamente existe ingresos por enajenación de bienes a través de cesión de derechos, ya que el Código Civil autoriza la cesión gratuita de derechos que ningún ingreso representa para el cedente que la realiza.¹⁴⁵

7.- La transmisión que se realice de títulos de crédito o de la cesión de derechos que representen bienes tangibles o derechos para adquirirlos. No se aplica este criterio para las acciones o partes sociales.

8.- La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato. No se considera enajenación en el caso de que se transmitan los derechos de crédito de esta naturaleza a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transición de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en cuyo caso se considera que existe la enajenación hasta el momento en que se cobre los crédito correspondientes.

El artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los casos en los que no se considera que existe enajenación y por tanto los ingresos que se perciban por tales conceptos no están gravados ni deben ser considerados para efectos de determinación del impuesto anual. Dichos ingresos son los que se deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, la donación o fusión de sociedades, o los que deriven de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por enajenación se considere interés y sean de los que se colocan entre el gran público inversionista.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 77 fracción XXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las herencias o legados están excluidos del pago de este impuesto.

Tratándose de la fusión de sociedades, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, se considera que no hay enajenación en esta figura jurídica. Consideramos que la razón es simple, se trata de dos sociedades que deciden unir sus esfuerzos y agruparse para obtener un fin común. Lo que nos parece sorprendente es que si la fusión de sociedades sólo puede presentarse entre personas morales, esté considerada dentro del tratamiento de exclusión del pago del impuesto para las personas físicas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁴⁵ El artículo 2050 del Código Civil ordena: "Si la cesión fuere gratuita, el cedente no será responsable para con el concesionario, ni por la existencia del crédito, ni por la solvencia del deudor."

Tratándose de los ingresos percibidos de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, se estima que la Ley del Impuesto sobre la Renta incorrectamente establece esta causa de exclusión del pago del impuesto por la enajenación de estos bienes, en virtud de que los mismos tienen un tratamiento específico en el capítulo de intereses y de otros ingresos. Su inclusión en este capítulo es innecesaria y por tanto errónea.

Por lo que a los ingresos que se obtienen de la enajenación de inmuebles se refiere, debemos considerar que la ley mexicana establece deducciones específicas establecidas por el artículo 97 de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando indica:

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

I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley. En el caso de inmuebles, el costo actualizado será cuando menos el 10% del monto de la enajenación de que se trate.

II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

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

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

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 96, se calculará el impuesto."

El cálculo del impuesto se desarrolla en dos momentos. En un primer momento, en un pago parcial, a los ingresos que se obtienen de la enajenación del bien se deducen con las deducciones autorizadas establecidas por el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la diferencia será la ganancia que se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación sin exceder de 20 años, el resultado así obtenido será la parte de la ganancia que se sumará al total de los ingresos del ejercicio, debiendo calcularse el impuesto con los demás ingresos generados por la persona física; en un segundo momento, la ganancia que no se acumula, se multiplica por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al procedimiento establecido por el párrafo segundo del artículo 96, y el impuesto así obtenido se sumará al que se pague al final del ejercicio.

La fórmula para obtener el impuesto por la enajenación de inmuebles puede ser expresada de la siguiente forma:

	Ingreso por enajenación de bienes
-	deducciones autorizadas
=	ganancia por enajenación de bienes
+	número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación de bien, sin exceder de 20
=	resultado al que se aplica la tarifa ajustada
-	límite inferior
=	excedente del límite inferior
x	porcentaje para aplicar sobre el límite inferior
=	impuesto marginal
+	cuota fija
=	Impuesto sobre la Renta
x	número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación de bien
=	pago provisional del Impuesto sobre la Renta por enajenación de bienes.

El cálculo de este impuesto se hace más complejo tratándose de bienes inmuebles porque deberá calcularse el costo comprobado de adquisición distinguiendo el valor del terreno del de la construcción si la hubiera. Para ello, el artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el procedimiento que deberá seguir el sujeto pasivo para calcular dicho costo comprobado de adquisición, en cuyo caso, la persona física restará del costo comprobado de adquisición la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar dicha separación, el 20% será el porcentaje que corresponda al terreno.

El costo de la construcción se disminuirá a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación sin ser inferior a 20%, esta cantidad se actualiza. Finalmente, este tratamiento se aplica para las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles.

Este procedimiento puede establecerse en un marco comparativo de la siguiente forma:

<p style="text-align: center;">Valor de la construcción (de no conocerse es el 80% del valor del inmueble)</p> <p>- 3% por año transcurridos entre la adquisición del bien y la enajenación (En ningún caso el costo será inferior al 20% del costo inicial)</p>	x	<p style="text-align: center;">Valor del terreno (de no conocerse es el 20% del valor del inmueble)</p> <p style="text-align: center;">Factor de actualización</p>
<p>x</p> <p>= Costo comprobado de adquisición actualizado de la construcción</p>	=	<p>Costo comprobado de adquisición del terreno</p>

Para el caso de que la enajenación de bienes sean distintos se aplica un porcentaje diferente. Tratándose de bienes muebles se aplica el 10% anual entre la adquisición del bien y la enajenación; para el caso de vehículos se disminuye el 20% anual en el mismo periodo.

8.3.5. Ingresos por la adquisición de bienes.

El artículo 104 expresa cuales bienes deberán ser considerados como gravables por concepto de adquisición de bienes, al señalar

"Artículo 104 .- Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

I.- La donación.

II.- Los tesoros.

III.- La adquisición por prescripción.

IV.- Los supuestos señalados en los artículos 102, 150 y 151, de esta Ley.

V.- Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de las fracciones I a III, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el supuesto señalado en la fracción IV se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 102 de esta Ley."

El artículo 105 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece deducciones que pueden aplicar los sujetos pasivos que adquieran bienes y que finalmente no son distintas de aquellas que por la naturaleza de los ingresos, deben ser consideradas para reducir el ingreso proveniente de la adquisición de bienes, siendo éstas:

"Artículo 105.- Las personas físicas que obtengan ingresos por adquisición de bienes, podrán efectuar para el cálculo del impuesto anual, las siguientes deducciones:

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

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

III. Los pagos efectuados con motivo del avalúo.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente."

Interpretando el Capítulo V del Título IV en comento, se aprecia que las deducciones transcritas con anterioridad sólo podrán aplicarse por el obligado fiscal hasta el momento de calcular el impuesto anual a su cargo, constatado a su vez por lo establecido en el artículo 106 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala la obligación de hacer un pago provisional a cuenta del impuesto anual del 20% del ingreso percibido, sin autorizar la aplicación de las deducciones señaladas en el artículo 105. Deben considerarse las deducciones autorizadas por ley al momento de hacer los pagos provisionales porque éstas se generan incluso antes de que se perciba el ingreso, ya que de lo contrario se afecta la base gravable al momento de calcular el impuesto anual por no considerar gastos generados con anterioridad al ingreso, cuando así lo expone el primer párrafo del artículo en comento:

"Artículo 106.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso percibido **sin deducción alguna**. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Tratándose del supuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 104, el plazo se contará a partir de la notificación que efectúen las autoridades fiscales."¹⁴⁶

Estimamos que la Ley del Impuesto sobre la Renta contraviene lo establecido por el artículo 115 Constitucional que establece en su fracción IV en lo referente a la enajenación y adquisición de inmuebles, porque son los municipios quienes tienen la facultad exclusiva de gravar por conducto de la legislatura de los Estados los bienes inmuebles, cuando ordena:

"IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados **sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.**

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones..."¹⁴⁷

¹⁴⁶ El resaltado es nuestro.

¹⁴⁷ El resaltado es nuestro.

Consideramos inconstitucionales los capítulos IV y V del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo relacionado con la enajenación y adquisición de bienes inmuebles por mandato expreso de nuestra Constitución.

De acuerdo con lo establecido por la Constitución, el hecho generador en materia de bienes inmuebles establece un vínculo que relaciona al inmueble con el sujeto que tiene el derecho subjetivo de posesión o propiedad respecto al mismo. Los ingresos que se obtengan con motivo de la transmisión de la propiedad de un bien inmueble debe estar gravada por la Legislación que establezcan los Estados cuando la fuente del ingreso es el bien inmueble y en beneficio del Municipio que deberá administrarlo.

La Constitución no establece cual va a ser objeto de gravación de los impuestos que se establezcan en favor de los municipios, por lo que estimamos correcto que sea el bien inmueble, el parámetro que sirva de base para fijar el objeto para el establecimiento del gravamen.¹⁴⁸

El atraso de la Hacienda Municipal en nuestro país impide que en la práctica se respete el mandato Constitucional. Sabemos que son pocos los Municipios que cuentan con los recursos suficientes para hacer de su hacienda una administración efectiva que le permita autonomía económica.

La Suprema Corte de Justicia no ha expresado aún ningún criterio a este respecto, sin embargo estimamos que en estricto respecto a la Carta Magna es necesario ajustar la Ley del Impuesto sobre la Renta para que los municipios puedan tener acceso a los recursos provenientes de la recaudación de impuestos relacionados con la propiedad inmobiliaria.¹⁴⁹

Consideramos conveniente derogar de este Capítulo V, la fracción V del artículo 104 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que de manera expresa establece la obligación de pagar el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria reservada de manera exclusiva a los municipios. Sin embargo, no dejamos de reconocer que su derogación puede traer consecuencias contraproducentes a las haciendas municipales por la deficiencia de su administración de los impuestos; es preciso también considerar que la Constitución debe ser reformada a fin de que los municipios no tengan la facultad exclusiva de gravar, por conducto de las legislaturas de los Estados, a la propiedad inmobiliaria, de esta forma podría existir la doble imposición tanto de la Federación como de las Entidades Federativas en esta materia.

¹⁴⁸ En este orden de ideas, estimamos conveniente advertir que en la actualidad este mandato constitucional se encuentra transgredido por la Ley del Impuesto al Activo, en la especie de aquel activo que está relacionado con los bienes inmuebles. Los mismos efectos se producen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado tratándose de enajenaciones de bienes inmuebles.

¹⁴⁹ Cfr. Romero Alemán, Gonzalo. Op. cit., pág. 139 y ss.

8.3.6. De las actividades empresariales.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece tres tipos de sujetos pasivos tratándose del régimen de personas físicas que realizan actividades empresariales; la distinción tiene su fundamento en el tipo de actividades que realizan.¹⁵⁰

Por un lado, las personas físicas que realicen actividades empresariales, reconocidas en la Sección I del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominadas del régimen general, estas personas realizan actividades comerciales o industriales.

Las personas físicas que realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas o de autotransporte de carga o de pasajeros, o que dedicándose a actividades comerciales o industriales hubieran obtenido ingresos inferiores de un millón de pesos y decidan optar por el régimen simplificado, tributarán conforme a la Sección II, del Capítulo VI del Título IV denominado del régimen simplificado.

Finalmente, las personas físicas que realicen operaciones exclusivamente con el público en general quienes en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos por actividades empresariales y hayan tenido o utilizado activos que no excedan, respectivamente, de una cantidad equivalente a 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, pueden tributar conforme a la Sección III del Capítulo VI del Título IV.

Cada sección de este capítulo tiene aspectos que las distinguen y que se pueden analizar de la siguiente forma:

Tratándose del régimen general de las actividades empresariales existe un gran parecido entre este sistema de tributación y el correlativo para las personas morales. El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997, establece los conceptos deducibles comprendidos en el capítulo II, del Título II de las Personas Morales, siendo éstos los siguientes:

¹⁵⁰ En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997 se pueden reconocer a tales sujetos de la siguiente forma: En la Sección I, del Capítulo VI, del Título IV, se encuentra el régimen general de las actividades empresariales; la Sección II, del mismo capítulo y título, se encuentra el régimen simplificado a las actividades empresariales; finalmente, la Sección III del mismo capítulo y título, identifica a las personas que realizan operaciones exclusivamente con el Público en General.

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando se efectúen en ejercicios posteriores.

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

...

III. Los gastos.

IV. Las inversiones.

V. La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología, así como las aportaciones destinados a programas de capacitación de sus empleados en los términos del artículo 27 de esta Ley.

VIII. La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

IX. Derogada.

X. Los intereses y la pérdida inflacionaria determinados conforme a lo dispuesto en el artículo 7-B de esta Ley."

XI.- Los anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas y de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 78 de esta Ley.

No existe distinción entre los conceptos deducibles que la ley concede a las personas morales de aquéllos que se otorgan para las personas físicas porque, aún y cuando algunos conceptos se ajustan por la naturaleza de los sujetos a quien están dirigidos, por tratarse de personas físicas o personas morales, es posible asegurar que su contenido es el mismo, las deducciones autorizadas para disminuir el ingreso de las personas para que puedan autodeterminar su impuesto son esencialmente iguales.

Las personas físicas que realizan actividades empresariales tienen un catálogo¹⁵¹ de deducciones establecidas en la ley para aplicarse a los ingresos y así, reducir la base para el cálculo del mismo. Aparentemente es un catálogo especial por encontrarse en capítulo específico a tales sujetos, sin embargo, redundando en las características generales de las deducciones señaladas para las personas morales anotadas con anterioridad, que sirven para la presente investigación como comparación.

En efecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala en el artículo 108 las deducciones para las personas físicas que realicen actividades empresariales y corresponden con las mismas establecidas para las personas morales ya transcritas con anterioridad. Hacemos notar que en este catálogo de deducciones sólo hay algunos ajustes de redacción en las fracciones VII y VIII que establecen condiciones para la efectiva aplicación de la deducción. Así se expresa por la Ley en análisis:

"Art. 108. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando se efectúen en ejercicios posteriores.

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

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

III. Los gastos.

IV. Las inversiones.

V. La diferencia entre los inventarios final e inicial de un año de calendario, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor, o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículos.

¹⁵¹ En esta investigación se utiliza en sentido figurado el término de catálogo, como un listado de conceptos deducibles que no admiten incluir otros conceptos que pudiesen tener las mismas características, por ejemplo los gastos escolares que no se encuentran en la lista de conceptos deducibles y que sin embargo pueden constituir una deducción personal susceptible de disminuir el ingreso gravable de las personas físicas.

VII. Las aportaciones para *constituir* fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología, así como las aportaciones a fondos destinados a programas de capacitación de sus empleados, en los términos del artículo 27 de esta Ley. *Si los contribuyentes disponen para fines diversos de estos fondos o de sus rendimientos, cubrirán sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa del artículo 10 de esta Ley.*

VIII. La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos del artículo 28 de esta Ley. *Si los contribuyentes disponen para fines diversos de estos fondos o de sus rendimientos, cubrirán sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa del artículo 10 de esta Ley.*

IX. Los intereses y la pérdida inflacionaria determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 7-B de esta Ley.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a que se refiere la fracción III del artículo 134 de esta Ley, así como de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando estos últimos provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con las personas morales comprendidas en el Título III de esta Ley, se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios. El componente inflacionario de las deudas de las que deriven dichos intereses, se determinará de conformidad con lo previsto en el antepenúltimo párrafo del artículo 7o-B de esta Ley, hasta el mes en que dichos intereses se deduzcan.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorroteen con la oficina central o con sus establecimientos y se cumplan los requisitos establecidos por esta Ley o por su Reglamento.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen del total de unos u otros.

Las deducciones por inversiones, compras o adquisiciones, gastos y por cualquier otro concepto, las determinarán en los términos del Capítulo II del Título II de esta Ley.¹⁵²

¹⁵² El texto destacado es nuestro.

Nos parece incorrecto establecer un capítulo especial de deducciones para regular una actividad comercial o industrial que tiene por objeto realizar actividades mercantiles para obtener un ingreso. La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece una distinción orgánica en la propia ley entre personas morales y personas físicas que realizan actividades empresariales, distinción que no se ve reflejada en diferencias individuales, pues se da el mismo tratamiento a las personas físicas y a las morales, desconociendo la calidad individual que tienen las primeras. Por dar un ejemplo de tales diferencias, las personas morales no pueden tener familia, biológicamente hablando.

Consideramos que debió hacerse un señalamiento expreso de las circunstancias excepcionales reguladas por la legislación tributaria para el caso de los sujetos que siendo personas físicas se dedicaran a la actividad empresarial, con referencia expresa a las reglas generales que sobre deducciones establece el artículo 22 de la ley de la materia y evitar con ello las repeticiones innecesarias en la ley, que complican su utilización práctica; de cualquier forma, no existe una distinción en el contenido de los artículos 22 y 108 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que nos precise que efectivamente se da un tratamiento distinto a las personas morales y a las personas físicas que realizan actividades empresariales.

Debemos considerar por el catálogo de autorizaciones para disminuir el ingreso establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que todas ellas son gastos¹⁵³ o erogaciones¹⁵⁴ indispensables para el desarrollo de tal actividad empresarial; por lo que su especificación, sólo debe considerarse como una limitación para deducir otros gastos que bien pueden quedar comprendidos para el ejercicio de sus actividades y, al no estar referidos por ley, imposibilitan a las personas físicas con actividades empresariales, efectuar otras deducciones que como individuo pudiera llevar a cabo.

¹⁵³ Nos ajustamos al concepto de gastos reconocido por la Enciclopedia Jurídica Ormeba que indica: "Aceptación legal de gastos. Como inversiones generales de dinero en alguna cosa, se conoce generalmente a los gastos. El gasto siempre es un desembolso que se hace para la adquisición de una cosa o para la remuneración de un servicio, y ese desembolso se dirige, ora a la conservación, ornato o aumento de valor de un objeto material (ejemplo, las reparaciones en un edificio, o en un ajuar), ora al acrecentamiento o consolidación de una fuente de riqueza (v. gr. una industria, una explotación agrícola o pecuniaria), ora el provecho, utilidad o placer de una persona, sea ésta la misma que se impone el gasto a otra distinta (así, los gastos de alimentación, carrera, etc.)" Tomo XIII, Editorial Ancalo, Buenos Aires, 1969, pág. 78.

¹⁵⁴ Por erogación Kohler, Eric L., en su *Diccionario para contadores*, Limusa y Noriega Editores, México, 1995, considera tres acepciones, la segunda de ellas, es considerada como sinónimo de gasto como a continuación se verá. El término gasto y erogación para efectos de esta investigación son también sinónimos. El Diccionario para contadores expone:

"1. Incurrir en una obligación; el pago de dinero en efectivo, o la transferencia de bienes, con el objeto de adquirir una partida de activo o un servicio, o para liquidar una pérdida. Cuando la erogación no ha sido aún habilitada, asume la *base de acumulación*.

2. La cantidad de efectivo o de bienes que se entregan o habrán de entregarse en pago por un servicio prestado, o una partida de activo adquirida.

Una vez hecha la apreciación de que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no hay distinción entre las personas morales y las físicas, cuando éstas se dedican a la actividad empresarial, analizaremos de manera metodológica el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se refiere a las personas físicas, y que está especializado para señalar el tratamiento que debe darse a estos sujetos en materia de este impuesto directo.

Para la determinación del impuesto, se deben seguir dos operaciones distintas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Total de ingresos por actividades
empresariales
- Deducciones autorizadas.
= Resultado.
- Pérdidas.
= Base gravable.
x Tasa del artículo 10 de la LISR.
= Impuesto sobre la Renta.

Para Sergio Francisco de la Garza, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores constituirían una disminución de los ingresos de las personas físicas para determinar la base gravable.

Tomando en consideración lo dispuesto por el último párrafo del artículo 108-A el cálculo del impuesto de las personas físicas que realizan actividades empresariales es por ejercicio, debiendo hacer el cálculo de los pagos provisionales mensuales o trimestrales en los términos del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.¹⁵⁵

Sin embargo, tratándose de personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vías pública como vendedores ambulantes y que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas no industrializados, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo, pueden pagar el impuesto conforme al régimen de causantes menores.

3. Cualquier costo cuyos beneficios puedan extenderse más tiempo del periodo contable presente.”. pág. 216.

¹⁵⁵ El monto de los ingresos determina la obligación formal de presentar la declaración en la que se realiza el pago de forma mensual o trimestral. Cuando los ingresos de la persona física que realice actividades empresariales en el ejercicio inmediato anterior haya obtenido ingresos inferiores a \$4'000,000 de pesos presentarán su declaración en la que harán el pago provisional del impuesto de forma trimestral.

El artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que sujetos pueden ser considerados como pertenecientes al régimen simplificado, al señalar:

"ARTICULO 115.- La personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes y que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas no industrializados, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo, podrán optar por pagar el impuesto correspondiente a dicha actividad conforme al régimen de contribuyentes menores, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

I.- Que en el año de calendario anterior hubieran obtenido ingresos de los señalados en este Capítulo, que no hubieran excedido de diez veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año.

II.- Que la explotación de la negociación se efectúe exclusivamente por el contribuyente, sin que para dicho objeto tenga trabajador alguno.

III.- Que la negociación esté establecida en una superficie que no exceda de veinte metros cuadrados cuando el inmueble no sea propiedad del contribuyente o de cincuenta metros cuadrados cuando sea de su propiedad.

IV.- Que no tengan más de un establecimiento.

V.- Que los bienes se enajenen o los servicios se presten directamente al consumidor.

VI.- Que la actividad no se realice mediante asociación en participación.

Se podrán considerar contribuyentes menores por el año que inicien la realización de actividades empresariales, las personas que manifiesten estimar que en dicho año obtendrán ingresos de los comprendidos en este Capítulo que no excederán de las cantidades señaladas en la fracción I de este artículo, o bien que las autoridades fiscales les estimen ingresos que no excedan a las cantidades de referencia. Cuando en el año citado realicen operaciones por un período menor de doce meses, para determinar el monto de ingresos, se dividirá el manifestado o estimado entre el número de días que comprende el período y se multiplicará por 365 días. Dichas personas deberán declarar bajo protesta de decir verdad si obtienen ingresos diversos a los señalados en este Capítulo por los que tomaron el crédito general previsto en el artículo 141-B de esta Ley.

Los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán optar por ser contribuyentes menores siempre que la negociación reúna las condiciones señaladas en este artículo y los contribuyentes no realicen otras actividades empresariales.

Se podrá optar porque las sucesiones sean contribuyentes menores, solamente cuando el autor de la sucesión lo haya sido y ésta se encuentre en los supuestos señalados en este artículo.

Quienes anteriormente no reunieron las condiciones para ser contribuyentes menores no podrán optar por considerarse como tales aun cuando posteriormente sí la reúnan."

La Ley del Impuesto sobre la Renta no tiene establecida la forma de determinación y pago de el impuesto de estos sujetos. El artículo 137-C del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta es el ordenamiento que fija el impuesto de la siguiente forma:

"Artículo 137-C.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos de este artículo.

El impuesto se pagará mediante recaudación que podrá efectuar la persona física o moral que les enajene las mercancías con las que desarrollan su actividad empresarial, a petición del contribuyente. La recaudación será el 10% del monto total de las adquisiciones que efectúen, misma que deberá anotarse por separado en el comprobante respectivo y que tendrá el carácter de pago definitivo.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y manifestar que optan por pagar el impuesto sobre la renta conforme a lo dispuesto por este artículo.

II. Conservar la documentación comprobatoria de las compras que efectúen.

III. Mantener en su poder copia de la documentación comprobatoria de las compras de las mercancías que tengan para su venta al público.

Los contribuyentes que opten por pagar el impuesto sobre la renta en los términos de este artículo podrán cambiar su opción, en cuyo caso deberán presentar aviso ante las oficinas autorizadas. El aviso surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se presente.

Las personas físicas o morales que enajenen mercancías a contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo deberán enterar el impuesto que recauden dentro del mismo plazo en que deban efectuar sus propios pagos provisionales del impuesto sobre la renta, así como llevar en una cuenta especial el registro de dicho impuesto."

Consideramos conveniente destacar que la determinación del impuesto dirigido a los contribuyentes menores es inconstitucional por determinar todos sus elementos en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta fue omisa para establecer los elementos del impuesto y dejó a la autoridad fiscal imposibilitada para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos, porque al no establecerle el impuesto en Ley, la autoridad fiscal tiene limitado su poder soberano para hacer valer una determinación que carece del requisito formal indispensable para su ejercicio: el carácter legal de los impuestos en términos de lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹⁵⁶

Aún y cuando el reglamento establece como una opción para los causantes menores, cumplir con su obligación fiscal pagando el impuesto conforme a esta disposición reglamentaria, al considerarse todos los elementos del impuesto en este ordenamiento administrativo, estamos en presencia de un gravamen que carece de eficacia jurídica.

Por la forma en que los contribuyentes deben cumplir con la obligación principal de este impuesto *sui generis*, esto es, a través de terceros en su calidad de retenedores¹⁵⁷, podemos afirmar que estamos en presencia de un impuesto indirecto alternativo que grava el consumo de las personas, no su capacidad de riqueza y por tanto se desnaturaliza el objeto del Impuesto sobre la Renta.

¹⁵⁶ La exposición de motivos de la iniciativa de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales del Impuesto sobre la Renta al respecto estableció: "Por otra parte, se considera necesario eliminar el régimen de bases especiales de tributación y de limitar el de contribuyentes menores, únicamente a locatarios de mercados y vendedores ambulantes, ya que dichos esquemas generan grandes distorsiones en la economía y han sido utilizados como formas de elusión tributaria. Para estos efectos, se propone la creación de un esquema simplificado dentro del impuesto sobre la renta que permitirá a los contribuyentes que dejen de tributar conforme a los esquemas referidos, el cumplir adecuadamente con las disposiciones fiscales.

El régimen simplificado que se propone en esta Iniciativa permitirá que las personas físicas que realizan actividades empresariales, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran superado los 500 millones de pesos, así como para aquéllos que se encontraban en el régimen de bases especiales de tributación, cumplan con sus obligaciones sin que esto implique una carga administrativa o fiscal excesiva.

El esquema simplificado al que se ha hecho mención, consiste en determinar la base del impuesto a partir de la diferencia entre el total de las entradas y de las salidas en efectivo, bienes o servicios relacionados con la actividad empresarial. Este esquema, además de ser sencillo, estimula la reinversión de utilidades pues únicamente se estará obligado al pago del impuesto en los casos en que el contribuyente efectúe retiros de los fondos afectos a su actividad empresarial. Además, los contribuyentes que opten por tributar conforme a este esquema no tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales en el impuesto sobre la renta." Ver la Iniciativa de ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales. Poder Ejecutivo, noviembre de 1989, publicación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, págs. XX y XXI.

¹⁵⁷ Figura jurídica que los hace responsables solidarios del pago del impuesto. Para abundar más en este tema ver: De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit. pág. 497 y ss; Margain Manaotou, Emilio. Op. cit., pág. 279 y ss; Micheli, Gian Antonio. Op. cit., pág. 113 y ss. Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*,

Aunado a lo anterior, debemos considerar que el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece la posibilidad de hacer deducciones sino hasta en tanto se deje de hacer uso de la opción establecida por dicho ordenamiento, considerándose la retención como pago definitivo.

Por otra parte, tratándose de la Sección II, del Capítulo VI del Título IV, referida al régimen simplificado de las personas físicas que realizan actividades empresariales, ya hemos mencionado que son sujetos de este régimen aquellas personas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas, autotransporte de carga o de pasajeros y aquellas que tributen conforme a la Sección I (régimen general) con ingresos inferiores a un millón de pesos en el ejercicio inmediato anterior que deseen optar por calcular el impuesto conforme a esta Sección II.

El artículo 119-A señala que no se podrá optar por pagar el impuesto conforme al régimen simplificado cuando en el año anterior obtuvieron más de 25% de ingresos derivados de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, limitados a la actividad empresarial de la persona física.

En el caso de que las actividades empresariales sean desarrolladas mediante un contrato de asociación en participación, es indispensable que las partes satisfagan los requisitos establecidos por el artículo 119-A para ser considerados sujetos de este régimen y poder así, tributar conforme a la Sección II del Título VI.

Ya mencionamos que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se estableció este régimen en el que el artículo 119-D establecía las deducciones autorizadas denominadas como salidas. En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997, el artículo 119-E establece los siguientes conceptos deducibles:

“Artículo 119-E.- Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, podrán restar de las entradas a que se refiere el artículo anterior, las salidas en efectivo, en bienes o servicios efectuados en el ejercicio, que a continuación se señalan:

I.- Las devoluciones que se reciban y los descuentos y bonificaciones que se hagan.

II.- Las adquisiciones de mercancías, de materias primas y productos semiterminados o terminados que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre las mismas.

III.- Los gastos.

IV.- Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición, cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.

V.- La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito, distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el Título III de esta Ley.

VI.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.

VII.- El pago de préstamos concedidos al contribuyente.

VIII.- Los intereses pagados, sin ajuste alguno.

IX.- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.

X.- Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

XI.- El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.

XII.- Los pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por tres trabajadores o familiares que efectivamente les presten sus servicios con el único requisito de registrar el nombre y el monto del pago, siempre que cada uno de éstos no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando la deducción se efectúe respecto de familiares del contribuyente, no se presumirá la existencia de relación laboral entre los mismos.

Lo previsto en esta fracción no será aplicable a las personas físicas que hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos superiores a NS466,388.00, así como a las mencionadas en el artículo 119-C de esta Ley.

XIII.- Los pagos por el crédito al salario a que se refieren los artículos 80-B y 81 de esta Ley.

XIV.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente que serían deducibles en los términos de esta Ley.

Los conceptos anteriores sólo se considerarán salidas hasta que sean efectivamente erogados. Sólo se entenderán efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas bancarias, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Únicamente se podrán considerar como salidas aquéllas que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 136 de este ordenamiento. En ningún caso serán salidas los conceptos no deducibles señalados en el artículo 137 de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, en los casos en que los artículos señalados hagan mención a deducciones o ingresos, se entenderá que éstos se refieren a salidas o entradas, respectivamente."

Contrario a los regímenes especiales de tributación establecidos para las personas físicas que realizan actividades empresariales, la Sección III del Capítulo VI del Título IV, establece el que deberán utilizar las personas físicas que realicen operaciones exclusivamente con el público en general.

Para el cálculo del impuesto de estas personas físicas sólo se aplica el 2.5% sobre el total de los ingresos que obtengan por su actividad empresarial sin deducción alguna. En estos casos el principio de proporcionalidad se ve lesionado porque la Ley del Impuesto sobre la Renta trata de manera desigual a contribuyentes que desarrollan las mismas actividades (las empresariales), siendo la única forma de distinguirlos la de desarrollar sus actividades exclusivamente ante el público en general.

Consideramos que el Estado le dio forma a este nuevo régimen de tributación para hacer lícita una actividad que en principio ha carecido de los mecanismos jurídicos adecuados para regularla en nuestra sociedad: los vendedores ambulantes. México desde su formación como Imperio Azteca ha hecho del comercio su forma de vida. El comercio subterráneo o informal como suele llamarse genera más empleos que el comercio formal que paga sus impuestos por ser un grupo de contribuyentes cautivos para la autoridad fiscal. En el caso del comercio ambulante la autoridad fiscal no está preparada para saber el tipo y número de comerciantes que generan importantes ingresos para estos sujetos que no contribuyente para el gasto público.¹⁵⁸

¹⁵⁸ Respecto a la organización social y económica fiscal de los aztecas ver: Bonfil Batalla Guillermo, Op. cit., pág. 234; Díaz del Castillo, Bernal. *Historia verdadera de la conquista de la Nueva España*, Editorial Patria, México, 1983., pág. 278 y ss; Gibson, Charles. *Los aztecas bajo el dominio español (1519-1810)*, 11a. ed., Siglo XXI Editores, México, 1991, págs. 76 y ss; Haring, C. H. *El imperio español en América*, Alianza Editorial Mexicana, México, 1990, págs. 118 y ss; Katz, Friedrich, *Situación social y económica de los aztecas durante los siglos XV y XVI*, Editorial Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, México, 1994, pág. 118 y ss; Lopetegui, León y Felix Zubillaga, *Historia de la iglesia en la América española desde el descubrimiento hasta comienzos del siglo XIX. México-América Central-Antillas*, Editorial biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1965, págs. 175 y ss; Miranda, José. *El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI*, Editorial El Colegio de México, México, 1952, págs. 176 y ss.

Por ello, y con la finalidad de alentar el cumplimiento voluntario de los impuestos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público implementó este nuevo régimen de tributación que invariablemente incluyó a los sujetos que tributaban en la Sección I del Capítulo VI del Título IV, y que sin lugar a dudas no tuvo el resultado deseado de incorporar al régimen informal.

Las razones son obvias, México no ha preparado ningún sistema alternativo que convenga a los comerciantes ambulantes de los beneficios de que serían objeto con su inclusión al padrón de contribuyentes. La desgastada imagen del gobierno como rector de la economía que beneficia los intereses de grupos económicamente estables en perjuicio de los sectores populares ha influido en la proliferación de un gran número de comerciantes que prefieren obtener sus ingresos desgravados en perjuicio de la colectividad por la imposibilidad gubernamental de satisfacer las necesidades primarias del más amplio sector de la población.

8.3.7. Ingresos por dividendos.

Los dividendos representan un claro ejemplo de la confusión que la Ley del Impuesto sobre la Renta hace sobre el hecho generador y la base gravable. Los ingresos provenientes de dividendos son los siguientes en términos del artículo 120 es la ley de la materia:

"Artículo 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

I.- La ganancia distribuida por personas morales residentes en México en favor de sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por las sociedades cooperativas de producción a sus miembros. Cuando la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o de entrega de acciones de la misma persona o cuando se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma persona dentro de los 30 días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos de la fracción II de este artículo.

No se consideran ingresos por utilidades distribuidas los rendimientos de las obligaciones convertibles en acciones.

II.- En el caso de liquidación o de reducción de capital de personas morales, la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando dicho reembolso sea mayor.

Para determinar el capital de aportación actualizado las personas morales llevarán una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital, las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas, así como con la restitución de préstamos otorgados a socios o accionistas, que se hubieran considerado ingresos por utilidades distribuidas en los términos de la fracción IV de este artículo y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen. Para los efectos de este párrafo no se incluirá como capital de aportación el correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral, ni el proveniente de reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital de las personas que los distribuyan realizadas dentro de los treinta días siguientes a su distribución.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación a que se refiere esta fracción siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en caso de que subsista, y de las escindidas sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas de esta última.

El saldo de la cuenta de aportación únicamente se podrá transmitir a otra sociedad mediante fusión o escisión. En el caso de fusión, no se tomará en cuenta el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas, en la proporción en que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión, representen respecto del total de sus acciones. En el caso de escisión, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en que se divida el capital con motivo de la escisión.

III.- Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las participaciones en la utilidad que se pagan a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito, excepto las que corresponden a los trabajadores en los términos de la legislación laboral.

IV.- Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.

b) Que se pacte plazo menor de un año.

c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales la persona que aparezca como titular de las mismas."

El hecho generador en el impuesto sobre dividendos está reconocido en la Ley del Impuesto sobre la Renta en una cantidad de dinero susceptible de ser mensurable generadas por una persona moral y que son distribuidas a las personas físicas.

La materialidad del hecho generador impide la participación directa de las personas físicas en la determinación y cálculo del impuesto; son las personas morales las que tienen la obligación de fijar la base del impuesto en base a las actividades que desarrollan con la relación directa que tienen con el capital de la sociedad que distribuye los dividendos.

Los ingresos por dividendos no tienen deducciones autorizadas en virtud de que su mecánica permite suponer que éstas fueron aplicadas al momento de que se calcula la utilidad generada por la persona moral.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales residentes en México que obtengan las personas físicas no son ingresos acumulables. Sin embargo si la persona física los decidiera acumular a sus demás ingresos deberán multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.515 y acreditar el 34% de los ingresos sobre el ingreso acumulable. Luego entonces, no existe progresividad en el cálculo del impuesto sobre la renta en los dividendos percibidos por las personas físicas, porque todos estos ingresos están gravados a la misma tasa que se aplica a las personas morales.

La base gravable se obtiene de la actualización del capital de aportación disminuido por la disminución o reembolso de capital, operaciones que sólo puede realizar la persona moral quien es la que tiene la información contable para calcular el impuesto.

La Suprema Corte de Justicia mexicana ha establecido criterios aislados respecto de las deducciones sin entrar al estudio de fondo de lo que debe quedar comprendido en dicho concepto, y sin embargo, estableció el criterio para considerar en materia de impuestos directos, que los dividendos que entreguen a los socios aún y cuando la ley autoriza a considerarlos como tales, los que se distribuyan parcialmente no deben ser considerados por el contribuyente, persona física, como elemento para disminuir su ingreso gravable, en virtud de que se trata de cantidades distribuidas con anterioridad al término del ejercicio fiscal, y por tanto, no se ajustan a la regla de deducibilidad establecida por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como se expresa en la tesis que indica:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DIVIDENDOS NO DEDUCIBLES.- En los términos del artículo 22 fracción IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1983, sólo son deducibles los dividendos que se entreguen a los socios en un ejercicio completo; consecuentemente, no deben estimarse deducibles las cantidades que bajo ese concepto se distribuyan antes de concluir el ejercicio, ya que conforme a lo dispuesto por los artículos 10, 12, 18, 19 y 152 fracción II del ordenamiento legal antes mencionado, el dividendo sólo puede ser consecuencia de un ejercicio terminado en el que se ha obtenido la utilidad fiscal y se ha cubierto el impuesto.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 1733/87. Operadora Interamericana de Hoteles, S.A. de C.V. 19 de enero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Alvaro Tovilla León.

Amparo directo 237/88. Compañía Mantequera de Torreón, S.A. de C.V. 15 de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo directo 653/88. Centro Agroindustrial, S.A. de C.V. 27 de abril de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Atzimba Martínez Nolasco.

Amparo directo 1313/88. Rohm And Haas México, S.A. de C.V. 16 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Atzimba Martínez Nolasco.

Amparo directo 1403/87. Bufete Inmobiliario y de Construcción, S.A. 11 de noviembre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Atzimba Martínez Nolasco.

APENDICE. SEMANARIO JUDICIAL. OCTAVA EPOCA. TOMO VIII. OCTUBRE 1991. TRIBUNALES COLEGIADOS. PAG. 96.

APENDICE. GACETA DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. No. 46. OCTUBRE 1991. PAG. 48.

Sin embargo se emitió un criterio por la propia Suprema Corte de Justicia que es completamente contrario al expresado con anterioridad por el que se indica que los dividendos distribuidos a los socios personas físicas, si son deducibles, aplicando una interpretación a la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta que especifica que a partir de 1983, podrán hacerse deducibles los dividendos distribuidos por ejercicios completos, en tanto que los anteriores a esa fecha, no importa el momento en que se apliquen la distribución de los dividendos, será considerado en todo momento como conceptos deducibles, como se desprende de la siguiente tesis:

RENDA. DIVIDENDOS O UTILIDADES PAGADOS DURANTE EL EJERCICIO SON DEDUCIBLES DEL PAGO DEL IMPUESTO, INDEPENDIEMENTE DE LA FECHA EN QUE SE HUBIERAN GENERADO (ARTICULO 22, FRACCION IX, DE LA LEY DE LA MATERIA VIGENTE EN 1983).- El artículo 22, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el año de 1983, que dispone: "Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes... IX. Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente..." no distinguía que tales dividendos o utilidades fueran aquéllos que hubieran sido distribuidos al final del ejercicio, sino que establecía que eran deducibles siempre que hubieran sido distribuidos "en el ejercicio" por el contribuyente, sin aludir a la fecha en que se hubieran generado. Corroboró lo anterior el hecho de que en la reforma que sufrió el artículo en comento, en el año de 1984, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1983, se dispuso que: "Artículo 22. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes... IX. Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente, incluyendo los demás conceptos que de conformidad con esta ley se consideran dividendos, correspondientes a ejercicios anteriores, sin que para estos últimos sean aplicables los requisitos que para la deducibilidad de los primeros establece esta Ley", de donde se concluye que sólo a partir de 1984, el legislador determinó que los dividendos deducibles son aquellos que corresponden a ejercicios anteriores; en tanto que en 1983 eran deducibles los dividendos pagados durante el ejercicio, independientemente de la fecha en que se hubieran generado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 1682/86. Empacadora Mar, S.A. de C.V. 13 de mayo de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

Amparo directo 426/87. Conservas La Torre, S.A. 22 de junio de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: María Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Marcos García José.

Amparo directo 1306/87. Laboratorios Senosiain, S.A. 27 de enero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María del Consuelo Núñez de González.

Amparo directo 1332/87. Compañía Occidental Mexicana, S.A. 25 de febrero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Miguel Angel Cruz Hernández.

Amparo directo 186/88. Grupo Primex, S.A. de C.V. 14 de abril de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Miguel Angel Cruz Hernández.

APENDICE. INFORME 1988. TERCERA PARTE. TRIBUNALES COLEGIADOS. PAG. 90-4.

APENDICE. GACETA DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION No. 7 AGOSTO 1988. PAG. 21.

La Suprema Corte de Justicia ha sido omisa en sustentar un criterio que sirva a la autoridad y a los particulares, para delimitar los alcances de las deducciones. Las jurisprudencias transcritas hacen referencia a un concepto que sin ser un gasto para la persona física, en el sentido estricto de la palabra, porque está referido a los dividendos que ésta obtiene con motivo de la utilidades generadas por acciones en una persona moral. En realidad el gasto tampoco lo realiza la persona moral, porque sólo distribuye la utilidad generada por las operaciones de la sociedad entre los socios. Es un concepto de ingresos que el legislador permitió considerar como deducibles para las personas morales, siendo completamente omiso en cuanto a los efectos que se producirían a la persona física.

El desapego que tiene el Impuesto Sobre la Renta a la naturaleza de gravar a las personas en lo individual para gravarlas en lo general por las operaciones comerciales que realicen y que generan el ingreso, aunado con los pocos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de deducciones, ha generado un impuesto directo inequitativo porque la naturaleza de las operaciones mercantiles de las personas, no se relacionan con cada individuo, porque cada sujeto es distinto en lo individual y en esa forma, la Ley del Impuesto Sobre la Renta debería gravar su capacidad de generación de riqueza.

Consideramos que este capítulo debe reubicarse en la Ley del Impuesto sobre la Renta a efecto de que forme parte del Título II "De las Personas Morales" porque grava la actividad realizada por estos sujetos pasivos del impuesto. La intervención de las personas físicas es circunstancial porque en la relación jurídica tributaria el texto de Ley sólo establece cargas para las personas morales.

8.3.8. Ingresos por intereses.

Los ingresos que las personas físicas obtienen por intereses no tienen, al igual que los dividendos o utilidades que perciban, deducciones autorizadas.

Tratándose de este tipo de ingresos, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece dos tipos de tasas para gravar las diversas clases de intereses percibidos por las personas físicas.

Se aplica la tasa del 20% sobre los primeros 10 primeros puntos porcentuales sobre los intereses pagados cuando provengan de cualquier clase de bonos u obligaciones que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos y otros créditos a cargos de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado o de organizaciones auxiliares del crédito.

Se aplica la tasa del 15% sobre los intereses que se paguen cuando los créditos, deudas u operaciones de los cuales deriven estén denominados en unidades de inversión, excepto los provenientes de la enajenación de títulos de crédito que se coloquen entre el gran público inversionista, que se gravarán al 20% sobre los 10 primeros puntos porcentuales, salvo que se encuentren denominados en unidades de inversión y se enajenen con intervención de instituciones de crédito o casas de bolsa, en cuyo caso la tasa será del 15% que se aplica sobre los intereses que se paguen, en los términos de lo establecido por el artículo 126 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es el propio artículo 126 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el que establece que los intereses no tienen autorizadas deducciones al establecer en el antepenúltimo párrafo:

"Las retenciones que se hagan en los términos de este artículo serán sobre el total de los intereses a que se refieren sus fracciones, sin deducción alguna, y tendrán el carácter de pago definitivo."

Para el caso de personas morales y de personas físicas que realicen actividades empresariales los pagos que realicen tendrán el carácter de pagos provisionales en los términos del penúltimo párrafo artículo en comento.

Se estima conveniente hacer la observación que este capítulo del Título IV está referido a las operaciones mercantiles que se llevan a cabo con instituciones financieras porque los artículos 133 y 134 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen el concepto y el tratamiento que debe darse a los sujetos pasivos del impuesto que obtienen intereses o ganancia cambiaria de personas distintas a las instituciones financieras.

Consecuentemente, estimamos que debe plantearse la posibilidad de ubicar en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta este tipo de ingresos, porque finalmente, la persona física que percibe los ingresos derivados de los intereses en los términos del Capítulo VIII del Título IV, ya se encuentran libres de impuestos, debido a que las personas morales que los otorgan son responsables solidarias, vía retención, del pago de este impuesto.

8.3.9. Ingresos por la obtención de premios.

No existen deducciones autorizadas por los ingresos derivados de la obtención de premios provenientes de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta lo expresa de la siguiente forma en el artículo 130:

"Artículo 130.- El impuesto por los ingresos derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos, se calculará aplicando la tasa del 21% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna. La tasa a que se refiere este párrafo será del 15%, en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos a que se refiere este párrafo, a una tasa del 6%.

El impuesto por los ingresos derivados de juegos con apuestas se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

El impuesto que resulte conforme a este artículo, será retenido por las personas que hagan los pagos, salvo en los casos señalados en el sexto párrafo del artículo 74 de esta Ley, y se considerará como pago definitivo."¹⁵⁹

Este impuesto no se acumula a los demás ingresos que obtienen las personas físicas y se considera la retención que efectúa la persona que paga el impuesto como pago definitivo en los términos especificados por el propio artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es conveniente mencionar que el artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta fue reformado en diciembre de 1996 para efectos de coordinación fiscal. La Ley vigente hasta el año de 1996 fijaba la base y tasa del impuesto de la siguiente manera:

"Artículo 130.- El impuesto por los ingresos derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos se calculará sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, aplicando el 8% para los premios con valor de N\$1.01 a \$8.00 y el 15% para los premios con valor de \$8.01 en adelante.

¹⁵⁹ El texto destacado es nuestro.

El impuesto por los ingresos derivados de juegos con apuestas se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

El impuesto que resulte conforme a este artículo, será retenido por las personas que hagan los pagos, salvo en los casos señalados en el antepenúltimo párrafo del artículo 74¹⁶⁰ de esta Ley, y se considerará como pago definitivo.”

La tasa del impuesto se incrementó de 15% a 21% aplicado al valor del premio dejando de ser parámetro de base gravable el valor del boleto o billete entero que en lo particular nos parece un acierto, porque lo que se debe gravar es el ingreso que obtiene el sujeto pasivo de la suerte o buena fortuna, al momento en que se ve incrementado su patrimonio.

Sin embargo nos parece que en un afán de establecer mecanismos de control a la incipiente coordinación fiscal que se ha tratado de implementar en nuestro país, los Estados se encuentran restringidos a establecer el impuesto local sobre rifas y sorteos o similares a una tasa máxima del 6%.

La voluntad soberana que tienen los Estados de gravar los juegos con apuestas, rifas o sorteos continúa siendo un fenómeno de acuerdo político entre el Centro y las Entidades Federativas.

La Ley de Coordinación Fiscal fue modificada en el año de 1996 a efecto de que no se incluyeran dentro de la recaudación federal participable el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 130 y 158 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta situación se traduce en la imposibilidad de las Entidades Federativas de obtener participación en el caso de que no cobren este impuesto porque el porcentaje que exceda del 15% y hasta el 21%, es decir el 6% que tienen derecho a cobrar a los habitantes que residan en sus respectivas jurisdicciones, no formarán parte de del fondo general de participaciones a que hace referencia el artículo 2o. de la citada Ley de Coordinación Fiscal.¹⁶¹

¹⁶⁰ Es una exención que se concede a las Sociedades de Inversión de Renta Fija integradas por personas morales exclusivamente y a las Asociaciones Políticas.

¹⁶¹ El cuarto párrafo del artículo 2o. de la Ley del Coordinación Fiscal establece: “Tampoco se incluirán en la recaudación federal participable, los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de estos impuestos; la parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las entidades en los términos del artículo 3o.-A de esta Ley, ni el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 130 y 158 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”.

8.3.10. Otros ingresos.

Los ingresos que obtengan las personas físicas distintos a los señalados en los diferentes Capítulos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán ser gravados en los términos del Capítulo X de este ordenamiento. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 132 de la ley en cita, se considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio, salvo en el caso de los ingresos percibidos conforme al párrafo noveno del artículo 74¹⁶², en este caso, los ingresos se tienen por percibidos en el ejercicio fiscal en el que la sociedad o fideicomiso los acumularía si estuviera gravada conforme al título II de este ordenamiento jurídico (aplicable a personas morales).

Para la Ley del Impuesto sobre la Renta son ingresos gravables distintos a los mencionados por los otros Capítulos que corresponde a las personas físicas los siguientes:

"Artículo 133.- Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

I.- El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.

II.- La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de préstamos, en los siguientes casos:

a) Los distintos a los señalados en el Capítulo VIII de esta Ley.

b) Los que provengan de los títulos a que se refiere la fracción XXI del artículo 77¹⁶³ de esta Ley por los que no se esté exceptuado del pago del impuesto.

c) Los provenientes de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 125 de esta Ley¹⁶⁴, cuya adquisición o enajenación se efectúe con personas distintas a instituciones de crédito o casas de bolsa.

III.- Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.

¹⁶² El párrafo noveno del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta habla de los ingresos acumulables de las personas físicas en la proporción de los ingresos acumulables de sociedades o fideicomisos ubicados o residentes en paraísos fiscales.

¹⁶³ La fracción XXI del artículo 77 se refiere a ingresos provenientes de inversiones realizadas en valores emitidos por el gobierno federal.

¹⁶⁴ Al efecto, ver el desarrollo de la parte relativa al cálculo del impuesto por la obtención de ingresos derivados de intereses en la presente investigación.

IV.- Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de los dividendos o utilidades a que se refiere la fracción V de este artículo.

V.- Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero. En el caso de reducción de capital o de liquidación de sociedades residentes en el extranjero, el ingreso se determinará restando al monto del reembolso por acción, el costo comprobado de adquisición de la acción actualizado por el período comprendido desde el mes de adquisición hasta aquél en que se pague el reembolso. En estos casos será aplicable en lo conducente el artículo 6o. de esta Ley.

VI.- Los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.

VII.- Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.

VIII.- Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.

IX.- Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.

X.- La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 70.

XI.- Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.

XII.- Las cantidades acumulables en los términos de la fracción II del artículo 165 de esta Ley.

XIII.- Las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.

XIV.- Los provenientes de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 7o.D de esta Ley. Para estos efectos de estará a lo dispuesto en el artículo 135-A de esta Ley."

La Ley del Impuesto sobre la Renta hace una distinción entre el resto de los ingresos que son susceptibles de ser percibidos por las personas físicas, otorgándoles tres tipos de regímenes fiscales. Por un lado los ingresos percibidos por intereses y la ganancia cambiaria pagados por las personas morales (excepto las instituciones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado o de organizaciones auxiliares del crédito que tienen su régimen especial de tributación establecido por el Capítulo VIII del Título IV); por otra parte, los ingresos percibidos de operaciones financieras derivadas, y finalmente, los demás ingresos descritos por el artículo 133 de este ordenamiento.

Respecto del artículo 134, precisa los ingresos de las personas físicas que deben ser considerados intereses y qué se entiende por ganancia cambiaria; el artículo 134-A por su parte, ordena que se deben efectuar dos pagos provisionales semestrales a cuenta del impuesto anual, excepto cuando se trata de depósitos efectuados en el extranjero o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero; la base del impuesto está constituida por el total de los ingresos acumulables obtenidos en el semestre aplicando la tarifa del artículo 80, pudiendo acreditar contra el impuesto a su cargo las retenciones efectuadas correspondientes al mismo período. El porcentaje que deben retener las personas morales es del 35% sobre el monto de los intereses y la ganancia cambiaria acumulables. Para el caso de los intereses, la Ley del Impuesto sobre la Renta no autoriza la disminución del ingreso a través de la aplicación de deducciones.

Tratándose de las operaciones financieras derivadas, la determinación de la base se obtiene siguiendo los procedimientos referidos por los artículos 70.-A y 18-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las instituciones que participen en operaciones financieras derivadas o las que efectúen los pagos de los intereses generados por dichas operaciones, deberán retener como pago provisional el 15% sobre el ingreso o ganancia acumulable que resulte.

Los pagos provisionales se harán trimestralmente y la tarifa aplicable para el cálculo del impuesto a cargo será la contenida en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta con la posibilidad de acreditar el impuesto retenido por la institución financiera o persona que realice la retención del impuesto.

Las ganancias obtenidas por el sujeto pasivo deberán acumularse en la declaración anual, y sólo podrán ser reducidas con pérdidas generadas por las mismas operaciones hasta por el importe de las ganancias.

Por otra parte, tratándose de los demás ingresos establecidos por el artículo 133 consideramos que éstos son los únicos ingresos que deberá considerar la autoridad para gravar de los sujetos pasivos en estricto respeto a la garantía de legalidad establecida en los artículos 16 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Consideramos errado el criterio del Instituto Nacional de Capacitación Fiscal cuando establece:

"Sin embargo, es importante recalcar en esta parte que primer párrafo del Artículo 133 establece que "se entiende que, OTROS, en los términos de este capítulo, los siguientes". Estas dos palabras, "entre otros" implican que no necesariamente la lista que a continuación se indica es limitativa sino sólo enunciativa de algunos de los conceptos no comprendidos en anteriores capítulos de la Ley".¹⁶⁵

El presupuesto de hecho es la descripción en la norma jurídica de las circunstancias que el legislador toma en cuenta para gravar a los sujetos pasivos de la relación tributaria; en estricto respeto al principio de legalidad, toda circunstancia susceptible de ser gravada debe estar referida en el presupuesto de hecho so pena de no poder ser requerida; porque en el caso de que la autoridad fiscal procediera su cobro, adolecería de inconstitucionalidad por no estar expresada en el texto de Ley.¹⁶⁶

El artículo 135 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la forma de gravar los demás ingresos de las personas físicas. Para ello, establece que se aplicará la tarifa del artículo 80 considerando el monto de sus ingresos y la periodicidad en que los perciben.¹⁶⁷; debiendo cubrir como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso percibido sin deducción alguna.

¹⁶⁵ Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. *Manual de autoestudio, Legislación Fiscal, Módulo II*, Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1995, pág. 138.

¹⁶⁶ Ver desarrollo del concepto de hecho generador en el Capítulo II de la presente investigación.

¹⁶⁷ De acuerdo con la periodicidad en la percepción de este tipo de ingresos, el sujeto pasivo puede presentar su declaración pagando el impuesto dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se obtuvo el ingreso; tratándose de ingresos periódicos la declaración será mensual y deberá presentarse a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago.

La periodicidad no deja de ser un elemento subjetivo de difícil materialización práctica, por lo que estimamos más conveniente establecer que la obligación de pagar el impuesto deberá producirse conforme se presente el hecho generador del mismo, esto es, atendiendo al caso concreto, porque puede existir un ingreso periódico que perciba la persona física cada tres meses y no por ello, se debe pensar razonadamente que tiene la obligación de presentar declaraciones mensuales para realizar el pago del impuesto.

8.3.11. Declaración anual

El capítulo XI, del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece los requisitos que deben satisfacer las deducciones para que las personas físicas puedan utilizar para reducir su ingreso, cuando tengan ingresos distintos de los señalados en los otros capítulos de este título en la ley. A continuación, transcribimos el artículo íntegro:

"Art. 136.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I.- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.

II.- Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 138 y cuando se celebren contratos de arrendamiento financiero conforme al artículo 48 de esta Ley.

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

IV.- Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio, y que en el caso de contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a cuatrocientos mil nuevos pesos, efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente los pagos en efectivo cuyo monto exceda de dos mil nuevos pesos, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos a que se refiere esta fracción cuando las mismas se efectúen en poblaciones sin servicios bancarios en zonas rurales.

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

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

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

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

VII.- Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 58 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del capítulo I del Título IV se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 58 de esta Ley.

VIII.- Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

IX.- Que al realizar las operaciones correspondientes, o a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos para cada deducción en particular establece esta Ley. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

X.- Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de los señalados en los Capítulos II y III de este Título o de la fracción XXX del artículo 77 de esta Ley, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 16 y a quienes paguen el impuesto sobre la renta en los términos del Título II-A o de la Sección II del Capítulo VI de este Título, sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio que se trate. Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I de este Título, se podrán deducir cuando hayan sido erogados a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del citado ejercicio. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Por lo que hace a los intereses pagados en los años anteriores a aquél en que se inicie la explotación de los bienes dados en arrendamiento, éstos se podrán deducir, procediendo como sigue:

Se sumarán los intereses pagados de cada mes del ejercicio correspondientes a cada uno de los ejercicios improductivos restándoles el componente inflacionario a que se refiere el artículo 7º-B, fracción II de esta Ley. La suma obtenida para cada ejercicio improductivo se actualizará con el factor de actualización correspondiente desde el último mes de la primera mitad del ejercicio de que se trate hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que empiecen a producir ingresos el bien o los bienes de que se trate.

Los intereses actualizados para cada uno de los ejercicios, calculados conforme al párrafo anterior, se sumarán y el resultado así obtenido se dividirá entre el número de años improductivos. El cociente que se obtenga se adicionará a los intereses a cargo en cada uno de los años productivos, calculados conforme al artículo 7º-B fracción II de esta Ley, y el resultado así obtenido será el monto de intereses deducibles en el ejercicio de que se trate.

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

XI.- Que tratándose de las deducciones que autoriza el Capítulo II, su importe no exceda del monto de los ingresos obtenidos a que se refiere el mencionado Capítulo.

XII.- Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de esta Ley, el contribuyente obtenga de la persona que percibe el ingreso una declaración escrita en la que manifieste bajo protesta de decir verdad que se trata de una obra de su creación, se cumpla con los demás requisitos que señala la fracción antes citada, el comprobante de la erogación respectiva contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la XXX del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta" y el contribuyente proporcione la información por los pagos a que se refiere esta fracción en los términos de la fracción VIII del artículo 112 o VII del artículo 119-I de esta Ley, según corresponda.

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

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

XV.- Que en el caso de adquisición de bienes de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. El importe de los bienes e inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

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

XVI.- Que tratándose de pérdidas por créditos incobrables, correspondan a créditos que se consideren ingreso en los términos de esta Ley y siempre que se deduzcan cuando se haya consumado el plazo de prescripción que corresponda, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro. Si se llegare a recuperar total o parcialmente alguno de estos créditos, la cantidad percibida se acumulará a los resultados del año de calendario en que se reciba el pago.

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

El monto de la pérdida cambiaria que será deducible en los términos del párrafo anterior, se determinará de conformidad con lo previsto en el artículo 7º-B de esta Ley.

XVIII.- Derogado.

XIX.- Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria.

Los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios por enajenación de bienes, no podrán deducir los pagos cuando éstos se hayan hecho por la adquisición de esos mismos bienes y no se haya trasladado dicho impuesto en forma expresa y por separado en los comprobantes. Tratándose de pagos por la prestación de servicios por los que se cause el impuesto especial sobre producción y servicios, éstos no serán deducibles cuando se haya trasladado en forma expresa y por separado el mencionado impuesto.

XX.- Para los efectos del Capítulo VI será aplicable lo previsto en las fracciones III, VIII, XI, XIII y XXIII del artículo 24 de esta Ley."

De los requisitos transcritos con anterioridad, no se desprende que estén referidos a los obligados del impuesto atendiendo a su persona. Las deducciones contenidas en dicho precepto jurídico están referidas a las actividades que realice el contribuyente, sin importarle a la norma, las condiciones específicas que se puedan presentar al sujeto que participa en la formación de riqueza, con motivo de su desarrollo, para la generación del ingreso.

En todo el contenido del artículo 136 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se perciben requisitos que deben ser satisfechos por el sujeto pasivo para considerar los conceptos deducibles autorizados en las operaciones realizadas por las personas físicas. En una estricta interpretación jurídica, debemos considerar que el solo hecho de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establezca un catálogo de deducciones, ya hace de la legislación un ordenamiento rígido que obliga al contribuyente a adecuarse a la norma jurídica. Sin embargo, la norma impositiva establece candados adicionales para hacer únicamente deducibles los conceptos autorizados por la misma, cuando reúnan los requisitos adicionales descritos en la propia ley.

Por ejemplo, el artículo 136, fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permite a la persona física deducir las inversiones autorizadas por la norma; pero no son un concepto deducible todas las inversiones, sólo lo serán, aquéllas que reúnan los requisitos establecidos por el artículo 138, y con la limitación al valor pactado del bien, tratándose de arrendamiento financiero en los términos de lo dispuesto por el artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De esta forma, la norma tributaria cierra las puertas a los conceptos que pueden ser deducibles por la persona física, volviendo a hacer distinciones a operaciones comerciales que son desarrolladas, y que, al no reunir las características establecidas por el precepto jurídico, producen una inequidad entre los sujetos que intervienen en los actos de comercio que generan el ingreso.

Los avances de la informática nos han demostrado en repetidas ocasiones que los equipos de cómputo, por el desarrollo acelerado de su tecnología, tienden a depreciarse comercialmente en pocos meses. Evidentemente, cada persona requiere de la utilización del equipo de cómputo atendiendo a sus necesidades individuales; un ingeniero en sistemas utilizará el equipo de cómputo como una forma de desarrollo profesional e individual mucho más importante que un abogado, que en inversión, requiere mucho menos recursos y que podrá razonablemente aplicar las deducciones autorizadas por ley para este tipo de inversiones.

En el primer caso, el ingeniero en sistemas generalmente requiere de un equipo de cómputo que constantemente está en evolución, en muchos casos requiere hacer importantes inversiones en varias ocasiones al año, inversiones que podrán hacer deducibles en el mismo ejercicio en que se efectuaron porque en el transcurso de ese mismo ejercicio serán seguramente desechadas con la adquisición de nuevo equipo.

En el caso del abogado, un equipo de cómputo bien le puede ser de utilidad por los tres años y un tercio en que puede hacer deducible la inversión de acuerdo con la ley de la materia, y aún le puede ser útil quizá por un periodo mayor de acuerdo con la utilidad que le proporcionen esos bienes.

La Ley del Impuesto sobre la Renta al no hacer distinción entre los sujetos obligados al pago del impuesto, provoca una inequidad entre las personas morales y las personas físicas al fijar el porcentaje de deducción de los bienes afectos a las inversiones. En efecto, en Resolución Miscelánea existe la posibilidad de que las personas morales que se dediquen a la construcción, operación y mantenimiento de las obras públicas puedan ejercer la deducción inmediata de sus inversiones.¹⁶⁸

¹⁶⁸ La Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el año de 1997, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de marzo de 1997, establece la posibilidad de ejercer la deducción inmediata sólo en el caso de concesiones, autorizaciones o permisos para la construcción, operación y mantenimiento de las obras públicas, como a continuación de indica:

“3.7.17. Los contribuyentes que obtengan concesiones, autorizaciones o permisos para la construcción, operación y mantenimiento de las obras públicas, que se señalan en el Anexo 9 de la presente Resolución, en las que las construcciones o instalaciones realizadas con fondos del titular de la concesión, autorización o permiso, al término del mismo se reviertan en favor de la Federación, entidad federativa o municipio que lo hubiere otorgado, podrán optar por deducir las inversiones que efectúen en bienes de activo fijo para la explotación de las obras conforme a los porcentajes establecidos en los artículos 44 o 45 de la Ley del ISR, o bien, en los porcentajes que correspondan de acuerdo al número de años por el que se haya otorgado la concesión, autorización o permiso, en los términos establecidos en la Tabla No. 1 del mencionado Anexo 9 de la presente Resolución. Asimismo, podrán realizar la deducción inmediata de la inversión de acuerdo a lo previsto en el artículo 51 de la citada ley, aplicando los porcentajes a que se refiere dicho precepto, o bien, los establecidos en la Tabla No. 2 del referido Anexo. Los contribuyentes que opten por la deducción inmediata de la inversión de sus bienes, podrán determinar los pagos provisionales del ejercicio en el que se efectúe la deducción, restando de la utilidad fiscal del periodo al que corresponda el pago provisional en los términos de la fracción II del artículo 12 de la Ley del ISR, el importe de la deducción inmediata que se determine en los términos de esta regla. Cuando el contribuyente haya optado por efectuar la deducción a que esta regla se refiere, en los términos de la Tabla No. 2 del mencionado Anexo de la presente Resolución y la concesión, autorización o permiso se dé por terminada antes de que venza el plazo por el cual se otorgó o se dé alguno de los supuestos a que se refiere la fracción III del artículo 51-A de la Ley del ISR, podrá efectuar la deducción a que alude la fracción antes mencionada, aplicando los porcentajes a que se refiere la misma, o bien, los contenidos en la Tabla No. 3 del citado Anexo de la presente Resolución. Los contribuyentes a que se refiere esta regla que hayan aplicado porcentajes menores a los autorizados en la Tabla No. 1 del citado Anexo, podrán, en cada ejercicio deducir un porcentaje equivalente al que resulte de dividir la parte del monto original de la inversión del bien de que se trate pendiente de deducir, entre el

En este caso, las personas morales ven disminuida su base gravable en virtud de un mandamiento del Poder Ejecutivo que le concede la posibilidad de recuperar aceleradamente la inversión que haya realizado la persona moral cuando realiza actividades relacionadas con las obras públicas. En el caso de las personas físicas, algunos sujetos también participan con sus servicios en actividades relacionadas con el Estado (asesores y consultores de organismos que pertenecen a la administración pública) y por tanto, el servicio que prestan, tiene la misma fuente y finalidad, consistente, en la relación directa que tenga el particular con el Estado, y sin embargo, no cuenta con una regla de miscelánea que le permita deducir las inversiones que realice en el desempeño de sus funciones.

Consecuentemente, se produce una inequidad entre las personas físicas y morales tomando en consideración, que las personas físicas pueden tener justificada la disminución de sus ingresos por la actividad que los relacione con el Estado.

De lo anterior podemos concluir que para el caso de México, las deducciones sólo se aplican de manera limitada en todos aquellos conceptos que específicamente autorice la ley, y al mismo tiempo consideramos que siempre que se esté en presencia de gastos esenciales que se encuentren dirigidos a la obtención del ingreso, deberán ser incluidos como conceptos deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta en México.

Podemos asegurar que el tratamiento que se hace de las deducciones se realiza en atención a los diferentes tipos de adquirir ingresos que finalmente se encuentran gravados, sin embargo, todas las deducciones tienen un denominador común, se trata de erogaciones que normalmente son indispensables para el ejercicio de la actividad gravada.

número de años que falten para que la concesión, autorización o permiso llegue a su término. El cociente que resulte de dicha operación se expresará en porcentaje. Los contribuyentes a que se refiere esta regla, podrán disminuir la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio derivada de la explotación de la concesión, autorización o permiso de la utilidad fiscal que se obtenga en los ejercicios siguientes hasta que se agote dicha pérdida, se termine la concesión, autorización o permiso o se liquide la empresa concesionaria, lo que ocurra primero. Cuando dicha pérdida fiscal no se hubiere agotado en los diez ejercicios siguientes a aquél en que ocurrió, el remanente de la pérdida que se podrá disminuir con posterioridad, se determinará conforme a lo dispuesto en los artículos 55 y 110 de la Ley del ISR, según corresponda.”

El hecho de que se limiten especificando los conceptos considerados por la legislación mexicana, sólo indica que en México esta figura que reduce el impuesto a pagar, se limitará a lo que la autoridad hacendaria previamente autoriza con ratificación del Congreso por estar consideradas en la ley; la participación del poder legislativo en la práctica es simplemente contemplativa, porque aprueba lo que el Poder Ejecutivo le envía en forma de iniciativa, sin previa discusión y sólo para cubrir el requisito formal establecido en la Constitución política para la formación de leyes.¹⁶⁹

La Ley del Impuesto Sobre la Renta no es clara cuando autoriza al contribuyente a considerar todas las deducciones que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto, pero le establece requisitos que deben ser satisfechos para tener derecho a reducirlos del ingreso bruto.

Es contradictoria la legislación impositiva cuando permite incluir como un concepto deducible todas aquellas (erogaciones) que permitan al contribuyente obtener el ingreso afecto al gravamen, pero le especifica cuales erogaciones deben ser consideradas conceptos deducibles; si la ley autoriza al sujeto pasivo deducir todas las erogaciones que le permitan obtener el ingreso, no debieran existir los requisitos a satisfacer en los conceptos deducibles; en todo caso, bastaría con acreditar que las erogaciones se realizaron para obtener el ingreso.¹⁷⁰

De cualquier forma, es la propia legislación la que restringe la flexibilidad que tienen el particular al elegir los conceptos deducibles que reducirán su ingreso para obtener la base gravable. En efecto, por si el artículo 136 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no fuera suficientemente estricto al señalar de manera específica los conceptos deducibles para el particular, el artículo 137 del mismo ordenamiento limita aún más los conceptos de deducibilidad del particular, al reducir la aplicación de los conceptos deducibles ya considerados por la ley, especificando o condicionando su aplicación a satisfacer requisitos adicionales.

¹⁶⁹ La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Título Tercero, Capítulo II, Sección II, denominado "De la iniciativa y formación de las leyes", en los artículos 71 y 72 establece el procedimiento formal para la creación de las normas jurídicas. En México, debido a nuestro sistema de organización política, el Poder Legislativo carece de fuerza para imponer frenos o contrapesos al Poder Ejecutivo o al Poder Judicial, por eso se afirma que carece de función estatal y sólo ratifica las iniciativas propuestas por el Poder Ejecutivo.

¹⁷⁰ El artículo 136 por una parte señala cuales son los requisitos que deben ser satisfechos por las personas físicas para poder aplicar los conceptos deducibles, sin embargo, el artículo 137 excluye los conceptos que pudiesen ser considerados por el sujeto pasivo como deducibles pero que la ley no le reconoce esa calidad y los excluye en su aplicación

Como muestra de conceptos deducibles no autorizados y que constituyen gastos indispensables para la obtención del ingreso, podemos señalar la fracción IX del Artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En particular nos referiremos a los gastos de alimentación. El segundo párrafo de la fracción y artículo en comento señala: "Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, sólo serán conceptos deducibles hasta por un monto que no exceda de \$233.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, y \$466.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente acompañe la relativa al transporte, deberá además cumplir con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general."

Los gastos que erogan los contribuyentes deben estar siempre dirigidos a considerar cuestiones individualizadas, porque generalizar que a todos los contribuyentes deben restringir su alimentación a sólo pagar \$233.00 de alimentación en territorio nacional y \$466.00¹⁷¹ en el extranjero, no constituye en algunas ocasiones las erogaciones que realizaría un director de empresa en territorio nacional o en el extranjero, quien en el local de un restaurante de lujo, sea el lugar perfecto para cerrar los negocios con los que obtiene la generación de su ingreso. Si a lo anterior le aunamos la obligación de solicitar documentación que ampare los gastos de transportación que reúna los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que se acredite el pago de los alimentos de hasta \$233.00 en consumos nacionales, o de \$466.00 en el extranjero, nos encontramos en la presencia de un auxiliar perfecto de la administración tributaria que está atento a que los prestadores del servicio de alimentación y transporte, reúnen en sus recibos, los requisitos formales establecidos en reglas de carácter general por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el caso relatado con anterioridad, nos encontramos con un contribuyente común que ve imposibilitada la reducción de la base por contar con gastos que aún y cuando son indispensables para la obtención del ingreso, están limitados por disposiciones legales para no considerarse así, por rebasar los requisitos fijados por la norma.

Evidentemente, debemos comprender que para acreditar lo indispensable del gasto debe existir un nexo lógico entre la erogación realizada con la actividad del contribuyente.

¹⁷¹ \$62 dólares US aproximadamente con la paridad de 7.50 pesos por cada dólar.

Veamos otro ejemplo, pensemos en dos actividades profesionales que generen el ingreso. El conductor de programas de televisión y el médico; dos actividades que dependen de su imagen para ganar la confianza de sus clientes. Sin embargo, a diferencia del médico que sólo requiere de una bata impecablemente blanca para presentarse a sus clientes, en tanto que el conductor de programas de televisión requiere de un extenso guardarropa para dar una imagen distinta en cada ocasión que su persona se presenta ante las cámaras.

En consecuencia, como gastos indispensables para generar el ingreso, la ropa empleada por el médico es un concepto de gastos que no es elevado, debido a que sólo necesita comprar regularmente batas blancas que no son costosas, a diferencia del conductor de televisión, quien puede deducir una cantidad importante de gastos derivados de éste concepto por requerir invariablemente de una presentación distinta ante el público de televisión, ante quienes se presenta.

Lo importante es considerar la razonabilidad de los gastos que se incluyan como deducibles para las personas físicas al momento de pretender disminuir el ingreso del contribuyente para determinar la base en la que se calculará el impuesto a pagar¹⁷². La tarea no es fácil, debe haber conciencia y educación en el contribuyente para que autocalifique su conducta en beneficio común, porque disminuir la base gravable con conceptos deducibles que no son razonables con la actividad que desarrolla, sólo puede originar inequidad en perjuicio del fisco y de la sociedad en general. Es dinero que ha producido una utilidad para el contribuyente y parte de esa utilidad, al ser reducida irresponsablemente de la base del impuesto, tendrá un destino diferente al gasto público.

¹⁷² Bittker, Boris I. *Fundamentals of federal income taxation*, Warren, Gorham & Lamont, New York, 1993, al respecto, transcribe las funciones que persigue el *Internal Revenue Service*, extraídas de las *regulations*, de la siguiente manera:

"At the heart of administrations is interpretation of the Code. It is the responsibility of each person in the Service, charged with the duty of interpreting the law, to try to find the true meaning of the statutory provision and not to adopt a trained constructions in the belief that he is "protecting the revenue." The revenue is properly protected only when we ascertain and apply the true meaning of the statute.

The Service also has the responsibility of applying and administering the law in a reasonable, practical manner. Issues should only be raised by examining officers when they have merit, never arbitrarily or for trading purposes. At the same time, the examining officer should never hesitate to raise a meritorious issue. It is also important that care be exercised not to raise an issue or to ask a court to adopt a position inconsistent with an established Service position.

Administration should be both reasonable and vigorous. It should be conducted with as little delay as possible and with great courtesy and considerateness. It should never try to overreach, and should be reasonable within the bounds of law and sound administration. It should, however, be vigorous in requiring compliance with law and it should be relentless in its attack on unreal tax devices and fraud."
pág. 38.1.

México no está preparado como sociedad para hacer tal operación, desafortunadamente no existe ni educación ni cultura impositiva entre los ciudadanos mexicanos, para que, en una actitud cívica de cumplimiento de obligaciones establecidas por la Constitución política para la mejor convivencia entre los residentes de nuestro país, se cubran los impuestos y con el producto de tales aportaciones, se haga frente a los gastos públicos.

Lamentablemente para nuestro sistema jurídico y económico, los gastos públicos erogados por el Estado mexicano siguen siendo sustentados por empréstitos internos y externos. No es posible diseñar un sistema flexible de deducciones cuando la recaudación no está sustentada en actos de responsabilidad de los gobernados y menos aún, cuando el mayor peso de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta lo soportan los trabajadores y la reducida clase media.

El principio de razonabilidad es una de las principales bases del sistema de administración fiscal en los Estados Unidos y debe ser obedecido por los dos sujetos de la relación tributaria.

8.4. Las deducciones personales

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1979, se establecieron las primeras deducciones personales, su antecedente son los ingresos excluidos porque estaban referidos a los mismos beneficiarios, los ascendientes o descendientes del sujeto pasivo.

Los ingresos excluidos se autorizan por la ley desconociendo la fuente de ingresos que los originó, por estar referidos a los dependientes económicos del contribuyente, contablemente producen un efecto de reducción de los ingresos globales del obligado fiscal en la cantidad autorizada por el legislador señalada por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las deducciones personales fueron establecidas de la siguientes forma:

"Artículo 97.- Las personas físicas residentes en el país, que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo, las siguientes deducciones personales:

I.- El salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.

II.- Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban ingresos de los gravados por esta Ley en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.

III.- Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

IV.- Los donativos destinados a obras o servicios públicos o a instituciones asistenciales o de beneficencia y establecimientos de enseñanza, exentos conforme a esta Ley, cuando el causante los hubiera erogado en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del causante o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Las personas que obtengan ingresos por actividades empresariales no tendrán derecho a esta deducción.

Para determinar la zona económica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa-habitación al 31 de diciembre del año de que se trate.

Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones II, III y IV que anteceden, se deberá comprobar mediante documentación que reúna los requisitos fiscales que señale el Reglamento, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada."

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1980, existe una inconsistencia porque el artículo 163 que establecía la mecánica que los contribuyentes debían seguir para determinar el impuesto a su cargo, remitía al artículo 97 para disminuir de sus ingresos las deducciones autorizadas; sin embargo el artículo 97 referido, establecía reglas de retención cuando se cubrían pensiones o haberes de retiro, quedando imposibilitado el contribuyente a disminuir del total de sus ingresos, deducciones personales, porque la referencia era equívoca.

Para el año de 1981, se corrige esta irregularidad y en el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de ese año, nuevamente se encuentran plasmadas las deducciones personales a que tienen derecho los contribuyentes, expresadas de la siguiente forma:

"Artículo 140.- Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo, las siguientes deducciones personales:

I.- El salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.

II.- Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.

III.- Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

IV.- Los donativos destinados a obras o servicios públicos, instituciones asistenciales o de beneficiencias (sic) autorizadas conforme a leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica (sic) inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y que satisfaga los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando el contribuyente los hubiere erogado en efectivo, en cheque girado contra su cuenta o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Para determinar la zona económica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Los funcionarios o empleados del gobierno federal que presten servicios fuera del territorio nacional, atenderán a la zona económica correspondiente al Distrito Federal.

Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones II, III y IV que anteceden, se deberá comprobar mediante documentación que reúna los requisitos fiscales que señale el reglamento de esta Ley, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada."

En el año de 1983, la Ley del Impuesto sobre la Renta se adiciona un último párrafo al artículo 140 que estaba referido a precisar que los requisitos de las deducciones establecidas para las personas físicas no son aplicables para estas deducciones personales, circunstancia que obligaba al contribuyente a satisfacer únicamente los requisitos expresados por el propio artículo 140 en comento.

Las deducciones personales no benefician a la persona física que genera el ingreso gravable, es decir, no es un beneficio gracioso que otorga el legislador por considerar la calidad individual de la persona física. Por lo que hace al salario mínimo, de acuerdo con lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentra excluido de gravamen, por lo que la fracción I del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respeta el texto constitucional y está acorde con las disposiciones jurídicas en materia laboral, su justificación no es fiscal, es un exacto cumplimiento del ordenamiento supremo en nuestro país.¹⁷³

¹⁷³ Ver artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fracciones VI y VIII del Apartado A y fracciones IV y VI del Apartado B.

Los gastos médicos del contribuyente y de sus dependientes tampoco son realmente un gasto deducible en el que se considere la persona del obligado fiscal, en virtud de que el texto legal establece requisitos que deben ser satisfechos por los beneficiarios del sujeto pasivo, con la consecuente inaplicabilidad del concepto deducible para el caso de que no sean satisfechos tales requisitos. La inequidad legal surge cuando la ley excluye los gastos deducibles, en el momento en que el contribuyente otorgó parte de su riqueza para atender a la salud de él mismo, de su cónyuge o concubina, o de sus ascendientes o descendientes en línea recta, y por causas ajenas a la voluntad del contribuyente o de sus beneficiarios se ubica en alguno de los supuestos normativos que lo descalifican para considerar el gasto realizado como un concepto deducible.

Finalmente, por lo que se refiere a los donativos entregados instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas o los destinados a obras o servicios públicos, tampoco se puede afirmar que se beneficie personalmente al contribuyente que los otorga, porque su aplicación y control no depende del sujeto pasivo, sino de la institución beneficiaria de la aportación.

Si bien es cierto el contribuyente puede tener un interés particular al entregar parte de sus ingresos a dichas instituciones, bien sea porque forme parte directa o indirecta de tales instituciones -al especificar que exista un interés indirecto se hace referencia a dependientes del contribuyente que estudien en dichas instituciones-, también lo es que el manejo y control que se haga a su aportación se escapan a su voluntad y por tanto su intervención personal es nula, en cuanto al destino que se hiciera a dicha aportación.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1989, se derogó la fracción I del artículo 140, suprimiéndose el salario mínimo como deducción personal de las personas físicas. La justificación que hace el Ejecutivo en su exposición de motivos, indica que los contribuyentes no ven afectados sus intereses por la inclusión que se hace al acreditamiento del impuesto al 10% del salario mínimo general del área geográfica del sujeto pasivo, expresado de la siguiente manera en dicha exposición de motivos:

"Otra de las medidas importantes que contempla la presente iniciativa, es la sustitución de la deducción de una cantidad equivalente al salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, que se permite 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 será del 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, existiendo la limitación de llevar a cabo el acreditamiento de referencia, cuando el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable. Al respecto resulta conveniente precisar que en virtud de que la cantidad equivalente al 10% del salario mínimo, es un crédito contra impuesto, esto permite que las personas de menores recursos tengan un beneficio mayor. Siendo indispensable precisar que los trabajadores que únicamente perciban el salario mínimo general, continúan (sic) liberados de pagar impuesto sobre la renta."¹⁷⁴

El legislador consideró que no se afectaba el texto legal en virtud de que se manejaba en porcentajes equivalentes, que el salario mínimo no sería afecto de ser gravado, porque la reforma promovía un crédito contra el impuesto otorgado por el Estado. A mayor abundamiento, se precisó en dicha reforma que los trabajadores que percibieran el salario mínimo general continuaban liberados de pagar el impuesto sobre la renta.

En el año de 1990 se reforma el texto de la fracción IV de este artículo 140 para quedar de la siguiente manera:

"Artículo 140. ...

IV. Los donativos que satisfagan los requisitos que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que se otorguen en los siguientes casos:

- a). Para obras públicas o servicios proporcionados por la Federación, Entidades Federativas o Municipios.
- b). A instituciones asistenciales o de beneficencia (sic) autorizadas conforme a las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles que lleven a cabo actividades similares.
- c). Para instituciones privadas que promuevan la cultura y las artes.
- d). Para sociedades o asociaciones que otorguen becas para estudios superiores.

¹⁷⁴ Cfr. Exposición de Motivos contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1989, editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

e). A instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas. Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles, siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización y reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación y sean destinados a la adquisición de bienes de inversión y se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública. Para determinar el área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Los funcionarios o empleados del Gobierno Federal que presten servicios fuera del territorio nacional, atenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal...”

De la transcripción hecha se puede desprender que el legislador precisó que sobre el interés particular debe estar el interés público cuando el contribuyente otorgaba donativos deducibles a instituciones de enseñanza, cuando restringe su autorización para ser deducibles a aquellas instituciones que a su vez estuvieran autorizadas por el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Educación Pública, para realizar actividades de enseñanza.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1992, adiciona una fracción f) para incluir a los programas de escuela empresa, como autorizados para recibir donativos autorizados para disminuir los ingresos globales del contribuyente.

Para 1993, la Ley del Impuesto sobre la Renta nuevamente modifica la fracción IV con un último párrafo de esta fracción, y se adiciona la fracción V con un párrafo en esta misma fracción del artículo 140 para quedar de la siguiente forma:

“Artículo 140.- ...

IV.- Los donativos no onerosos ni remunerativos que satisfagan los requisitos que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que se otorguen en los siguientes casos:

- a) A la Federación, entidades federativas o municipios.
- b) A las entidades a que se refiere el artículo 70-B de esta Ley.
- c) Derogado.
- d) Derogado.
- e) Derogado.
- f) A programas de escuela empresa...

Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en la Sección I del Capítulo VI de este Título, únicamente podrán deducir los donativos cuyo monto no exceda de una cantidad equivalente al 20% de la utilidad fiscal empresarial que hubiera determinado el propio ejercicio, sin considerar en dicho cálculo la disminución de pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. En el caso de que se obtenga pérdida fiscal en el ejercicio en que se efectúen los donativos, los mismos únicamente podrán deducirse en el ejercicio siguiente, siempre que dichos donativos, adicionados de los que, en su caso, se otorguen en este último ejercicio no excedan de una cantidad equivalente al 20% de la utilidad fiscal empresarial que se hubiera determinado en el mismo, sin considerar en dicho cálculo la disminución de pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

V.- Las cantidades que voluntariamente los trabajadores aporten a la subcuenta del seguro de retiro en términos de lo señalado en la Ley del Seguro Social o a las cuentas individuales de ahorro en términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por un monto que no exceda del 2% de su salario base de cotización, sin que este último pueda ser superior a diez veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal. Tratándose de trabajadores cuyo patrón efectúe aportaciones a un fondo de ahorro, de los señalados en la fracción XII del artículo 24 de esta Ley, la deducción a que se refiere el párrafo anterior sólo podrá llevarse a cabo cuando la misma, sumada a la que realice el propio patrón a los citados fondos de ahorro, no exceda del límite establecido para la deducción de las aportaciones a dichos fondos."

En este año, fue importante la aclaración que se hiciera de que las donaciones que hicieran los particulares para que tuvieran efectos de conceptos deducibles, debían ser puros, es decir, no debían ser onerosos ni remunerativos.¹⁷⁵

¹⁷⁵ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2334 del Código Civil "La donación puede ser pura, condicional, onerosa o remuneratoria." En términos de los establecido por el artículo 2336 del mismo ordenamiento "Es onerosa la donación que se hace imponiendo algunos gravámenes, y remuneratoria la que se hace en atención a servicios recibidos por el donante y que éste no tenga obligación de pagar".

Además, la reforma está dirigida a excluir a las instituciones privadas destinadas a la cultura, a las artes, a las destinadas a la investigación científica y tecnológica cuando se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones de Ciencia y Tecnología y a las sociedades o asociaciones que otorguen becas para estudios superiores, de las agrupaciones que puedan tener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos de las personas físicas para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta. Su exclusión en el artículo 140 obedece a su incorporación en el artículo 70, fracciones VI, X y XI como personas morales no contribuyentes. Legalmente, se trata de una reubicación de artículos porque continúan los mismos efectos; se sigue favoreciendo a instituciones de carácter privado, argumentando *deducciones personales* que fiscalmente no tienen esa calidad, porque el contribuyente que aporta dichos deducibles no percibe ningún beneficio personal en su entrega.

La disminución del ingreso gravable no se reconoce como beneficio personal para el sujeto que aporta una donación en virtud de que el cálculo y pago de los impuestos son el cumplimiento de una obligación de carácter fiscal entre el particular con el Estado. La calificación de deducciones personales deben estar referidos a la calidad del sujeto pasivo en su individualidad, como la persona que genera el ingreso y paga el impuesto, no por la calidad de las personas morales que ven incrementado su patrimonio para dar satisfacción a necesidades colectivas.

La adición del último párrafo de la fracción IV establece un límite a los donativos otorgados por personas físicas que realicen actividades empresariales del 20% de la utilidad fiscal empresarial que hubiera determinado en el ejercicio, sin incluir pérdidas fiscales. Con una limitante adicional; si en el ejercicio en que se vaya a aplicar el deducible tiene pérdida fiscal, el deducible se podrá aplicar en el siguiente ejercicio, siempre que juntando los deducibles correspondientes al ejercicio en que no se aplicó y los que tiene derecho a aplicar por el ejercicio, no rebasen el 20% de la utilidad fiscal empresarial, sin la posibilidad de disminución de pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Se reafirma la intención del legislador en la Ley del Impuesto sobre la Renta de considerar un tratamiento de empresa a deducciones que, como su nombre lo indica, son personales y deberían estar referidas a la calidad individual de los sujetos que generan el ingreso, contraviniendo la naturaleza de la ley que grava los ingresos de las *personas* y la naturaleza de las *deducciones personales*.

Por lo que a la adición de la fracción V del artículo 140 se refiere, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1993 permite la deducción personal de aportaciones extraordinarias de los trabajadores al seguro de retiro. Se considera que el artículo 140 no es el precepto más acertado para establecer una deducción personal de sujetos que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, que se encuentran regulados en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las aportaciones voluntarias que hagan los trabajadores a sus cuentas no dejan de ser un concepto deducible para los trabajadores porque los que están generando los ingresos gravables son los trabajadores, no las personas físicas que tienen la obligación de presentar su declaración anual y que son a las que hace referencia el artículo 140. El segundo párrafo de esta fracción V está correctamente redactada porque se refiere a los patrones que pueden hacer deducibles dichas aportaciones a la cuenta de sus trabajadores, siempre que sumadas las aportaciones del trabajador y del patrón no rebasen el 2% del salario base de cotización del primero, o que sea superior a 10 veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal.

Para el año de 1994, la fracción IV del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es nuevamente modificada para quedar de la siguiente forma:

"Artículo 140.- ...

IV.- Los donativos no onerosos ni remunerativos que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que se otorguen en los siguientes casos:

- a) A la Federación, entidades federativas o municipios.
- b) A las entidades a las que se refiere el artículo 70-A¹⁷⁶ de esta

Ley.

- c) A las entidades a que se refiere el artículo 70-B¹⁷⁷ de esta Ley.
- d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X y XI del artículo 70¹⁷⁸ y que cumplan con los requisitos del artículo 70-C de esta Ley.

¹⁷⁶ Se hace referencia a las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos cuando satisfacen los requisitos establecidos por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁷⁷ Desde nuestro punto de vista, el artículo 140 estaba deficientemente redactado porque el artículo 70-B de la misma Ley no establecía ninguna persona moral, este artículo establecía los requisitos que debían satisfacer las personas morales, no contribuyentes, autorizadas por Ley para recibir donativos deducibles de impuestos.

¹⁷⁸ El artículo 70 en su fracción VI habla de instituciones de beneficencia o asistencia autorizadas por leyes de la materia, así como sociedades o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos; la fracción X se refiere a sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza autorizadas por la Secretaría de Educación Pública y la fracción XI se refiere a sociedades o asociaciones civiles organizadas con fines culturales, a educación científica o tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas

f) A programas de escuela empresa.
La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará en el Diario Oficial de la Federación las instituciones que reúnen los requisitos antes señalados..."

En ese mismo año, fue derogado el párrafo de la fracción IV, que hacía referencia al límite impuesto a los donativos que realizaran las personas físicas que realizaran actividades empresariales.

Como se ha insistido, las deducciones personales en los antecedentes de la legislación en México no gravan la riqueza que produce el sujeto pasivo como individuo. Están referidas al beneficio que le puede económicamente producir por disminuir su ingreso gravable al momento de autodeterminar el impuesto a su cargo, pero sin importar la forma o capacidad contributiva¹⁷⁹ para generar dicho ingreso.

Se estima conveniente reubicar la fracción IV del artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que se considere otro concepto deducible dentro de los señalados por el artículo 136 porque comparten la misma naturaleza. No son en realidad conceptos deducibles personales.

y Tecnológicas, incluyendo en esta fracción a las bibliotecas y museos abiertos al público. Este artículo es el correspondiente a la Ley del Impuesto sobre la Renta del año que se comenta.

¹⁷⁹ Moschetti establece en su obra *El principio de capacidad contributiva*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, los factores que debe abarcar la capacidad contributiva: "Con más precisión se afirmó que la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la potencia económica, de la riqueza de un sujeto, que *supera el mínimo vital*. En efecto, si "capacidad" significa aptitud, posibilidad concreta y real, no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales." pág. 68

Para Harold Somers es responsabilidad del Estado influir en el gasto público para hacer proporcional la capacidad contributiva de los sujetos pasivos: "Un corolario del principio de la capacidad de pago es el de gravar con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Los gastos gubernamentales pueden mitigar o acentuar esta tendencia." en su obra *Finanzas públicas e ingreso nacional*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1981, pág. 154.

Para Allan, Charles M. *La teoría de la Tributación*, Alianza Editorial, Madrid, 1974, se trata de un principio de equidad y de los beneficios dispensados indirectamente a los ricos cuando se garantiza el orden público: "En cualquier caso, como Simons (1938) observó «el argumento de la igualdad tiene mucha más fuerza que cualquier fundamento utilitario en la que se le quiera hacer descansar». En principio de la capacidad de pago en materia de tributación puede justificarse por los beneficios dispensados indirectamente a los ricos por el medio ambiente social imperante o por la mayor estabilidad moral de diferencias extremas de renta. Si el bienestar del rico es función positiva del bienestar del pobre, entonces el principio del beneficio y el de capacidad de pago tienden a fundirse." pág. 161.

De todo lo anterior, podemos afirmar que las deducciones son las circunstancias de derecho establecidas en ley que cuando el obligado fiscal las satisface, nace para él el derecho de aplicarlas a sus ingresos brutos para disminuirlos y obtener así la base gravable.

Son algunas especies de deducciones:

Las salidas que se aplican al régimen simplificado de las personas físicas que realizan actividades empresariales.

Las deducciones personales son aquellas en donde el legislador reconoce las circunstancias individuales del sujeto que genera el ingreso para determinar su responsabilidad fiscal. En México se conocieron como ingresos excluidos.

En México no se ha reconocido que la finalidad del Estado en materia fiscal no debe ser recaudatoria; si bien es cierto las finanzas públicas deben buscar los ingresos que ayuden a la permanencia de la actividad administrativa del Estado, también lo es que debe ser responsable de que no se castigue el nivel de vida de los habitantes, en búsqueda de un constante aumento en el nivel de vida de la población.

Por ello, proponemos que se consideren dos conceptos que deben estar considerados en las deducciones y que no están reconocidos aún en nuestro país: los mínimos de subsistencia y de existencia.

Respecto de los mínimos de subsistencia, entendemos que serán aquellos ingresos que debe obtener la persona física para satisfacer sus necesidades mínimas (alimentación, comida y habitación).¹⁸⁰

Reconocemos que la Constitución establece en el apartado A, fracción VIII en relación con la fracción VI del apartado B, del artículo 123 que aquellos trabajadores que ganen en salario mínimo no estarán gravados. La expresión de la norma es correcta, los mínimos de subsistencia deben estar siempre reconocidos por el Estado en beneficio de sus gobernados; la práctica indica que el texto constitucional no es respetado porque el salario mínimo que fija el Estado no está acorde con el mandato de ley.

¹⁸⁰ Cfr. Moschetti, Francesco. Op. cit., pág. 70.

Por mínimos de existencia entendemos aquellos ingresos que le permitan a la persona física conservar y aumentar un nivel de vida, bien sea porque siempre lo ha tenido, o porque la persona física se ha desarrollado en lo individual para adquirirlo. En este caso, estamos en presencia de sujetos que requieren del reconocimiento por parte del Estado, de que han alcanzado un nivel de vida que les permite ser diferentes de aquellos sujetos que perciben un ingreso que les ayuda sólo a sobrevivir.

Implica entonces el reconocimiento de una capacidad de riqueza pero que no debe ser lesionada con el cobro de impuestos que lesionen ese nivel de vida. Las deducciones aquí deben estar diseñadas para cumplir con esta finalidad, porque pueden garantizar el orden público y el bien común de los habitantes, finalidad que debe perseguir el Estado en el cumplimiento de su objeto político.

El principio de capacidad contributiva es determinante para diseñar el régimen de tributación de las personas físicas. Para Moschetti, este principio tiene íntima relación con los principios constitucionales en materia de gasto público y de legalidad cuando se aplica a la comunidad de un Estado con un carácter de solidaridad.¹⁸¹

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el principio de capacidad contributiva se encuentra reconocido en la fracción IV del artículo 31 cuando especifica como obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

La proporcionalidad y equidad a que hace referencia el texto constitucional no se respeta en la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se somete al análisis de la capacidad contributiva del sujeto pasivo de este impuesto, no salen bien librados porque la realidad social indica que los mexicanos, con el transcurso del tiempo pierden la capacidad que tienen para lograr su existencia en el ambiente social. Así los horarios laborales han aumentado y los salarios se han reducido.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando analiza el fenómeno de la proporcionalidad y la equidad, ha sostenido que se trata de una facultad del Poder Legislativo, quien en representación de los gobernados y después de que se han estimado los factores económicos y sociales, está en aptitud de fijar la carga fiscal.

¹⁸¹ Idem. págs. 107 y ss.

PROFESIONISTAS, EL PODER JUDICIAL PUEDE DECIDIR SOBRE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS. Esta Suprema Corte ha sostenido que: "Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas Legislaciones, o por la autoridad que los acuerde quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal, y que tales exigencias constitucionales no pueden ser remediadas por el juicio de garantías"; pero también ha dicho que: "Aun cuando el artículo 31 de la Constitución Federal no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna; viola los artículos 14 y 16, porque no sólo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino se menoscaba el mismo artículo 31, y la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y, fundada, en perjuicio de persona alguna; por lo que si la Suprema Corte dijera que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I, del artículo 103 de la propia Constitución, que establece el amparo contra las leyes que violan las garantías individuales", y como esto último es la excepción a la regla transcrita al principio, debe decirse que en el caso, se trata de esa excepción a la misma regla, porque en la demanda de amparo se asienta que los artículos 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el 104 de su Reglamento, no reúnen las exigencias que señala la fracción IV del mencionado artículo 31, por lo que no es de tomarse en consideración el agravio relativo a que el Poder Judicial no puede decidir sobre cuestiones referentes a proporcionalidad y equidad de los impuestos, por ser facultad exclusiva de Poder Legislativo. Por tanto, debe entrarse al estudio de esa cuestión.

Precedente:

TOMO LXXXIII, Pág. 4148.- Martínez Arroyo Joaquín.- 16 de marzo de 1945.¹⁸²

El Congreso de la Unión ha dejado de atender a las circunstancias particulares de sus representados, y en un completo descuido de sus obligaciones constitucionales, se ha abstenido de intervenir en favor de los ciudadanos mexicanos a fin de evitar lesionar sus ingresos con motivo de las cargas tributarias.

¹⁸² Semanario Judicial de la Federación, Primera Sala, Epoca: 5A., Tomo: LXXXIII, Página: 4148

En esta materia, las deducciones constituyen un elemento que incide en la base del impuesto y que sirve para ajustar la capacidad contributiva de los residentes del Estado a un nivel de existencia, desconocido actualmente por los gobernantes. De continuarse con esta tendencia, la capacidad de contribuir de los mexicanos y residentes en territorio nacional, seguirá en una tendencia a la disminución hasta el punto en que el Estado no cuente con recursos para sostener el gasto público.

Para John Sheahan el aumento salarial constituye una de las opciones viables al crecimiento de América Latina y de combate a la pobreza, siempre y cuando sea planeada y organizada por el Estado. Su principal planteamiento encuentra sustento en el hecho de que la economía puede verse dañada si el aumento de la propiedad no se encuentra respaldado por un aumento en los salarios de los trabajadores.¹⁸³

“Los conflictos entre objetivos deseables pero contradictorios son particularmente agudos cuando se trata de salarios. Un saludable proceso de desarrollo debiera incluir, sin duda, mayores salarios para todos los trabajadores. Además de la importancia directa de elevar los salarios para los niveles de vida, resulta difícil imaginar una democracia capaz de sobrevivir largo tiempo si los ingresos de propiedad aumentan pero no así los salarios...”

Muchas de las personas preocupadas por la política económica nacional en los primeros años de la posguerra hicieron que el objetivo de elevar los salarios fuese uno de sus principales temas. Además de ser un objetivo natural por derecho propio, parecía prometer un modo de crear una basta coalición de intereses favorables al cambio: podría llevar la creciente fuerza laboral urbana al escenario político, en condiciones que probablemente minimizarían la confrontación de clases, porque todos los participantes saldrían beneficiados al mismo tiempo. Este objetivo sin duda es de gran atractivo pero tiene que sopesarse contra el costo posible: elevar los salarios demaciado rápidamente puede perjudicar a los pobres bloqueando toda la economía. Es de gran importancia saber con qué rapidez hay que elevarlos y si aumentarán igualmente para todos los trabajadores o sólo para grupos particulares.¹⁸⁴

¹⁸³ Sheahan, John. Op. cit, pág. 94.

¹⁸⁴ Idem., págs. 95 y 96.

Con el anterior planteamiento, la política económica del gobierno mexicano ha sido incorrecta en los últimos tiempos. La Comisión Nacional de los Salarios Mínimos ha tenido una participación perjudicial para los trabajadores, y al parecer para el desarrollo de la economía. Lo que constituiría un grave problema en el costo de la producción, se plantea ahora como el esquema de solución.

La propuesta de desarrollo a través de elevar los ingresos de los trabajadores debe estar acompañada de un aumento en el número de empleos productivos y de un crecimiento sostenido en el índice demográfico. Todos estos elementos en conjunto, posibilitan atacar la desigualdad de la distribución de la riqueza en la sociedad. De no hacerlo así, las consecuencias pueden resultar más graves de los beneficios que se pretenden alcanzar.¹⁸⁵

¹⁸⁵ Cfr. Sheahan, John, cuando trata el problema del empleo y los ingresos, *Idem.*, págs. 72 y ss.

9. Conclusiones

En la legislación de 1964, la Ley del Impuesto sobre la Renta no consideraba la calidad de las personas que generaban los ingresos. El tipo de ingresos considerados exentos son prestaciones de naturaleza de seguridad social que ya han sido previamente otorgadas por otras legislaciones como prestaciones de los trabajadores, por lo que sólo se reconoce su validez en una política social, restando su eficacia en la teoría del derecho fiscal.

También en el año de 1964, existía un régimen especial de tributación dirigido a gravar los honorarios de los profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, en donde se permitía a éstos sujetos hacer deducciones relacionadas con la actividad que generaba el ingreso, desconociendo a la persona y por tanto la naturaleza misma del impuesto directo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta evoluciona en el año de 1965 y se vuelve más sencilla y práctica; se reconoce que el sujeto que genera el impuesto puede hacer deducciones atendiendo a su persona a través de la aplicación del concepto de ingresos excluidos. Para el caso de que el sujeto pasivo no quisiera aplicar los conceptos deducibles establecidos por la norma fiscal, tenía la opción de disminuir un porcentaje fijo de su ingreso global sin aplicar deducción alguna.

Con las reformas hechas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el año de 1976, se abandona el impuesto personal para establecer nuevas medidas recaudatorias, violándose con ello la naturaleza del impuesto que grava el ingreso de las personas, dinámica que ya no será abandonada por el Estado mexicano.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980 estableció restricciones para las conceptos deducibles utilizados por las personas físicas para determinar su base gravable, por lo que a partir de ese año, los sujetos pasivos sólo pueden determinarla de conformidad con los conceptos autorizados por la autoridad fiscal.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981 hace una precisión administrativa y limitó la aplicación de las deducciones únicamente para aquellos sujetos que tuvieran la obligación de tributar en este impuesto. En este año también se asimiló la forma de tributación de las personas físicas a las jurídicas sirviendo como vínculo la actividad empresarial transgrediendo la teoría del impuesto que grava a las personas.

En año de 1981, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece por vez primera los conceptos que expresamente no deben ser considerados por las personas físicas como deducibles.

En 1987 la Ley del Impuesto sobre la Renta evoluciona para dar inicio a un concepto que modificaría la concepción jurídica del impuesto, los efectos inflacionarios respecto de los ingresos de las empresas que posteriormente repercutiría en las personas físicas.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1990, se crean los regímenes especiales de tributación a efecto de hacer más accesible el pago del impuesto a grupos específicos de contribuyentes. Las deducciones son las salidas que genera la actividad desarrollada por la persona física. Nuevamente se desconoce la circunstancia del sujeto pasivo del impuesto y se relacionan los conceptos deducibles con la actividad realizada. No podían registrar más salidas que entradas, de ocurrir así, dicha diferencia se presumía ingresos gravables.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997, se incluyen los tratamientos fiscales de inversiones en paraísos fiscales y los precisos de transferencia sin hacer mención a las deducciones a las personas físicas, por lo que las legislaciones vigentes con anterioridad a ese año ya tienen definido el tratamiento que se dará a este concepto jurídico.

Los ingresos exentos son los conceptos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta que no deben ser considerados por el sujeto pasivo para efecto de determinar su obligación fiscal. Estos ingresos sólo pueden estar establecidos en ley en atención a la interpretación que sobre este tema ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Los ingresos excluidos fueron un verdadero concepto deducible personal con vigencia en la Ley del Impuesto sobre la Renta desde 1965 y hasta 1970. Se permitía excluir de los ingresos del contribuyente una cantidad fija por dependiente del obligado fiscal, que no debía ser considerada para el cálculo del impuesto a su cargo.

Las deducciones son las circunstancias de derecho establecidas en ley que cuando el obligado fiscal las satisface, nace para él el derecho de aplicarlas a sus ingresos brutos para disminuirlos y obtener así la base gravable.

Son especies de deducciones:

Las salidas que se aplican al régimen simplificado de las personas físicas que realizan actividades empresariales.

Las deducciones personales son aquellas en donde el legislador reconoce las circunstancias individuales del sujeto que genera el ingreso para determinar su responsabilidad fiscal. En México se conocieron como ingresos excluidos.

**CAPITULO IV.
LAS DEDUCCIONES EN LOS
ESTADOS UNIDOS DE AMERICA**

SUMARIO

1.- Tratamiento de las deducciones en la legislación norteamericana. 1.1. Ingreso bruto. 1.2. Deducciones para ajuste de ingreso bruto. 1.3. Ajuste de ingreso bruto. 1.4. Deducibles especificados o deducciones estandarizadas. 1.5. Exenciones personales.- Dependientes.- Reglas especiales para dependientes. 2. Conclusiones.

La idea de persona física está ampliamente desarrollada en la legislación norteamericana, no sólo a su calidad de sujeto de derechos y obligaciones, sino además a la actividad que desarrolla el individuo como una célula de la entidad económica americana.

A diferencia de lo que ocurre en nuestro país, en los Estados Unidos de América el concepto de persona tiene diversas acepciones y no responde a una idea doctrinaria como la que hemos recibido nosotros del derecho romano.

En consecuencia el estudio de la persona en los Estados Unidos de América está encaminada a delimitar su análisis por la tradición jurídica a la que responde; que es en principio, la tradición anglosajona del derecho, que como sabemos está influida por los usos y costumbres aplicados al derecho.¹⁸⁶

En términos generales, una persona en el derecho de los Estados Unidos de América responde a una clasificación no en cuanto a sus cualidades de individuo, sino a las actividades que desarrolla dentro del ámbito económico y social.

De esta manera el concepto persona incluye de igual manera a un individuo, a un fideicomiso, a las asociaciones de personas, y a las compañías o corporaciones referidas al impacto económico que trasciende la vida jurídica e individual de los grupos que la conforman. En el caso de México, la persona está referida a la capacidad legal de tener derechos y obligaciones, y una vez que se encuentra reconocida tal calidad, la persona en el sistema legal mexicano tiene la aptitud de afectar la vida económica de los individuos o grupos con los que se relaciona mediante actos jurídicos.¹⁸⁷

Para precisar y delinear el término de persona en la legislación norteamericana, debe aplicarse la décimo cuarta enmienda constitucional, a efecto de entender qué tipo de beneficios se atribuyen a los sujetos que se encuentran protegidos por las leyes americanas.

¹⁸⁶ Cfr. Tunc, André. *El derecho de los Estados Unidos*, Oikos-tau ediciones, Barcelona, 1971, págs. 35 y ss; Frederick G. Kempin, Jr. *Historical introduction to anglo-american law*, West Publishing Co., USA, 1990, págs. 11 y ss; Serra Rojas, Andrés. *Historia de las ideas e instituciones políticas*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991, págs. 183 y ss.

¹⁸⁷ La definición del *Black's law dictionary* de persona es la siguiente: "*Person. In general usage, a human being (i.e. natural person), though by statute term may include labor organizations, partnerships, associations, corporations, legal representatives, trustees, trustees in bankruptcy, or receivers...*" pág. 791.

Es esta enmienda a la Constitución norteamericana realizada en el año de 1868, la que establece como garantía del ciudadano norteamericano en particular, extendida a todo individuo en lo general, que se encuentre en su territorio, conservar sus derechos como tal, y sólo podrán ser privado de éstos por la autoridad, siguiendo el procedimiento establecido por la ley (*due process of law*), situación jurídica que en el caso de México se conoce como garantía de legalidad.¹⁸⁸

Es así que cada legislación determina el alcance que quiera hacer del concepto de persona, debiendo entenderse que habrá tantas personas jurídicas como actividades que regular en los Estados Unidos de América, ya que no será la misma, aquella que intervenga en un procedimiento laboral, que aquella que deba participar en el orden impositivo.

La quinta enmienda que se hiciera a la Constitución norteamericana establece un concepto referido por completo al sujeto, persona física, que detenta derechos y obligaciones, protegiendo su persona de los actos de autoridad que los lesionan.¹⁸⁹ Por el tipo de derechos consignados por esta quinta enmienda, podemos advertir que las personas morales o jurídicas no son reconocidas en este *adendum* constitucional.

No obstante lo anterior, como lo señala el *Black's Law Dictionary* mientras que para el *Banckruptcy Code* (para nosotros la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos) una persona incluye a un individuo, a una asociación de personas, a una corporación y sin embargo no incluye a una dependencia gubernamental; en tanto que para la *Commercial Law* (que conocemos como Código de Comercio) una persona lo mismo es un individuo que una organización bien sea ésta pública o privada.¹⁹⁰

¹⁸⁸ La Sección I de la XIV enmienda esta expresada de la siguiente forma: "All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdictions the equal protection of the laws." Ver *Black's law dictionary*, pág. 1128.

¹⁸⁹ La quinta enmienda establece:

"No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation." *Black's law dictionary*, Idem., pág. 1126.

¹⁹⁰ Idem, pág. 791.

Por lo tanto, existe en el sistema jurídico de los Estados Unidos de América un reconocimiento del derecho de las personas como lo conocemos en México, aunque para ello, se requiera que la ley participe en otorgarle una cualidad específica.

Como sabemos la personalidad en nuestro sistema jurídico si bien se reduce a reconocer capacidad de goce y ejercicio a los sujetos que se encuentran dentro de nuestro territorio nacional, también lo es que de conformidad con las normas jurídicas establecidas en nuestro Código Civil, la capacidad de goce se manifiesta aún antes de la gestación para los casos del derecho sucesorio. En cambio para el derecho norteamericano, el feto puede ocasionar consecuencias de derecho en la producción de hechos jurídicos, entendidos éstos como los acontecimientos en los que la voluntad del hombre no interviene y sin embargo producen consecuencias de derecho, así lo señala el diccionario jurídico al referirse a la figura jurídica del *unborn child* cuando establece:

"Niño no nacido, la palabra "persona" como es utilizada en la décimo cuarta enmienda no incluye a los no nacidos. *Roe vs. Wade*, 410 U.S. 113,93 S. Ct. 705, para el propósito de remediar demandas, el hijo puede ser considerado después de su nacimiento. En algunas jurisdicciones, un feto es considerado persona con el significado asignado por la legislación criminal de muerte, y con el significado establecido por la legislación de homicidios vehiculares del Estado".¹⁹¹

Como se puede apreciar, en la legislación norteamericana es el concepto de persona un vínculo que se establece entre las situaciones de derecho y los sujetos que intervienen, no por la calidad del sujeto, sino por las consecuencias jurídicas que éste produce con su actuación y modifica la esfera jurídica de aquéllos con quienes interviene.

Más aún, al tratar de establecer la diferencia entre persona e individuo, la idea de que en el sistema jurídico norteamericano se confunden los conceptos de la persona física con los de la persona jurídica que conocemos en nuestra legislación se corrobora cuando se precisa en el Black's Law Dictionary:

¹⁹¹ *Unborn child, Word "person" as used in the Fourteenth Amendment does not include the unborn. Roe v. Wade, 410 U.S. 113,93 S.Ct. 705, for purpose of remedies given for personal injuries, and child may sue after his birth. In some jurisdictions a viable fetus is considered a person within the meaning of the state's wrongful death statute, and within the meaning of the state's vehicular homicide statute. Ibidem.*

"Individuo. Como un sustantivo, este término denota una persona simple que se distingue de un grupo o clase, además, muy comúnmente, una persona privada o natural que se distingue de una sociedad, corporación o asociación, pero se dice que este significado restringido no es necesariamente inherente a la palabra, y que puede ser, en ciertos casos incluida para referirse a personas artificiales.

Como un adjetivo, "individual" significa relativo o perteneciente a, con características de, un individuo simple, en oposición a un despacho, una asociación o corporación, o bien considerada en sus relaciones con ellos."¹⁹²

Como se desprende del significado jurídico expresado por el diccionario especializado, el término individuo nace no de características propias, sino por el contrario, por estar dicho concepto en oposición a otros que pueden ser confundidos con tal expresión.

No obstante la falta de definición en el concepto de individuo o persona física como lo conocemos en nuestra legislación, en el derecho norteamericano, cuando se aplica el término *individual*, y aquí nos referimos al objeto de la presente investigación, son precisamente aquellos sujetos distintos a las corporaciones.

En el sistema jurídico de los Estados Unidos de América, debemos considerar que el tratamiento que se da a los ingresos de las personas físicas obedece a su calidad como individuo considerada su calidad en exclusión a las empresas o corporaciones.¹⁹³

¹⁹² *Individual. As a noun, this term denotes a single person as distinguished from a group or class, and also, very commonly, a private or natural person as distinguished from a partnership, corporation, or association but it is said that this restrictive signification is not necessarily inherent in the word, and that it may, in proper cases, include artificial persons. As an adjective, "individual" means pertaining or belonging to, or characteristic of, one single person, either in opposition to a firm, association, or corporation, or considered in his relation thereto. Idem, pág. 533.*

¹⁹³ Cfr. Smith Ephraim, Op. cit.: "The tax liability of an individual not only varies with the amount of income but also depends upon marital status.

Taxpayers must determine their income tax liability from among five different filing statuses:

1. *Married individuals filing jointly*
2. *Married individuals filing separate returns*
3. *Single individuals*
4. *Heads of households*
5. *Surviving spouses.* ", págs. 112 y 113.

De este modo, puede considerarse a un individuo por tratarse de un sujeto que desarrolla una actividad independiente; o bien, porque forma parte de una *partnership*, *S Corporation* o cualquier otra forma de organización mercantil, y en ese sentido, puede el individuo hacer un doble tratamiento de su actividad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; bien puede darse el tratamiento de socio que de manera individual participa con el estado en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; o bien, como individuo distinto de la corporación que cumple con las obligaciones de carácter formal de manera independiente a la forma en que lo haría como socio.

Para darnos una idea de la importancia que reviste el sistema tributario norteamericano en relación con las personas físicas, basta decir que el régimen fiscal de los individuos en los Estados Unidos de América, es la base del sistema de financiamiento de los gastos públicos de ese país, debido a que sólo por captación de ingresos de ciudadanos y residentes norteamericanos se obtiene el 49.76% de toda la captación de los ingresos destinados a cubrir el presupuesto gubernamental.¹⁹⁴

En los Estados Unidos, la ley fiscal debe siempre atender a objetivos específicos de recaudación sin olvidar los objetivos sociales, políticos y económicos. Para conseguirlos, la división de poderes en los Estados Unidos participan de manera coordinada para alcanzar dichas metas.

*"The federal income tax is comprised of a complicated and continually evolving blend of legislative provisions, administrative pronouncements, and judicial decisions. The primary purpose of the tax law is obviously to raise revenue, but social, political, and economic objectives are also extremely important. These various objectives, which frequently work at cross-purposes with the revenue raising objective of the law, must be examined and understood to gain an appreciation of the rationale underlying the immense multipurpose body of law known as the federal income tax."*¹⁹⁵

En este orden de ideas, son diversos los factores que el gobierno de los Estados Unidos toma en cuenta para diseñar la política fiscal.¹⁹⁶ Aun y cuando no está especificado la finalidad de los impuestos como lo expone nuestra constitución, la sociedad norteamericana tiene posibilidad de verificar que el destino de los impuestos benefician su calidad de vida.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Idem, pág. 24

¹⁹⁵ Idem, pág. 50.

¹⁹⁶ Cfr. Allan, Clark, *Prices, income, and public policy, the abc's of economics*, Mc Graw Hill Book Company, New York, 1954, quien especifica que son dos las metas que debe perseguir la política fiscal en los Estados Unidos: el empleo y la estabilidad del dólar. Para este autor, cuando se alcanza una de estas

En el caso de México, la Suprema Corte de Justicia ha sostenido que los ingresos que percibe el Estado debe estar siempre referido al gasto público. El criterio de nuestro máximo tribunal se ha emitido a fin de especificar la naturaleza constitucional del gasto público, como se observa de la siguiente tesis publicada en el Informe de 1969 de la Sala Auxiliar, Parte II, página 25, que especifica:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el presupuesto de egresos de la federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. el "gasto público", y doctrina y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y sera siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios públicos. sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones publicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la federación". el anterior concepto material de gasto público sera comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. la fracción III del artículo 65 de la constitución general de la constitución general de la República estatuye que el Congreso de la unión se reunirá el 1ro. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal

metas la otra tiende a desequilibrar la economía, por lo que es obligación del estado norteamericano encontrar el equilibrio entre estas dos finalidades a fin de conseguir el bien común, pág. 64.

¹⁹⁷ Recordemos que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de manera expresa señala que los impuestos deben estar destinados a satisfacer los gastos públicos de los mexicanos.

siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. en concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma carta fundamental de la nación prescribe que el congreso de la unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto: y el texto 126 de la citada ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el presupuesto de egresos de la federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. cuando el importe de la recaudación de un impuesto. esta destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función publica, por ser una actividad que constituye una atribución del estado apoyada en un interés colectivo. el concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función publica especifica o general, al través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, esta prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el congreso de la unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la carta general de la República.

Precedente:

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S.

A.

28 de marzo de 1969. 5 votos. Ponente Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y Coagraviados. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1528/62. Jose Cardona Saldaña y Coagraviados. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1553/62. Autotransportes Orendain, S. A. de C. V. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados: 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas, S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Jose Chanez Nieto.

Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S. A. 18 de abril de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Jose Chanez Nieto.

Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Es importante destacar que el destino del gasto público tiene relación directa con lo dispuesto por el artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque el ejercicio de la soberanía que ejerce el Estado sobre sus gobernados debe estar dirigido al beneficio de estos últimos.¹⁹⁸

Para los Estados Unidos el objetivo principal es la recaudación de los impuestos; los beneficios sociales, políticos y económicos se alcanzarán una vez que se garantice que se tienen tales recursos. A diferencia de lo que ocurre en nuestro país¹⁹⁹, la política fiscal es el mecanismo de desarrollo económico para los Estados Unidos:

¹⁹⁸ Así se expresa en el artículo 39 Constitucional:

"Artículo 39.- La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno." El resaltado sobre el texto es nuestro.

¹⁹⁹ Como se observó del desarrollo del Capítulo III de esta investigación, todas las reformas que sufrió la Ley del Impuesto sobre la Renta estuvieron encaminadas a establecer mecanismos de control a fin de aumentar la recaudación limitando los gastos deducibles de los sujetos pasivos que se encuentran bajo el control del Estado, denominado por algunos medios de comunicación como "contribuyentes cautivos".

*"Over the years, numerous provisions of the tax law have been employed to help stimulate the economy, to encourage capital investment, or to direct resources to selected business activities. Perhaps the most well-known provision of the tax law, designed to serve as a stimulus to the economy, was the investment tax credit. This credit, which served to encourage investment in qualified property, primarily tangible personal property used in a trade or business, has been suspended for a period of time, repealed, reinstated, and again repealed."*²⁰⁰

De acuerdo con las actividades desarrolladas por los sujetos pasivos que pagan el impuesto, el Estado pueden instrumentar políticas que incentiven su desarrollo, y al mismo tiempo, suspender su aplicación parcial o total, considerando en todo momento el desarrollo armónico de la economía en los Estados Unidos.

Los objetivos sociales también son considerados para efectos fiscales. Pueden establecerse algunos mecanismos de protección a grupos determinados de individuos que para el Estado requieren de atención que de manera directa no son susceptibles de ser proporcionados. Generalmente, estas disposiciones están dirigidas a aquellos sujetos que requieren una atención específica en materia de seguridad social, que como sabemos, la intervención del Estado norteamericano es indirecta, pues son los planes de seguros los que cumplen con esa función.²⁰¹

*"Numerous tax provisions can best be explained in light of their underlying social objectives. For example, premiums paid by an employer on group-term insurance plans are not treated as additional compensation to the employees. This provision encourages business investment in group-term insurance and provides benefits to the family of a deceased employee. Also, social considerations provide the rationale for excluding employer-paid premiums on accident and health plans or the premiums on medical benefit plans from an employee's gross income."*²⁰²

²⁰⁰ Smith, Ephraim. Op. cit., pág. 51.

²⁰¹ De acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Estado debe establecer su política en base a los programas de desarrollo en estricto respecto al artículo 26 constitucional que establece: "El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación." La intervención del Estado se ve confirmada con lo dispuesto por el artículo 126 Constitucional que ordena: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior."

²⁰² Smith, Ephraim. Op. cit., pág. 52.

Finalmente, los factores políticos también intervienen en la formación y desarrollo de la dinámica fiscal en los Estados Unidos. El desarrollo de este país como una gran empresa ha formado grupos de presión que interactúan en las decisiones políticas relacionadas con la determinación impositiva en la sociedad. Evidentemente, en algunas ocasiones el impulso que estos grupos de poder puedan brindar al sistema fiscal pueden ser el mecanismo para alcanzar objetivos económicos y sociales simultáneamente.

“Since the tax law is created by Congress, and Congress consists of several hundred elected officials, political factors play a major role in the development of tax legislation. Special interest groups frequently seek to influence tax legislation, while Congressmen themselves are often likely to introduce legislation which would be of particular benefit to their own district or, perhaps, to selected constituents. Of course, special interest legislation does invite widespread criticism if it does not also serve a useful economic or social objective.”²⁰³

²⁰³ Idem. pág. 53.

1. Tratamiento de las deducciones en la legislación norteamericana.

Es importante distinguir el espacio que ocupan las deducciones en la legislación de los Estados Unidos de América, y por ello, es necesario precisar la fórmula que las personas físicas utilizan a efecto de cumplir con sus obligaciones tributarias, siendo ésta la siguiente:

$$\begin{array}{r} \text{Ingreso bruto} \\ - \text{Deducciones por Ajuste de Ingreso Bruto} \\ = \text{Ingreso bruto ajustado} \\ - \text{Deducciones específicas o Deducciones Generales} \\ - \text{Exenciones personales} \\ = \text{Ingreso gravable} \\ \times \text{Tasa} \\ = \text{Impuesto a pagar} \\ - \text{Créditos y pagos anticipados} \\ = \text{Impuesto neto a pagar o recuperar.} \end{array}$$

De la anterior fórmula podemos establecer que los conceptos incluidos para efectos de conceptos deducibles son tantos como posibilidades tengan los contribuyentes de participar en el desarrollo económico del Estado.

En los Estados Unidos de América existe una cultura de los impuestos con un importante soporte en el derecho consuetudinario. La eficacia del Servicio de Recaudación Interno (*Internal Revenue Service*) en la recaudación de los impuestos, permite a los ciudadanos norteamericanos establecer mecanismos más flexibles de deducción de los conceptos de gastos que generan el ingreso.

Podemos afirmar que la legislación de los Estados Unidos de América sí constituye el mecanismo de un impuesto directo referido a la calidad de la persona, relacionándola con la actividad que desempeña.

La teoría norteamericana ha tenido serios problemas al momento de tratar de especificar los conceptos en los cuales puede ser establecida la deducción en su legislación, debido principalmente a los distintos tipos en los que puede ser ésta considerada.

"Esta formulación de un impuesto ideal no prevé claras o fáciles respuestas a todos los cuestionamientos específicos de la determinación del ingreso porque incorpora ambigüedades causadas por los conceptos de consumo y acumulación. Consumo en particular no es un término que se defina a sí mismo. En la práctica comenzamos con una definición tentativa que incluye a cualquier gente que gaste su dinero. Sin embargo, es un punto conveniente de partida para avanzar en conceptos más definidos últimamente en términos de bienes y servicios... La cuestión central acerca de cualquier provisión de deducción particular sea una buena razón, definiendo el concepto de consumo personal del ingreso gravable para excluir los bienes y servicios particulares de los cuales el gasto deducible es hecho"²⁰⁴

Desarrollaremos entonces la fórmula para comprender en qué momento las deducciones son aplicadas, por lo que veamos qué entendemos por cada uno de los conceptos de esta fórmula impositiva.

²⁰⁴ Andrews, William D. *Personal deductions in an ideal income tax*, Harvard Law Review, Vol. 86, number 2, USA, december, 1972. "This formulation of an ideal does not provide clear or easy answers to all specific questions of income determination because it incorporates the ambiguities implicit in the concepts of consumption and accumulation. Consumption in particular is not a self-defining term. In practice we start from a tentative definition that includes whatever people spend their money for. However, that is only a convenient starting point from which to try to move toward a more defined concept defined ultimately in terms of real goods and services... The central question about any particular deduction provision is whether there is good reason, in refining the concept of personal consumption as a component of taxable income to exclude the particular goods or services for which the deductible expenditure is made." págs. 313-314.

El ingreso bruto incluye todos los ingresos provenientes de cualquier fuente, excepto los que estén específicamente excluidos por la ley. Como ejemplos de ingreso bruto se pueden considerar la compensación por servicios, los intereses y las rentas de los dividendos. Un ingreso individual proveniente de negocios es incluido en ingreso bruto después de deducir el costo de los bienes vendidos.²⁰⁵

El ingreso puede ser percibido en diferentes formas por el contribuyente, tanto en efectivo, como en bienes o servicios.²⁰⁶ Como sea, el ingreso no es reportado por éste sino hasta en tanto se realiza, empleando el *cash method*²⁰⁷, y excepcionalmente para efectos de planeación fiscal, se pueden considerar aún no realizados los hechos cuando éstos son inminentes y pueden ser la base para la aplicación de una deducción, para el caso del *accrual method*.²⁰⁸

En efecto, la legislación impositiva en los Estados Unidos de América tiene contemplados dos métodos para registrar las operaciones de los sujetos pasivos, la razón principal es la forma en que se desarrollan los actos jurídicos en tal país. Muchos de los actos jurídicos realizados por los particulares, son celebrados mediante contratos escritos o verbales, sin embargo, no es sino hasta que se paga la prestación en dinero, que la legislación impositiva lo considera como efectivamente celebrado, en ese momento el particular utiliza el *cash method* para registrar sus operaciones mercantiles para efectos fiscales.

²⁰⁵ Ephraim P. Smith, *CCH Federal taxation, basic principles*, Op. cit., establece:

"Gross income includes all items of income from whatever source unless specifically excluded. Examples of gross income include compensation for services, interest, rents, royalties, dividends, and annuities. An individual's income from business is included in gross income after deducting the cost of goods sold." pág. 98.

²⁰⁶ Ephraim Smith, *CCH Federal taxation*, expone:

"The receipt of income can be in different forms such as cash, property, services, or even a forgiveness of an indebtedness. However, income is not reported by a taxpayer until it is realized", *Ibidem*.

²⁰⁷ Cnf. Smith, Ephraim, *CCH Federal taxation*, Op. cit., señala:

"The vast majority of individual taxpayers report their taxable income on a cash method of accounting. Income is included in the year actually or constructively received, and expenses are deducted in the year paid unless they are attributable to more than one year." pág. 580.

²⁰⁸ *Idem*. *"Under the accrual method, income is reported when the right to receive income comes into being, that is, when all the events which determine the right to receive income have occurred, and deductions are taken in the year when the legal obligation to make payments comes into existence, unless promptly allowable in another year. It is not the actual receipt but the right to receive which governs."* pág. 582.

En planeaciones fiscales llevadas a cabo por los sujetos pasivos, la legislación impositiva les permite considerar las operaciones en su favor para la disminución de la base para el cálculo del impuesto definitivo (a través de las deducciones), aún y cuando las mismas no se hayan materializado en los hechos, pero su realización es inminente.

Al igual que ocurre en la legislación del Impuesto sobre la Renta, los ingresos brutos tienen excepciones que están previstas en el *internal revenue code* a efecto de que no se sean consideradas como ingresos:

"Sections 101 through 136 of the Internal Revenue Code list "Items Specifically Excluded from Gross Income." Selected sections are as follows:

- Sec. 101. Certain death benefits*
- Sec. 102. Gifts and inheritances*
- Sec. 103. Interest on state and local bonds*
- Sec. 104. Compensation for injuries or sickness*
- Sec. 105. Amounts received under accident and health plans*
- Sec. 106. Contributions by employer to accident and health plans*
- Sec. 107. Rental value of parsonages*
- Sec. 108. Income from discharge of indebtedness*
- Sec. 109. Improvements by lessee on lessor's property*
- Sec. 111. Recovery of tax benefit items*
- Sec. 112. Certain combat pay of members of the Armed Forces*
- Sec. 115. Income of states, municipalities, est.*
- Sec. 117. Qualified scholarships*
- Sec. 118. Contributions to the capital of a corporation*
- Sec. 119. Meals or lodging furnished for the convenience of the employer*
- Sec. 120. Amounts received under qualified group legal services plans*
- Sec. 121. One-time exclusions of gain from sale of principal residence by individual who has attained age 55*
- Sec. 122. Certain reduced uniform services retirement pay*
- Sec. 123. Amounts received under insurance contracts for certain living expenses.*
- Sec. 125. Cafeteria plans*
- Sec. 126. Certain cost-sharing payments*
- Sec. 127. Educational assistance programs*
- Sec. 129. Dependent care assistance programs*
- Sec. 130. Certain personal injury liability assignments*
- Sec. 131. Certain foster care payments*
- Sec. 132. Certain Fringe benefits*

Sec. 133 Interest on certain loans used to acquire employer securities

Sec. 134. Certain military benefits

Sec. 135 Income from United States savings bonds used to pay higher education tuition and fees

*Sec. 136. Energy conservation subsidies provided by public utilities*²⁰⁹

Todos los conceptos anteriormente señalados corresponde a lo que en el Impuesto sobre la Renta son los ingresos excluidos del pago del impuesto. Cabe resaltar que en los Estados Unidos a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, tales ingresos no hacen referencia a los sujetos asalariados o se trate de conceptos relacionados con los ingresos que perciben ingresos derivados de una relación de dependencia laboral; en el caso de los Estados Unidos, los ingresos excluidos están referidos a los ingresos que pueden percibir las personas físicas en general. La naturaleza jurídica que tienen tales ingresos así lo confirma, como los planes de educación, los ingresos percibidos por prestaciones militares, los intereses derivados de obligaciones gubernamentales, por mencionar algunos de los listados con anterioridad.

Los ingresos excluidos por el *internal revenue code* nos permiten verificar que el sistema impositivo en los Estados Unidos realmente están relacionados con una estructura y un programa estatal de desarrollo. El considerar las necesidades públicas para efectos de permitir beneficios fiscales a los gobernados habla de un Estado con una conciencia de clase que busca el beneficio colectivo, utilizando como instrumento la política fiscal.²¹⁰

²⁰⁹ Idem, pág. 186.

²¹⁰ La política fiscal, desarrollada ampliamente por Sergio Francisco de la Garza, Op. cit., vista como teoría de las finanzas públicas, puede ser entendida como el aprovechamiento de los recursos que tiene el Estado en beneficio colectivo. Estimamos que México carece de un plan efectivo de crecimiento por factores externos a la voluntad quizá del propio Estado, por lo que su política fiscal es únicamente recaudatoria, pág. 81 y ss. Otros autores como Robert D. Lee y Ronald W. Johnson en su obra *El gobierno y la economía*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1977, consideran que la política fiscal es el instrumento idóneo para afectar las condiciones económicas, págs. 78 y ss. Para Benjamin Retchkiman, en su obra *Teoría de las finanzas públicas*, Tomo II, la política fiscal es mas que una ciencia un arte porque se aplican una serie de predicciones a fin de mantener una estabilidad económica; criterio que desde nuestro punto de vista no debe dejar de reconocer que el orden jurídico deberá siempre servir de base a tales predicciones porque se corre el grave riesgo de afectar el interés colectivo, pág. 112 y ss.

1.2. Deducciones para ajuste del ingreso bruto.

Aquí iniciamos el tratamiento que respecto de las deducciones hace la legislación norteamericana, y podemos hacer notar el primer tipo de conceptos deducibles manejados por el sistema tributario norteamericano.

Por lo que hace a las deducciones para ajuste de ingreso bruto,²¹¹ para que éstas se presenten, deben producir una reducción real del ingreso debido al desarrollo normal de las actividades del contribuyente; son restadas del ingreso bruto de las personas; para su aplicación, deben considerarse de manera razonable los gastos que deberán quedar incluidos en este concepto de la fórmula. El *Internal Revenue Service* determina que conceptos pueden ser utilizados por los individuos para reducir el ingreso bruto a fin de considerarlo ajustado.

El ajuste de ingreso bruto es un concepto jurídico que únicamente se aplica a las personas físicas y a ciertos tipos de fideicomisos cuando satisfacen los requisitos especificados por el *Internal Revenue Service*.

La función que tiene el ajuste del ingreso bruto es la de determinar el tipo de deducciones que el sujeto pasivo puede utilizar en una deducción denominada estandar. Sirve además como un elemento de la fórmula que debe aplicar el sujeto pasivo para determinar el porcentaje de los gastos que puede hacer deducibles.

²¹¹ Smith, Ephraim. *CCH Federal Taxation, Basic principles, Op. cit.*, establece: "To arrive at adjusted gross income, all deductions specifically allowed by law are subtracted from gross income... These deductions are sometimes referred to as "deductions from gross income" or, since almost all the allowable deductions in this section are business expenses, the deductions are sometimes referred to as "business deductions". págs. 98 y 99.

FUNCTION OF AGI. An individual's adjusted gross income (AGI) serves a number of functions. One function is that AGI determines the deductions that are available to a taxpayer who utilizes the standard deduction... Another function is that AGI serves as an element of the formulas that apply to determine the amount of certain expenditures or payments that are deductible. For example, the maximum amount of charitable contributions that an individual may deduct in a taxable year is a percentage of the individual's contribution base which is determined by reference to the excess of his medical care expenses over seven and one-half percent of the individual's AGI; and certain miscellaneous itemized deductions (including the unreimbursed business expenses of an employee) are deductible only to the extent that the aggregate of such deductions exceeds two percent of the taxpayer's AGI...²¹²

Es la autoridad fiscal, por conducto del Internal Revenue Service, la que al momento de ejercitar sus facultades de revisión, califican la razonabilidad de los gastos erogados por el contribuyente en este primer grupo de deducibles.

Algunos conceptos deducibles por ajuste de ingreso bruto incluyen:

- 1.- Los gastos normales del negocio, tales como la depreciación y utilidades.
- 2.- Ciertos gastos erogados por el patrón, tales como viajes, transportación y de entretenimiento.
- 3.- Gastos corrientes.
- 4.- Pérdidas originadas de la venta o cambio de propiedad.²¹³

La razonabilidad de los gastos permite considerar el concepto general que tenemos en nuestra legislación, tomando en consideración que si comparamos los conceptos deducibles por la legislación impositiva de los Estados Unidos de América, lo que para ellos representaría el primer catálogo de deducción, para nuestra legislación tributaria, es la única y limitada vía de hacer deducibles gastos que normalmente representan la actividad de los contribuyentes.

²¹² Kahn, Douglas. Op. cit., pág. 111.

²¹³ Smith, Ephraim. CCH Federal Taxation, Basic principles, Op. cit., que especifica: "To arrive at adjusted gross income, all deductions specifically allowed by law are subtracted from gross income. Some of the items allowed as deductions for adjusted gross income include:

1. Trade or business expenses, such as advertising, depreciation, and utilities.
2. Certain reimbursed employee expenses, such as travel, transportation, and entertainment expenses.
3. Moving expenses.
4. Losses from sale or exchange of property." pág. 98.

Más aún, muchos de esos gastos, por tener limitaciones adicionales en nuestra legislación, se encuentren excluidos, y su calificación está limitada al criterio de la autoridad, también expresado al momento de ejercer sus facultades de revisión, cuando califica en los hechos los conceptos si deberán ser incluidos por el obligado fiscal al momento de autodeterminar el impuesto a su cargo, distinguiéndolos de los que deberán estar excluidos por el contribuyente en el caso concreto. Esta sujeción al criterio de la autoridad expresada en los hechos que observa al momento de ejercer sus facultades de comprobación limitan aún más la razonabilidad de los conceptos deducibles en nuestra legislación.

1.3. Ajuste de ingreso bruto.

En la fórmula impositiva, una vez restados los costos que reducen al ingreso bruto dan como resultado el ajuste de ese ingreso.

Douglas A. Kahn señala como concepto de ajuste de ingreso bruto el siguiente:

"CONCEPT OF ADJUSTED GROSS INCOME. Adjusted gross income (AGI) is the gross income of an individual less the deductions listed in IRC § 62 (a). The term is used only for individual taxpayers and for estates and trusts. AGI is used for estates²¹⁴ and trusts²¹⁵ only for very special and limited purposes..."²¹⁶

Aún y cuando no es un concepto porque no especifica cuales son los elementos que componen el ajuste de ingreso bruto del sujeto pasivo del impuesto, Kahn establece que éste es un procedimiento para reducir los ingresos totales del obligado fiscal.

²¹⁴ El término *states* se emplea como un concepto jurídico que relaciona al capital con su propietario como se describe en el *Black's law dictionary*, Op. cit., que expresa: "*The degree, quantity, nature, and extent of interest which a person has in real and personal property. An estate in lands, tenements, and hereditaments signifies such interest as the tenant has therein. The condition or circumstance in which the owner stands with regard to his property. In this sense, "estate" is commonly used in conveyances in connection with the words "right," "title," and "interest," and is, in a great degree, synonymous with all of them.*" pág. 379.

²¹⁵ El término *trust* está referido a lo que en México conocemos como fideicomiso, tal y como se desprende de sus características, mismas que a continuación se rescatan del *Black's law dictionary*: "*Trust. A legal entity created by a grantor for the benefit of designated beneficiaries under the laws of the state and the valid trust instrument. The trustee holds a fiduciary responsibility to manage the trust's corpus assets and income for the economic benefit of all of the beneficiaries. A confidence reposed in one person, who is termed trustee, for the benefit of another, who is called the cestui que trust, respecting property which is held by the trustee for the benefit of the cestui que trust. Any arrangement whereby property is transferred with intention that it be administered by trustee for another's benefit. A fiduciary relationship in which one person is the holder of the title to property subject to an equitable obligation to keep or use the property for the benefit of another.*" Idem., pág. 1047.

²¹⁶ Kahn, Douglas A. Op. cit., pág. 111.

El crédito para los hijos y dependientes, los gastos médicos, las donaciones, las pérdidas ocasionales y los gastos de miscelánea están todos basados en él cuando se ajusta el ingreso bruto. Es entonces, el resultado de la primera operación realizada para determinar el impuesto a pagar o recuperar que toda persona deberá realizar.²¹⁷

Para el cálculo del impuesto a pagar, es indispensable obtener este concepto establecido en la ley, una vez que se han aplicado los conceptos de deducibilidad especificados en las deducciones para el ajuste del ingreso bruto.

La razón de hacer este procedimiento es muy sencilla, tomando en consideración que al sujeto pasivo le serán aplicados diversos conceptos deducibles, para que estén en posibilidades de elegir entre los previamente especificados por la ley, o aplicar de manera directa los estandarizados, como se verá a continuación.

²¹⁷ Cfr. Smith, Ephraim, CCH Federal Taxation, Basic principles, Op. cit., que expone: "*In the tax formula there are deductions for adjusted gross income and then deductions from adjusted gross income. It is important to take these deductions in the proper categories. Adjusted gross income is and important subtotal because certain other items are based on the amount of adjusted gross income. The credit for child and dependent care expenses along with itemized deductions for medical expenses, charitable contributions, personal casualty losses, and miscellaneous expenses are all based on adjusted gross income. The phaseouts of itemized deductions and personal exemptions are also based on adjusted gross income.*", pág. 99

1.4. Deducibles especificados y deducciones estandarizadas.

En materia de deducciones, los Estados Unidos de América ha alcanzado un desarrollo importante al establecer no sólo diversas clases de ellas, sino que además, ha desarrollado dos tipos que son utilizados por los contribuyentes norteamericanos para aplicarlos a sus ingresos, sólo para el caso que más les beneficie a efecto de disminuir su base para el cálculo del impuesto total.

El primer tipo de conceptos deducibles son los referidos a los gastos de naturaleza personal que son especificados como deducciones sin que estén referidas precisamente a aquellas que ajustan el ingreso bruto, por estar previamente establecidas por la ley impositiva atendiendo a la calidad de los individuos.

Los contribuyentes reciben el beneficio de una cantidad mínima de deducción prefijada por ley y entonces es llamada deducción estándar; esta deducción es una cantidad fija usada para simplificar el cómputo de los ingresos gravables. También es utilizada para eliminar el ingreso más bajo que es utilizado para fijar la base del impuesto para los individuos.²¹⁸

La deducción estándar es ajustada anualmente por la autoridad administrativa, si es necesario, en caso de inflación, siendo hasta el año de 1994, las siguientes deducciones estandarizadas:²¹⁹

Contribuyente	Deducción standard básica.
Soltero	\$3,800.00
Casados con declaraciones conjuntas	\$6,350.00
Casados con declaraciones separadas	\$3,175.00
Cabeza de familia	\$5,600.00
Viuda (o)	\$6,350.00

²¹⁸ Douglas A. Kahn lo refiere de la siguiente manera: "In lieu of taking itemized deductions, an individual taxpayer can deduct a specified dollar amount which is referred to as the "standard deduction." Thus, where an individual taxpayer elects to utilize the standard deductions, the taxpayer will deduct his nonitemized deductions from his gross income in order to arrive at his AGI, and the taxpayer will then deduct his standard deductions from his AGI. In addition, an individual taxpayer who utilizes the standard deduction can deduct the amount (if any) of deductions permitted for the exemptions available to the taxpayer... The nonitemized deductions and the exemption deductions are available to an individual regardless of whether he utilizes the standard deduction, but itemized deductions can be taken only if the taxpayer does not use the standard deduction..." Op. cit., pág. 112.

²¹⁹ Smith, Ephraim, CCH Federal Taxation, Basic principles, Op. cit., pág. 99.

La deducción estándar sirve para moderar el ingreso de las personas y reducir su nivel para determinar la base del impuesto, cuando usualmente estas deducciones representan más que el total de las deducciones autorizadas por ley. Los sujetos pasivos tiene la opción de utilizar las deducciones estandarizadas o bien aplicar los conceptos deducibles a que tienen derecho en atención a su calidad de individuos de acuerdo con lo que al efecto establece la Ley fiscal. Estas deducciones se aplican anualmente para el cálculo del impuesto a pagar por el ejercicio fiscal.²²⁰

Representa para el *Internal Revenue Service* una forma de evitar el ejercicio de sus facultades de comprobación por considerar deducciones estandarizadas, en contra de deducciones autorizadas que podrían los contribuyentes hacer de manera distinta a lo permitido por la ley, lo que representaría que al momento en que se ejercieran las facultades de comprobación por parte de la autoridad, podrían verse disminuidas las deducciones fijadas por la legislación, ya sea porque no se hayan reunido los requisitos para su deducción, o bien porque se hayan realizado deducciones no específicamente autorizadas.

Existen sin embargo, deducciones estandarizadas adicionales que se aplican a los contribuyentes en atención a su edad y capacidad visual que pueden ser incluidas en las declaraciones al momento de realizar el pago de sus impuestos. El dólar tiene un valor distinto para aquellos contribuyentes que rebasan los 65 años de edad (cumplidos en el año de aplicar ésta deducción adicional), o tienen un defecto visual determinado específicamente por ley.²²¹

La deducción estándar adicional comienza a ser aplicada a partir de 1988²²² y se ajusta por inflación anualmente por la ley, no de acuerdo con el índice de inflación, sino una vez conocida la inflación ocurrida en el periodo inmediato anterior, se modifica el *Internal Revenue Code* y se determina en cantidad fija, la deducción permitida para el ejercicio fiscal correspondiente. En atención a las calidades de contribuyentes que se han analizado con anterioridad, el valor del dólar aplicado a la cantidad adicional es:

²²⁰ "The standard deduction is of principal benefit to moderate and low income level taxpayers since the amount is usually more than the total itemized deductions, which means that such taxpayers need not report their itemized deductions..." Ibidem.

²²¹ "An additional standard deduction is allowed aged or blind taxpayers. The additional standard deduction is the total of the additional amounts allowed for age and blindness. The dollar value of an additional amount will depend on the taxpayer's filing status. The extra standard deduction became effective for 1988 and is adjusted for inflation." Idem, pág. 100.

²²² Cfr. Douglas Kahn, la deducción adicional comenzó a tener vigencia a partir de la Ley de 1986. Op. cit., pág. 113.

Contribuyente**Valor del dólar de una
suma adicional:**

Soltero	\$950.00
Casados con declaraciones conjuntas	\$750.00
Casados con declaraciones separadas	\$750.00
Cabeza de familia	\$950.00
Viuda (o)	\$750.00

Las deducciones estandarizadas adicionales pueden ser consideradas como conceptos separados y ser aplicados a los integrantes de la familia, siempre y cuando éstos tengan la obligación de presentar declaraciones. Así, pueden ser aplicadas hasta cuatro veces las deducciones adicionales, cuando el esposo y la esposa, tienen 65 años de edad y tienen un defecto visual, para que en total deduzcan hasta \$3,000.00 dólares al año como deducción adicional, siendo ésta cantidad la deducción máxima autorizada a los ciudadanos y residentes norteamericanos.

Las reglas encargadas de regular las deducciones adicionales son estrictas en el sentido de sólo considerar como deducibles aquellos rangos autorizados por la ley, o sólo utilizar las estandarizadas. Para el caso de que el matrimonio de contribuyentes tenga la posibilidad de incluir las dos especies de contribuciones, deberán presentar sus declaraciones de manera separada.

De cualquier manera, siendo deducciones autorizadas o bien estandarizadas (incluyendo la adicional), deberá ser aplicada al ingreso bruto ajustado para determinar el ingreso gravable, que deberá considerar además, las exenciones personales establecidas por la legislación federal norteamericana, mismas que veremos a continuación.

1.5. Exenciones personales

El término exención puede dar origen a imprecisiones por el contenido que dicha expresión puede tener para las legislaciones de México y de los Estados Unidos. Para Douglas A. Kahn, una exención no es mas que una especie de deducción; para este autor hay dos clases de exenciones: las deducciones personales y las deducciones de dependientes.²²³

Las exenciones personales han sido objeto de ajuste del ingreso de los contribuyentes al paso del tiempo, derivado de un ajuste inflacionario; es así que a partir de 1979 y hasta 1984, las exenciones personales eran de \$1,000.00; La aplicación del índice inflacionario colocó en \$1,040.00 para 1985 y \$1,080.00 para 1986, y fue ajustándose anualmente para situarse en el año de 1994 en \$2,450.00. Las exenciones personales son aplicadas a los ingresos de las personas independientemente de las deducciones que ya han sido explicadas con anterioridad.²²⁴

La exención personal es otorgada en favor de los dependientes del contribuyente y se consideran por el número de ellos, por lo que no pueden ser aplicadas por éstos para el caso de que califiquen simultáneamente como contribuyentes y como dependientes. Por ejemplo: el hijo de familia es considerado como dependiente y en consecuencia tiene una exención personal en la presentación de la declaración del padre; sin embargo, el dependiente no puede presentar en su declaración personal la exención por éste concepto porque reúne ambas calidades, la de contribuyente y la de dependiente.²²⁵

La deducción para exenciones personales es reducida y en algunos casos eliminada para ciertos contribuyentes con altos ingresos, que los sitúan en el límite superior de la tabla en el pago del Impuesto Sobre la Renta norteamericano.

²²³ Kahn, Douglas lo expresa de la siguiente manera: "...An exemption is merely one type of deduction that is available. There are two classes of exemptions -personal exemption deductions and dependent exemption deductions..." Idem., pág. 115.

²²⁴ Smith, Ephraim, CCH Federal Taxation, Basic principles, Op. cit., "From 1979 through 1984, the personal exemption was \$1,000. The application of the index for inflation raised the personal exemption to \$1,040 for 1985 and \$1,080 for 1986. The Tax Reform Act of 1986 raised the personal exemption to \$1,900 for 1987, \$1,950 for 1988, and \$2,000 for 1989. The personal exemption as adjusted for inflation after 1989 was raised to \$2,050 for 1990, \$2,150 for 1991, \$2,300 for 1992, \$2,350 for 1993, and becomes \$2,450 for 1994." págs. 102 y 103.

²²⁵ "No personal exemption amount is allowable on the return of an individual who is eligible to be claimed as a dependent on another taxpayer's return. For example, a child will not be allowed the personal exemption on his or her own return if that child is eligible to be claimed on the parent's return." Idem, pág. 103.

Hay dos tipos de exenciones de manera general:

- a) la exención para el contribuyente y su cónyuge;
- b) la exención para los dependientes del contribuyente, que se desarrollarán con mayor precisión más adelante.

La exención es un concepto jurídico que tiene efectos distintos para las legislaciones de México y de los Estados Unidos de América.

Para el caso de México, señala Margain Manautou:

“Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, por exención, la situación que está comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención realmente es un verdadero privilegio de que goza su titular. De ello tenemos que concluir que no podemos hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal a la misma por un acto del legislador. Hay eliminación temporal de materia gravable.”²²⁶

Para el caso de los Estados Unidos de América, la exención es un concepto de deducción distinto de los ya desarrollados con anterioridad en el presente trabajo. Atiende a la calidad personal de los individuos a los que está dirigido.

En la legislación norteamericana, la exención personal no es un privilegio que se otorga a las personas que se sitúan en la hipótesis normativa, se trata de un supuesto jurídico establecido para aquellas personas que dependen económicamente del contribuyente como obligado principal.

Es de considerarse en consecuencia, que en una exención como la conocemos y aplicamos en nuestro territorio, el contribuyente norteamericano estaría excluido del pago del impuesto sobre la renta como un privilegio establecido por ley cuando satisface los requisitos ordenados por la misma. En el caso de la aplicación de esta figura jurídica, por el contrario, recibe el beneficio de ajustar su ingreso en atención al número de personas que dependen económicamente de éste.

²²⁶ Margain Manautou, Emilio. Op. cit., pág. 305.

Es el propio Margain Manatou el que establece el concepto de exención, mismo que sirve para ilustrar la anterior afirmación.

"...la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica."²²⁷

Por lo anterior, es importante hacer la distinción que al tratarse de exenciones personales y al hacer referencia expresa a la legislación tributaria de los Estados Unidos de América, se trata de un concepto más de deducción, y no una exclusión del pago que se otorga como privilegio al contribuyente.

²²⁷ **Ibidem.**

Cada contribuyente puede aplicar una deducción personal de hasta \$2,450.00 dólares por cada dependiente²²⁸ en el año de 1994. Para que sea considerado un sujeto como dependiente, deberá satisfacer los siguientes requisitos:

- a) Acreditar la dependencia económica (mantenimiento).
- b) Que tenga relación o sea parte de la familia del contribuyente.
- c) Que el contribuyente aplique la deducción al ingreso bruto.
- d) Que el dependiente sea ciudadano o residente de los Estados Unidos de América.
- e) Que no se presente como declaración conjunta con el dependiente.

a) Acreditar la dependencia económica.

Para que se considere que existe dependencia económica, la mitad del suministro de un dependiente debe ser proporcionado por el contribuyente que se ve beneficiado por aplicar la exención personal en su declaración.

La dependencia económica incluye comida, hogar, ropa, cuidados dentales y médicos y otros conceptos análogos.

El tratamiento que se da a cada concepto incluido en el mantenimiento del dependiente es muy detallado; por ejemplo, cuando el contribuyente es propietario de la casa en donde el dependiente vive, se debe especificar la parte de renta que debería pagar y el valor debe ser considerado como una parte del mantenimiento del dependiente a cargo del contribuyente.

²²⁸ Para Douglas A. Kahn, el término dependiente deberá reunir los siguientes requisitos:

"(a) receives more than half of his support from the taxpayer. If no one person contributed over one-half of a dependent's support, but the cumulative support provided by a group of persons equals or exceeds the requisite amount, a multiple support agreement under IRC § 152 (c) may allow one of the group to claim the exemption. A scholarship received by a student is not considered in determining the percentage of support provided him by his parent or stepparent. IRC § 152(d). The special provisions for determining which of two divorced parents provides the requisite support for their child is set forth in IRC § 152 (e); (b) is within the class of relatives of the taxpayer who are listed in IRC § 152 (a), or is a member of the taxpayer's household whose relationship with the taxpayer does not violate local law and who was not a spouse of the taxpayer at any time during the year. IRC § 152 (a) (9). (b) (5); Reg. § 1.152-1 (b); and (c) is a United States citizen or a resident of the United States, Canada, Mexico, Canal Zone, or Panama during the taxable year. Certain adopted children of a taxpayer are excluded from this requirement if the taxpayer is a United States citizen. IRC § 152 (b) (3)." Op. cit, pág. 117.

Aquí se presenta una nueva dificultad, porque no es igual la cantidad de manutención que se considera para los padres en relación a la considerada por los hijos.

La Corte de los Estados Unidos de América ha considerado que los gastos familiares de la renta del hogar, corresponden al 60% a la madre y el restante 40% debe ser distribuido en partes iguales entre los hijos.

Algunos gastos de capital son también considerados como conceptos deducibles para el caso de mantenimiento, se consideran como tales atendiendo a la naturaleza y destino de los bienes, pues un automóvil así como la televisión del dependiente pueden ser considerados como deducibles si éstos son adquiridos para que el propio dependiente los utilice y hasta la mitad de su costo, (el televisor deberá estar en la habitación del dependiente).

b) Que tenga relación o sea parte de la familia del contribuyente.

Hace referencia a cualquier lazo de parentesco natural o legal que una al contribuyente con las personas que habitan el mismo hogar.

El parentesco puede ser ascendente o descendente, en línea recta o colaterales hasta el segundo grado inclusive. La única condición exigida por la ley impositiva (mas no por la ley civil) es que habiten la misma casa con el contribuyente de manera ininterrumpida.

No se considera que hay interrupción cuando el dependiente durante el año fiscal abandonó el hogar por circunstancias especiales tales como enfermedad, educación, negocios, vacaciones o para cumplir con el servicio militar, siempre y cuando tal ausencia sea por un período inferior a seis meses.

El hecho de que el dependiente fallezca en el transcurso del año fiscal no excluye al contribuyente para poder deducir la parte proporcional que haya gastado anterior a la muerte.

c) Que el contribuyente aplique la deducción al ingreso bruto ajustado.

Los efectos que se producen en las deducciones para dependientes, deben ser disminuidos al ingreso bruto ajustado, que como lo analizamos con anterioridad, ya le han sido aplicados algunos conceptos deducibles distintos de las exenciones personales y por tanto, reducen aún más su ingreso.

Para que el sujeto pasivo que haga uso de las deducciones diseñadas para los dependientes, deberá tener un ingreso bruto inferior a la exención personal de \$2,450.00 dólares para el año de 1994.

Además, en relación con el descendiente del sujeto pasivo que utilizará la deducción deberá satisfacer los siguiente requisitos:

- 1.- No haber cumplido los 19 años al finalizar el año, o
- 2.- Ser estudiante, en los casos en que el dependiente es menor de 24 años al finalizar el año en que se presenta la declaración de impuestos, ejercicio en el que se aplicará la deducción.

Es estudiante aquel individuo que en el período de 5 meses al año, ocupa todo su tiempo en estudiar en una institución educativa.

La expresión: todo su tiempo, hace referencia al programado por los planes de estudio para su realización. Para ello, la legislación norteamericana considera que un programa para que se considere de estudio, debe contemplar cuando menos 5 meses.

Los 5 meses al año no necesariamente deben ser consecutivos, quedando excluido el horario nocturno.

d) Que el dependiente sea ciudadano o residente de los Estados Unidos de América.

Es entonces indispensable que el dependiente satisfaga la calidad de ciudadano norteamericano o residente de dicho país para que efectivamente sea acreditada al contribuyente la deducción personal por éste concepto.

Los ciudadanos norteamericanos que no residan en su territorio, no pueden aplicar el beneficio de la deducción para sus dependientes.²²⁹

e) Que no se presente como declaración conjunta con el dependiente.

Como lo advertimos con anterioridad, los contribuyentes están clasificados en cinco grupos: los solteros; los casados que presentan declaraciones conjuntas; los casados que presentan declaraciones de manera separada; el responsable o cabeza de familia y la viuda o viudo en su caso.

²²⁹ Smith, Ephraim, CCH Federal Taxation, Basic principles, Op. Cit., "The term "dependent" does not include any individual who is not citizen or national of the United States unless such individual is a resident of the United States or a resident of American Samoa, Canada, or Mexico." pág. 108.

Para que la deducción de dependencia se aplique, la declaración que la contenga debe ser presentada de manera individual por un sujeto pasivo en relación con su cónyuge. Las obligaciones formales establecidas a los sujetos pasivos con estado civil: casado, limitan la aplicación de la deducción a sólo uno de los cónyuges en la presentación de sus declaraciones.

Para el caso de que se presenten declaraciones conjuntas entre cónyuges, la deducción se aplica en la declaración anual. La planeación fiscal que hagan los cónyuges les permite, en atención a sus ingresos conjuntos o individuales, modificar las bases impositivas para reducir su carga fiscal.

Reglas especiales para dependientes

Se aplicarán reglas especiales cuando el dependiente reciba de dos contribuyentes o más, la dependencia económica por encima de la mitad establecida por ley si:

- 1) La dependencia económica es recibida no sólo por una persona.
- 2) Cada miembro del grupo que contribuye colectivamente con menos de la mitad del mantenimiento del dependiente podría aplicar la deducción.
- 3) El miembro del grupo demandante de la deducción de dependencia personal, contribuye con más del 10% del mantenimiento del dependiente.
- 4) Cada una de las personas en el grupo que contribuyen con más del 10% de la dependencia económica declaran que no tienen derecho a la devolución por ese año.²³⁰

En cualquier caso, los efectos fiscales que produce la reducción de los diversos tipos de deducciones que pueden ser aprovechados por los sujetos pasivos del impuesto en los Estados Unidos de América tiene el mismo efecto que para el caso de México, es decir, reducen los ingresos totales del contribuyente a fin de obtener la base gravable, reconocida en la legislación de norteamérica como *taxable income*.

Los elementos que sirven para diferenciar al *income tax* de su correlativo Impuesto sobre la Renta en relación con las deducciones pueden ser descritos de la siguiente forma:

- a) El *income tax* es un impuesto personal que considera al sujeto pasivo en cuanto a su individualidad para generar la riqueza que se grava.

²³⁰ "Special rules allow a taxpayer to be treated as having contributed over half of the support of an individual where two or more taxpayers contributed to the support of the individual if (1) no one person contributed over half of the individual's support, (2) each member of the group which collectively contributed more than half of the support of the individual would have been entitled to claim the individual as a dependent except for the fact that they did not contribute more than one-half of the support, (3) the member of the group claiming the individual as a dependent contributed more than 10 percent of the individual's support, and (4) each other person in the group who contributed more than 10 percent of the support files a written declaration that they will not claim the individual as a dependent for the year." Idem. pág. 109.

b) Las deducciones se aplican de acuerdo con la racionalidad del gasto en un aspecto general.

c) De manera particular, las deducciones son creadas por el legislador en los Estados Unidos de América en beneficio de grupos de contribuyentes, brindando la opción de únicamente considerar deducciones fijas en sustitución de las denominadas deducciones generales a que tenga derecho el sujeto pasivo, a fin de hacer más accesible el cumplimiento voluntario por parte del obligado fiscal.

d) Las deducciones también pueden considerar disminuciones adicionales al ingreso total del sujeto pasivo considerando el estado de salud físico del obligado fiscal (deducciones estandarizadas adicionales).

e) Finalmente las exenciones son verdaderas deducciones personales concedidas a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria que se otorgan en favor del sujeto pasivo o de sus dependientes.

2. Conclusiones.

El concepto de persona en la legislación de los Estados Unidos responde a una clasificación de las actividades que el individuo desarrolla dentro del ámbito económico y social en el que participa.

La calidad de persona en el sistema jurídico norteamericano está referido a los derechos que la Constitución de los Estados Unidos de América otorga a sus ciudadanos de conformidad con lo establecido por la décimo cuarta enmienda en relación con la quinta enmienda.

La noción de ingreso bruto en los Estados Unidos es un concepto jurídico referido en la Constitución de los Estados Unidos de América que hace referencia a la totalidad de los ingresos que obtengan los ciudadanos en ese país.

La noción de deducciones para ajuste de ingreso bruto está referida a la primera operación aritmética a la que se someten los ingresos totales de los sujetos pasivos a fin de disminuirlos para obtener la base gravable. Son conceptos deducibles generales que sólo se ajustan por la racionalidad que el sujeto pasivo debe hacer a tales erogaciones.

Las deducciones estandarizadas en los Estados Unidos de América son conceptos deducibles establecidos en el *Internal Revenue Code* que disminuyen el ingreso bruto del contribuyente. Estos conceptos se aplican una sola ocasión en la declaración anual en sustitución de los conceptos especificados por la ley fiscal.

La deducción estandar adicional es un concepto deducible distinto de las deducciones estandarizadas que pueden aplicar los sujetos pasivos considerando su edad o condición física.

La noción de exención en los Estados Unidos de América está referida a un tipo de deducción que puede clasificarse a su vez en deducciones personales y deducciones para dependientes.

Las deducciones personales en los Estados Unidos de América están referidas a la calidad del sujeto pasivo en relación a su capacidad para generar el ingreso.

Las deducciones para dependientes pueden ser aplicadas por el sujeto pasivo para disminuir su ingreso bruto por la relación que tiene el contribuyente con sus dependientes económicos.

Consideramos que las deducciones en los Estados Unidos de América son las circunstancias de derecho establecidas en el *Internal Revenue Code*, en donde se reconoce la capacidad tributaria del sujeto pasivo y reducen su ingreso bruto para determinar la base gravable del impuesto.

CAPITULO V
LA ARMONIZACION TRIBUTARIA DE LAS
DEDUCCIONES EN LA LEGISLACION QUE GRAVA
EL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS

SUMARIO

1.- Desarrollo cultural y económico equilibrado.- 2. La armonización tributaria en la legislación mexicana. Deducciones personales. 3.- Aportaciones de la teoría de las deducciones en la legislación norteamericana. 4. Conclusiones.

Debemos ahora entrar al planteamiento base de la presente investigación. Es necesario dilucidar las circunstancias que pueden ser susceptibles de ser armonizables en las legislaciones que ahora participan en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, específicamente los Estados Unidos de América y México.

Aparentemente el Impuesto Sobre la Renta de México y el *income tax* de los Estados Unidos de América gravan lo mismo: los ingresos de las personas físicas y morales. En realidad, sólo doctrinalmente son parecidos los impuestos directos establecidos en las legislaciones impositivas de ambos países.

Para la obtención de la base gravable, las operaciones son parecidas, porque al total de los ingresos del sujeto pasivo, se le reducen los gastos; el resultado de dicha operación es la base a la que se aplicará la tasa en el porcentaje que le corresponda de acuerdo con la tabla que fija proporcionalmente el impuesto a pagar.²³¹

En el caso de México, las deducciones únicamente se aplican para aquellos contribuyentes que acrediten que las han aplicado para desarrollar las actividades económicas a que hace referencia la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando se acredite que los gastos deducibles cumplen con los requisitos legales establecidos en la propia legislación, situación que hace de éstos, un concepto excesivamente técnico que no es aplicable con facilidad por los contribuyentes.

Las deducciones en la legislación norteamericana tienen diseñado un complejo sistema de distintos conceptos deducibles, porque están dirigidas a disminuir la carga tributaria de los sujetos pasivos atendiendo a su calidad personal. En nuestro país, las deducciones se presentan como un sencillo sistema de conceptos deducibles atendiendo a las actividades gravadas en cuanto a los ingresos de las personas, olvidándose por completo de la calidad individual del sujeto que genera la riqueza.

La razón puede ser muy sencilla, mientras que en los Estados Unidos tienen un alto índice de cumplimiento voluntario en el pago de sus impuestos, derivado de una educación tributaria y una confianza en su gobierno, así como de un eficiente sistema de fiscalización y recaudación; en el caso de México, el cumplimiento no es espontáneo por parte de los sujetos pasivos y las funciones de fiscalización sólo abarcan a un reducido número de contribuyentes cautivos porque la realidad social, económica y la desconfianza en las autoridades rebasaron al ordenamiento jurídico.

²³¹ Ver Capítulos II y III de esta investigación.

Para ilustrar mejor esta afirmación, a continuación haremos referencia al procedimiento de fiscalización que tiene diseñado el *Internal Revenue Service* y destacar en que consiste la fuerza de su eficacia.

Uno de los principales objetivos del Servicio de Recaudación Interno en el desarrollo de la función de la administración de los impuestos en lo general, y en lo particular, en la revisión del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los particulares reconocida como auditoría, se localiza en la identificación de las declaraciones para la verificación del cumplimiento de la ley fiscal. Gracias al sofisticado procedimiento de auditoría empleado por el Servicio de Recaudación Interno se promueve el más alto porcentaje de cumplimiento voluntario de los obligados.

Por cumplimiento voluntario de obligaciones a cargo de los sujetos pasivos del impuesto se entiende el espontáneo ejercicio de voluntad del obligado fiscal para cumplir con las obligaciones principales y formales sin que intervenga la autoridad fiscal.

Como ya lo advertimos, la forma más eficaz de lograr el cumplimiento voluntario de los particulares se logra con procedimientos administrativos de control en el cumplimiento de obligaciones formales que derivan en la satisfacción de la principal.

Para conseguir el cumplimiento espontáneo del obligado fiscal, el Servicio de Recaudación Interno ha diseñado con los más elevados procedimientos de informática, un mecanismo de selección de declaraciones para verificar de un gran número de obligados tributarios y seleccionar del total de responsables fiscales, sólo aquéllos que representen un elevado índice de evasión del cumplimiento de sus obligaciones. A dicho mecanismo de selección se le conoce como clasificación de declaraciones.²³²

Es un mecanismo de verificación del cumplimiento de obligaciones a cargo de los particulares, reconocido en los Estados Unidos como *examination*, en México se trata de la auditoría.

²³² "The primary objective of the IRS in identifying returns for examination is to promote the highest degree of voluntary compliance. The primary objective of the classification of returns is to ensure that that returns with substantive issues and the highest yield are selected for examination. An annual examination plan is developed by the National Office in consultation with regional and district offices, and used, to establish nationwide audit plans for determining the number and type of returns to be selected in order to accomplish the audit plan. Various methods and procedures for identifying and selecting individual and corporate returns for examination are employed by the IRS to achieve such results." Ver. Disco Compacto: *The tax management Inc. USA, 1995, con la voz Audits: Basic Procedures.*

La auditoría en nuestro país está sujeta a dos principios constitucionales en los que descansa todo procedimiento seguido por las diversas Administraciones de Fiscalización. Tales principios son los de legalidad y audiencia, en los cuales, la administración pública en nuestro país debe sujetar su actuación para evitar transgredir los derechos de los particulares que se encuentran protegidos con la Constitución.

El principal objetivo de la clasificación de declaraciones en los Estados Unidos, es asegurar que de éstas, en algunos conceptos preestablecidos, se obtendrán los mejores rendimientos de las declaraciones seleccionadas para auditoría. Los rendimientos de las declaraciones seleccionadas en relación con la auditoría están relacionados por los resultados que se obtienen con motivo de la práctica administrativa de la revisión. Los datos fijados en las declaraciones por los obligados fiscales proporcionan a los mecanismos de selección la información necesaria para hacer efectivo un control de los elusores o evasores del tributo.

Un plan anual de auditoría es desarrollado por la Oficina Nacional en coordinación con las Oficinas Regionales y Distritales en los Estados Unidos, en los que se fijan los criterios para determinar el número y tipo de declaraciones que deberán ser seleccionadas; la selección se realiza de acuerdo con el plan anual de revisión del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos.

Varios métodos y procedimientos para la identificación y selección de declaraciones sujetas a revisión han sido diseñadas por el Servicio de Recaudación Interno tanto para individuos como para corporaciones, la que a su vez mantiene todos los registros que se extraigan de dicha identificación y selección.

Son dos las formas en las que se puede seleccionar las declaraciones que serán sujetas a revisión; bien pueden ser seleccionadas por vía manual o por computadora.²³³

²³³ "Tax returns are selected for examination by computer or by manual identification. Manual identification involves making tax returns available for classification by other than computer identification (e.g., amended returns, claims for refund or information returns). Returns that are classified by computer as having audit potential may also be manually screened to identify issues for consideration and set the scope of the examination, and to accept as filed those returns initially computer classified, but do not warrant examination." Idem.

La selección manual de declaraciones sujetas a revisión son aquellas que se escapan a la selección que la computadora pueda realizar, v.g. declaraciones complementarias, demandas de devoluciones o consultas que por la naturaleza de la información contenida en ellas, requieren de la experiencia de los auditores.

Las declaraciones que son seleccionadas por la computadora del Servicio de Recaudación Interno son clasificadas por su potencial de revisión, es decir, por las características que la declaración, por su sola presentación, puedan contener a efecto de ser seleccionadas y determinan el alcance de la revisión; son aceptadas como archivos de declaraciones, las cuales inicialmente han sido capturadas por la computadora, y sin embargo, no garantizan su revisión ya que deberán pasar por otros procesos de revisión.

Durante el proceso de selección y clasificación, las declaraciones son agrupadas por los las Oficinas Distritales o Centrales perteneciente al Servicio de Recaudación Interno quienes en principio reciben las declaraciones. Posteriormente, son identificadas de acuerdo con el tipo de revisión que se desarrollará después de su selección y se enviará al departamento que corresponda su despacho.²³⁴

En cualquier caso, todos los procedimientos están debidamente regulados por el Manual de Recaudación Interno, en el que de manera específica se establece la competencia que tiene cada funcionario que participa en la función de revisión del cumplimiento de obligaciones a cargo de los particulares.

El Manual de Recaudación Interno es un cuerpo de disposiciones jurídicas que establecen la forma en que deberá desarrollar su actividad fiscalizadora la autoridad en los Estados Unidos. En este ordenamiento jurídico se establece con precisión las facultades que tiene cada dependencia que conforma al Servicio de Recaudación Interno en obligaciones de hacer, así como establece los límites de lo que tiene prohibido realizar en el ejercicio de la función de revisión. Los particulares tienen acceso al Manual de Recaudación Interno, basta que se haga una petición formal a la autoridad, para que el sujeto pasivo verifique que el procedimiento de revisión seguido por la autoridad se encuentra apegado a derecho.

²³⁴ *"During the classification/screening process, returns are identified and classified for examination by service centers or district offices, and are further identified for the kind of audit to be performed (i.e., correspondence audit, office audit or field audit). With respect to returns classified for district office audit, significant issues are also identified." Idem.*

México en cambio, tiene un sistema de verificación del cumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes basados en denuncias anónimas, personajes políticos, y en algunos casos, obedecen a programas, cuando la recaudación se ve lesionada por la elusión fiscal llevada a cabo por parte de los contribuyentes derivados de la ausencia de hecho imponible.²³⁵

En nuestro país, en el año de 1996, una parte de la recaudación se logró gracias a los medios de comunicación, quienes a través del terrorismo fiscal, utilizando un agresivo programa publicitario lograron concientizar a los contribuyentes cautivos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Frases como "No se queme, pague impuestos", "No se quiera pasar de listo, pague impuestos", estaban en el pensamiento de los ciudadanos que influyeron para que los obligados fiscales se acercaran a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a pagar sus impuestos.

En 1997, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público inició un programa más ambicioso del cumplimiento voluntario de los contribuyentes a través de los medios masivos de comunicación, ahora con las frases "para que no le digamos ni pio" o "pague impuestos, no pague consecuencias" campañas seguidas para substituir la deficiente administración de recaudación de los impuestos.

Consideramos que uno de los principales problemas a los que se enfrenta el gobierno mexicano y que no ha reconocido en el fondo, es que el ciudadano mexicano no tiene conciencia impositiva. Por conciencia impositiva entendemos la capacidad de entender para qué sirven los impuestos y la voluntad por parte del sujeto pasivo de cumplir de manera voluntaria con la obligación de contribuir a los gastos públicos.

²³⁵ Fue conocido el caso de los requerimientos enviados por la autoridad fiscal a efecto de invitar a las empresas a que corrigieran su situación fiscal si hacían deducibles los vales de despensa otorgados a sus trabajadores. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estimó que los contribuyentes (empresas) no reunían los requisitos de deducibilidad establecido por la fracción VI del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta si dichos vales habían sido adquiridos por el Grupo Cífra. Evidentemente la autoridad envió tales invitaciones a los contribuyentes con la intención de recaudar impuestos porque aquéllas empresas que impugnaron dicha invitación, posteriormente no fueron requeridas para cumplir con dicha disposición administrativa, no obstante que el Tribunal Fiscal de la Federación hubiese emitido resolución para el efecto de fundar y motivar dicha invitación.

El desequilibrio en la distribución de la riqueza ha provocado que las clases económicamente débiles se vean marginadas de la participación de los gastos públicos.²³⁶ Muchos mexicanos seguramente estarían dispuestos a ayudar al Estado para satisfacer sus gastos públicos, sin embargo, la cantidad de ingresos que obtienen sólo puede ser dispuesta para satisfacer sus necesidades elementales. Los recursos naturales en México son inagotables, pero no están adecuadamente administrados.

La realidad social rebasó al derecho fiscal. El haber abandonado la noción de salarios mínimos y cambiarla por el crédito al salario, tuvo beneficios para las personas físicas que perciben ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado. Sin embargo se contraviene a lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que ordena que el salario mínimo debe ser bastante para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia.²³⁷

Recordemos que incluso la noción de proletario tuvo orígenes tributarios como lo expone Marco Tulio Cicerón:

²³⁶ René Villarreal al respecto señala:

“El reto del capitalismo es además resolver el problema de la injusticia global que se apunta en el Informe de Desarrollo Humano de la ONU, donde las cifras señalan que en 1989, 20% de la población mundial concentró 82.7% de los ingresos mundiales, mientras que el 20% más pobre recibió sólo 1.4%. Esto contrasta con lo que sucedía en 1960, cuando el 20% más rico percibía el 70.2% del ingreso, en tanto que el 20% más pobre alcanzaba 2.3%. Es decir, mientras en 1960 el 20% más rico recibía 30 veces más ingreso que el 20% más pobre, en 1989 esto se duplicó a 60 veces.” Op. cit., págs. 23 y 24.

²³⁷ La fracción VI, del apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos expresa:

“Los salarios mínimos que deberán disfrutar los trabajadores serán generales o profesionales. Los primeros regirán en las áreas geográficas que se determinen; los segundos se aplicarán en ramas determinadas de la actividad económica o en profesiones, oficios o trabajos especiales.

Los salarios mínimos deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos. Los salarios mínimos profesionales se fijarán considerando, además, las condiciones de las distintas actividades económicas.

Los salarios mínimos se fijarán por una comisión nacional integrada por representantes de los trabajadores, de los patrones y del gobierno, la que podrá auxiliarse de las comisiones especiales de carácter consultivo que considere indispensables para el mejor desempeño de sus funciones.”

"Muy diligente fue también en la elección de los nombres que daba a las diferentes clases de ciudadanos: llamó a los ricos *assiduos abaere danda*, porque pagaban impuestos, y a los que no poseían más de mil quinientos ases, o que nada podían inscribir en el censo más que su persona, *proletarios* para indicar que el Estado solamente esperaba de ello prole, hijos."²³⁸

Estimamos que fortaleciendo a la educación, la conciencia en los habitantes de aportar parte de su riqueza para poder vivir en sociedad redundará en mayores y mejores beneficios para los habitantes que conformamos esta realidad social.

La educación está referida a diversos tipos de enfoques de acuerdo con la finalidad que persigue el Estado con su instrumentación. Insistimos en que el reconocimiento de los objetivos del Estado mexicano deben estar ya contemplados en un programa que se sostenga en base a nuestra propia realidad económica, política y social.

"... siempre la educación es necesaria a la sociedad. Pero en la democracia es cualitativamente distinta... Por eso hemos visto el ser de la democracia y las novedades que presenta la educación en ella. En la democracia hay exigencia de que todos participen al máximo en los intereses comunes para que no se estrangule. Tarea fundamental en este empeño realiza la educación. Desarrollar por dentro al individuo, como pretendía el individualismo individual, es eliminar la democracia."²³⁹

El reconocimiento de una sociedad que tenga intención de participar en los cambios por una recuperación de sus bases puede representar un alto costo político; la pérdida inclusive del sistema presidencialista. Sin embargo puede representar un cambio en la forma de ser y de actuar de una sociedad plural; con la posibilidad de brindar un verdadero impulso al desarrollo sostenido con la posibilidad de conseguir una independencia económica del exterior.

Autores como Sheahan han estudiado los efectos que a nivel social produce la educación.

²³⁸ Cicerón, Marco Tulio. *Tratado de la República, tratado de las leyes, catilnarias*, Colección Sepan Cuantos, Editorial Porrúa, México, 1991, págs. 41 y 42.

²³⁹ Cirigliano, Gustavo F. J. *Filosofía de la educación*, 5a. ed., Editorial Hvmánitas, Buenos Aires, 1990, pág. 58.

“Los extremos de desigualdad en muchos países de la América Latina son peores de los habrían sido de otra manera, por causa de la prolongada incapacidad de dar a los pobres algo similar a una participación equitativa en la educación. La desigualdad del ingreso y la desigualdad de la educación van de la mano. Las causas van en dos sentidos opuestos: las personas con mayor ingreso se aseguran por lo general d que sus hijos tengan buenas oportunidades educativas, y los hijos que reciben mejor educación suelen obtener más altos ingresos con los cuales mantener a sus familias con sus ventajosas posiciones. Las personas de ingresos menores no pueden dar esa misma educación a sus hijos y éstos, correspondientemente, obtienen ingresos por debajo de la media en su trabajo. Si los hijos de los pobres quedan fuera de los programas de educación pública, probablemente también quedarán fuera de toda oportunidad económica, y transmitirán este estado de cosas a la siguiente generación.”²⁴⁰

Para este autor, la participación del Estado en el diseño de una política educativa puede ser el elemento activador de la economía o causa de su estancamiento. Estima que América Latina requiere, para combatir la pobreza, atender a las necesidades educativas a nivel primaria, porque con esta medida, se garantiza un aumento en la clase trabajadora capacitada, que puede impulsar al mismo tiempo, el crecimiento de los salarios de tales trabajadores, an encontrarse en aptitud de desarrollar actividades acordes con esta preparación elemental para la vida.²⁴¹

²⁴⁰ Sheahan, John. Op. cit., pág. 55.

²⁴¹ Para Manuel Lobato Osorio, en su artículo *Medición de la pobreza*, Edición del Autor, México, 1997, señala que la pobreza puede ser mensurable siguiendo dos métodos: conociendo la capacidad de las personas para poder adquirir bienes y servicios para satisfacer sus necesidades básicas; y a través de la investigación de que las necesidades básicas son o no satisfechas. “Generalmente, la LP (línea de pobreza) se refiere como el método de ingreso; para obtenerla, se calcula el costo de una canasta definida conforme a un criterio determinado, este costo se compara contra el ingreso o gasto en consumo (gasto corriente) de los hogares, los que tienen un ingreso menor al costo de la canasta se consideran pobres. Críticas frecuentes a este método son las relativas a que en él sólo se consideran las necesidades relacionadas con bienes mercantiles, y que no considera la situación de satisfacción o insatisfacción de dichas necesidades, es decir, que únicamente toma en cuenta a las variables de ingreso. Por otra parte, la línea de pobreza puede estar en cualquier parte, pues depende de qué necesidades se consideren básicas y, por ende, de la canasta de mercancías consideradas como satisfactorias para dichas necesidades.”, pág. 1.

Para John Sheahan, Op. cit., la pobreza en América Latina está relacionada con la falta de oportunidades en materia de educación. La pobreza puede también estar relacionada con la mortalidad que se presenta en las diversas regiones de un país, haciendo la comparación entre las zonas urbanas y las rurales. “Simplemente como descripción de hechos, parece claro que los niveles de beneficencia de los pobres han subido considerablemente en la mayor parte de los países en el último cuarto de siglo, en el sentido de medidas tan fundamentales como mortalidad de los niños, educación y esperanza de vida...”, págs. 40 y ss.

1. Desarrollo cultural y económico equilibrado.

Veamos a continuación la manera en que la legislación mexicana puede hacer frente a la integración de legislaciones en una correcta armonización tributaria.

Comenzaremos por exponer los efectos que la cultura ejerce sobre las relaciones entre los Estados. Marcos Kaplan considera a la cultura como:

"Conjunto de informaciones organizativas y de reglas generativas, producida a partir de complejidades (ecosistémicas, biológicas, económicas, sociales, políticas), la cultura emerge y se desarrolla, no sólo como producto altamente complejo sino también como productor. Es un *sistema generativo* de alta complejidad social, a la que contribuye a crear y sostener, y sin el cual aquélla se derrumbaría para dar lugar a un nivel organizativo más bajo del respectivo sistema. Se presenta a la vez como *autoproducción* y *autoreproductor*, y como centro epigenético con autonomía relativa; como una matriz informática que abarca a la vez un capital técnico-cognitivo y un capital organizativo."²⁴²

Para Kaplan el capital técnico-cognitivo es la experiencia que como sociedad un grupo determinado puede dar a conocer a través de esquemas de conducta que sirven de base para que se reproduzcan hacia sus sucesores. El capital organizativo la cultura sirve de instrumento para desplegar los procesos sociales, al mismo tiempo que aportan mecanismos de autorregulación en beneficio de la sociedad, sin descuidar garantizar su permanencia.

²⁴² Kaplan, Marcos. Op. Cit. pág. 100.

El Estado debe siempre buscar en los procesos de desarrollo, formas que identifique a sus gobernados con su realidad económica, política y jurídica. Cuando se desconoce la realidad económica la sociedad se estratifica y las desigualdades ponen en riesgo la convivencia; misma consecuencia existe cuando la política y el derecho se desconocen o se minimizan en su aplicación. Consideramos que la cultura debe aportar las bases de convivencia comunitaria (en el grupo social homogéneo) a fin de garantizar su supervivencia. Cuando se desconoce alguno de estos elementos, el Estado se desconoce y se adoptan nuevas formas de organización que no son compartidas por la mayoría de los habitantes que lo conforman, perdiendo identidad y valores que soporten los nuevos planteamientos introducidos en la sociedad.

Seers, al analizar el fenómeno del nacionalismo identificando los factores que influyen en sus restricciones, reconoce la falta de cultura o la dependencia cultural como uno de los frenos más importantes al desarrollo de un Estado.

“Otra influencia importante sobre el espacio para maniobrar es la fuerza de la *cultura* tradicional. Esto también es difícil que lo reconozca la mayoría de los izquierdistas, especialmente muchos teóricos de la dependencia; parecería abrir la puerta a las despreciadas teorías de la “modernización”, en las que las tradiciones se consideran los principales obstáculos al desarrollo. Sin embargo, no es necesario que se vea la cultura desde este ángulo; cuanto más profundas sean las raíces culturales, más duradera y más fuerte será la resistencia a los estilos extranjeros de consumo y a la dependencia consecuente de las importaciones de los bienes de consumo, por ejemplo, de harina de trigo, para satisfacer el gusto de las masas por el pan, en un país donde cultivar el trigo es imposible por razones de clima. Igualmente, será más lento el surgimiento de una gran demanda de automóviles en los países donde se carece no sólo de la capacidad de ingeniería (a menudo a causa del tamaño de la población), sino también del combustible para que funcionen. De este modo los valores tradicionales pueden conservar el espacio para maniobrar al hacer más rígidos tanto el nivel como la estructura de las aspiraciones de los consumidores.”²⁴³

²⁴³ Seers, Dedley. Op. cit., págs. 96 y 97.

No obstante la amplia cultura y tradición que tiene nuestro país, estimamos que las relaciones entre economía, política y derecho se han ido fragmentando en favor de la primera de ellas. Parece todo indicar que el proceso de transculturación tiene como destino adoptar un sistema económico de neoliberalismo, en contravención con lo establecido por el artículo 26 Constitucional que especifica que el Estado *organizará* un sistema de planeación democrática de desarrollo nacional. El gobierno en realidad no está organizando ningún plan (porque no hay plan nacional de desarrollo), está adoptando y adaptando nuevos sistemas e instituciones jurídicas provenientes de los Estados Unidos, quien como nación ha tenido una experiencia cultural definida;²⁴⁴ además, se viola el artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en virtud de que el gasto público debe estar destinado al beneficio del pueblo mexicano.²⁴⁵

Debemos considerar que no existe mecanismo jurídico para adaptar de legislaciones extranjeras, aquéllos conceptos o normas que sean susceptibles de ser aprovechadas por nuestra legislación, debido a que la armonización de legislaciones no se ha planteado en la doctrina, y la práctica política del Estado mexicano en sus relaciones con los Estados Unidos de América están cargadas de una desigualdad de fuerzas económicas y políticas.

²⁴⁴ Es el caso del Servicio de Administración Tributaria que tendrá la misma organización y funciones que su correlativo *Internal Revenue Service* de los Estados Unidos.

²⁴⁵ Para Allan, Charles. *La teoría de la tributación*, Alianza Editorial, Madrid, 1974, el Estado debe participar de manera efectiva en la maximización de la renta con la finalidad de garantizar el interés colectivo porque de esta forma, el interés particular prevalece. "El Estado puede, y en grado diverso lo hace siempre, diseñar su estrategia fiscal con el objetivo de producir una mayor renta nacional que la que se obtendría en ausencia de la intervención del Estado. El principio de la maximización de la renta en materia de tributación, que ha conocido un gran impulso desde el interés por el crecimiento registrado en la postguerra, escogería aquel régimen tributario que produjera la máxima renta nacional. Los impuestos y los impuestos negativos (subvenciones) se utilizan para intervenir en el mercado con el fin de inducir un mayor output de bienes y servicios." pág. 163.

Sabemos por la experiencia legislativa en México, que la falta de un poder legislativo fuerte o con representación, es suficiente para que el poder ejecutivo implemente iniciativas de leyes como propias, independientemente de que su origen y justificación sea extranjera, para que sea adoptada como ley ordinaria en nuestro país, situación que es contraria a los principios del bienestar común, cuando se sacrifica el interés colectivo para satisfacer intereses personales o de grupos que forman parte de factores reales de poder. El ejemplo más claro lo encontramos en la forma de Estado Republicana y Federal, establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que aunque México es una República, dista mucho de ser Federal.²⁴⁶

No obstante algunos autores, entre ellos Roberto Ortega Lomelín afirman que efectivamente existe un Federalismo congruente con la formación del Estado mexicano.

“El federalismo mexicano es una expresión en dos palabras que denoten un significado preciso y único. El federalismo mexicano no es una copia, ni una adaptación, menos aún una imposición. Es el resultado, es la síntesis de un arreglo político-territorial. Es una institución propia y peculiar que, si bien abrevó durante su origen doctrinas universales, ha evolucionado con caracteres propios y peculiares, congruentes con la formación real del país.”²⁴⁷

Para nosotros es suficiente reconocer que la Constitución establece en el artículo 115 que los municipios administrarán libremente su hacienda y que tiene reservada de manera exclusiva la facultad de gravar la propiedad inmobiliaria, facultad que debe ejercer por conducto de las legislaturas de los Estados, en cualquiera de sus formas, pero que no se ha comprometido a desarrollarla, seguramente por incapacidad económica, y si en cambio, el poder “Federal” establece y cobra impuestos sobre la propiedad inmobiliaria.²⁴⁸

Actualmente, México se encuentra en una etapa de transición en la que busca mecanismos que le sirvan de sustento a una ideología que le es ajena y que no le ha favorecido en su instrumentación: el modelo neoliberal.²⁴⁹

²⁴⁶ No obstante que este tema se propicio para ser desarrollado por los constitucionalistas, podemos afirmar que los Estados no forman parte de un eficiente sistema Federal porque carecen de soberanía económica en relación a la Federación. Ver. Ley de Ingresos de la Federación y Ley del Coordinación Fiscal.

²⁴⁷ Ortega Lomelín, Roberto. *Federalismo y Municipio*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pág. 15.

²⁴⁸ Ver Capítulo III de esta investigación.

²⁴⁹ Para René Villarreal “El neoliberalismo, más que una “revolución conservadora”, es una contrarrevolución científica e ideológica. Es el retorno al viejo liberalismo clásico de la mano invisible del

El Estado mexicano con su inclusión al sistema liberalista de desarrollo, descuidó dos aspectos que son fundamentales para la vida económica de las naciones, la política y el derecho. Desconocer los reclamos sociales, o contravenir el orden jurídico establecido con nuevas estructuras económicas importadas de experiencias de Estados ajenos, ha producido en los últimos tiempos un fenómeno de ingobernabilidad. El excesivo control por parte del Estado para justificar el sistema presidencial de gobierno está causando graves daños a la credibilidad de las instituciones jurídicas y políticas.

“... El concepto de libertad con justicia social es básico desde el punto de vista de la viabilidad de los sistemas, en cuanto a que el funcionamiento económico basado en el libre mercado, si no integra a los beneficios del crecimiento a toda la población, ésta, por estar marginada del mercado, genera creciente demanda social y presiones políticas, auspiciando crisis de gobernabilidad. La inestabilidad política no permite que opere el motor fundamental del crecimiento capitalista: la inversión. El riesgo político aumenta en los países con grandes desigualdades, dejando al sistema frente a dos opciones: la democracia o el autoritarismo.”²⁵⁰

Siguiendo la explicación de Ramón Tameme, es por sus características, un país subdesarrollado.²⁵¹ Suficiente es saber que no tenemos independencia económica; sólo se requiere un movimiento brusco por parte de los actores de la política interna para poner al Estado en una alarmante emergencia.²⁵²

Un breve análisis del desarrollo político de los Estados Unidos nos ayudará a entender esta problemática de desarrollo regional y de nuestra dependencia hacia dicha nación.

libre mercado, vestido con el nuevo ropaje del monetarismo de expectativas racionales (llamada por sus seguidores nueva macroeconomía clásica) y de la economía de la oferta.”, Op. cit., pág. 18.

²⁵⁰ Idem, pág. 34.

²⁵¹ Para Tamemes, Ramón, *Estructura económica internacional*, Editoriales Consejo Nacional para la Cultura y las Artes y Alianza Editorial, México, 1991:

“Un país subdesarrollado, menos desarrollado, en vías de desarrollo o, simplemente, atrasado -que todos éstos son los términos que generalmente se aplican con una pretensión de sinonimia-, se caracteriza por una serie de rasgos que en una visión de síntesis podemos agrupar en diversos epígrafes: población, estructura económica, distribución de la renta y estructura social, y dependencia y vulnerabilidad económicas.” pág. 47.

²⁵² El gobierno del presidente Carlos Salinas de Gortari responsabilizó la muerte de Luis Donaldo Colosio como el causante del desequilibrio económico en el año de 1994. Así como la fuga de capitales fue el resultado de la lucha armada de Chiapas en el mismo año.

Los estados Unidos a partir de que decidieran independizarse de Inglaterra, establecieron como principios fundamentales de separatismo el libre mercado y la autonomía del continente americano. Las causas de la independencia de Estados Unidos con Inglaterra tienen su origen en factores tributarios.

“Después de la Guerra de Siete Años, la deuda inglesa era grande. Esto originó nuevas gabelas para los colonos, que seguían afirmando que los derechos del Parlamento en materia de impuestos eran incompatibles con los derechos de los colonos.

Uno de los impuestos que provocó mayor indignación y violencia en los colonos fue el de la Ley del Timbre (*stamp act* de 1765). Era un impuesto indirecto practicado en Inglaterra, que trataba de aplicarse a las colonias, las que se organizaron para la resistencia. La asamblea de Virginia mostró su inconformidad “No debía ninguna obediencia a ley alguna”.

La Cámara de Massachussetts invitó a las colonias a que nombrasen delegados para un Congreso que estudiaría en Nueva York los peligros de la Ley del Timbre. En octubre de 1765 se celebró la primera reunión intercolonial y constituyó el primer brote de la Revolución. Delegados de nueve colonias discutieron la intromisión del Parlamento en los asuntos norteamericanos. La expresión era convincente: “todos nosotros somos americanos”. Para ellos “la Ley del Timbre era una manifiesta tendencia a subvertir los derechos y las libertades de los colonos”. Como afirma un distinguido historiador: “Quedaba, pues, planteado el problema constitucional, traducido en una cuestión de representación”. La matanza de Boston había de ser un preludio de los acontecimientos posteriores.”²⁵³

Las colonias de ingleses establecidas en nuestro continente tenían como ideas fundamentales los derechos naturales y constitucionales, el contrato social y el derecho de resistencia. Los derechos constitucionales basados en un estricto respecto a un ordenamiento jurídico supremo de interpretación que realiza el Poder Judicial. Los derechos naturales contenidos en este ordenamiento de carácter jurídico y que muestra la forma y organización de los Estados Unidos de América.²⁵⁴

²⁵³ Serra Rojas, Andrés. Op. cit., págs. 190 y 191.

²⁵⁴ La independencia de los Estados Unidos de América de Inglaterra tiene como base la protección de los intereses privados de los colonos sobre el interés público de la monarquía inglesa. Idem, pág. 190 y ss.

Los colonos, residentes ya en América, se agruparon para oponer resistencia contra otros tipos de residentes en el mismo territorio, holandeses, alemanes e indios. Morison citado por Andrés Serra Rojas hace una de las más claras precisiones que aclaran el motivo de la independencia de los Estados Unidos de América de Inglaterra cuando afirma:

“...La revolución norteamericana no se inició para obtener la libertad, sino para conservar la libertad de que ya disfrutaban las colonias. La independencia no fue un objetivo consciente sino un último recurso adoptado con renuencia para conservar la vida, la libertad y la búsqueda de felicidad.”²⁵⁵

En los Estados Unidos de América no existió una transculturación de continentes. Las colonias que se establecieron en su territorio estaban constituidas por familias inglesas que buscaban fortuna en el Nuevo Continente. Los indios y los colonos no tuvieron oportunidad de conocer lo mejor de cada cultura para aprovecharla en el desarrollo regional de un nuevo pueblo; americanos e indios se disputaron por años los territorios hasta que estos últimos fueron agrupados en reservaciones, evitando con ello la mezcla de culturas.

México tuvo un origen distinto, la violenta invasión que España logró con ayuda de los tlaxcaltecas para conquistar al Imperio Azteca por conducto del Ejército Español, produjo diferentes efectos sociales que sirven de base al desarrollo cultural de México.²⁵⁶

Por un lado, la disciplina militar que reconocía al Rey de España como monarca supremo, incluso de sus destinos; por otro la transculturación de España y México derivada de la necesidad natural que tenían los españoles de procrear. De acuerdo con la dominación violenta ejercida por los Españoles, el derecho de propiedad estaba íntimamente ligado con los derechos personales de esclavitud, reconocidos con el nombre de encomiendas, constituido como el derecho real otorgado por el monarca al encomendero para colonizar en la Nueva España a cambio de los tributos que debían pagar los indios en dinero y en especie (trabajo).²⁵⁷

“Desde los tiempos de Hernán Cortés hubo dos fuerzas importantes de trabajo indígena aprovechables en labores campestres. En primer término, los esclavos habidos por derecho

²⁵⁵ Serra Rojas, Andrés. Op. cit., pág. 190.

²⁵⁶ Cfr. Prieto, Guillermo. Op. cit., pág. 169 y ss. Lopetegui, León. Op. cit., págs- 170 y ss. Martins, Oliveira. *Historia de la civilización ibérica*. Editorial Ariel, España, s/f, pág. 121 y 122.

²⁵⁷ Cfr. Prieto, Guillermo. Op. cit., pág. 331 y ss.

de guerra o rescatados de los indios. Y en segundo lugar, los indios de encomienda que daban servicios personales por concepto de tributación. Ambos eran formas de trabajo no remunerado; porque, naturalmente, no había que pagar jornales a los esclavos, y en cuanto a los indios de encomienda, se consideraba que por ser vasallos de la Corona y de los encomenderos estaban obligados a tributar, y como parte de ese tributo daban los servicios personales. Había, en tercer término, esclavos negros empleados en faenas del campo, especialmente en ficas azucareras. Además ciertos españoles de escaso rango solían figurar como mayordomos o capataces. Por último, no faltaron mestizos ni mulatos, especialmente en las estancias de ganado.²⁵⁸

Las causas que provocan la independencia de México tienen un origen de desigualdad social entre criollos y españoles. Derivado de tales desigualdades, la independencia surge para que la clase económicamente fuerte de finales del siglo XVIII obtenga una mayor participación de los beneficios que producía su tierra natal. Las ideas de separatismo están apoyadas por una lucha de oportunidades de la que sólo se favorecían los españoles naturales que controlaban el poder político y social.²⁵⁹

La guerra de independencia sólo nos muestra que en México nunca ha existido una conciencia de Estado que comparta los intereses comunes de los miembros que lo conforman. Las luchas entre facciones que se sucedieron a partir del reconocimiento de la independencia de México son muestra palpable de que siempre han prevalecido los intereses de grupo sobre el interés común y que el destino del pueblo está siempre supeditado a que los factores reales de poder encuentren el equilibrio para obtener el mayor provecho de los recursos de nuestro país, pero, como se dijo, a costa del interés común. Los asesinatos políticos acaecidos en los últimos años, nos advierten sobre la repetición de nuestros orígenes militares y sobre la falta de identificación de cultura propia, reconociendo que sobre los intereses de la sociedad en su conjunto, se encuentra el interés de grupos políticos que están en disputa por el poder a costa de sus propias vidas.²⁶⁰

²⁵⁸ Zavala, Silvio. *Estudios acerca de la historia del trabajo en México*, Editorial El Colegio de México, México, 1988, pág. 37.

²⁵⁹ Prieto, Guillermo. Op. cit., pág. 346 y ss.

²⁶⁰ Cfr. Lemoine, Ernesto. *Morelos y la revolución de 1810*, 3a. ed., Facultad de Filosofía y Letras, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1990, pág. 17 y ss.

El ejercicio de la democracia es un elemento que participa en beneficio de la colectividad que persigue un desarrollo equilibrado. La democracia es un fenómeno cultural en el que influyen los aspectos políticos y sociales en la evolución o retraso de cada uno de los gobiernos que la ejercitan. Norberto Bobbio estima:

"Bajo el nombre genérico de democracia directa se encuentran todas las formas de participación en el poder que no se resuelven en una u otra forma de representación (ni en la representación de los intereses particulares u orgánica): a) el gobierno del pueblo a través de delegados investidos de mandato imperativo y por lo tanto revocables; b) el gobierno de asamblea, es decir, el gobierno no sólo sin representantes irrevocables y fiduciarios, sino también sin delegados; c) el referéndum".²⁶¹

Para Robert A. Dahl, la democracia ideal debe pasar por un proceso que satisfaga los siguientes cinco criterios:

1.- Igualdad en la votación: al tomar las decisiones colectivas obligatorias, la preferencia expresada de cada ciudadano (los ciudadanos constituyen colectivamente el demos) que debe tomarse igualmente en cuenta para determinar la solución final.

2.- Participación efectiva: a través del proceso de la toma colectiva de decisiones, incluyendo la etapa de plantear problemas en el programa, cada ciudadano debería tener oportunidades adecuadas e iguales para expresar sus preferencias en lo que respecta al resultado final.

3.- Comprensión ilustrada: en el tiempo permitido por la necesidad de una decisión, cada ciudadano debería tener oportunidades adecuadas e iguales para llegar a lo que constituye su juicio tocante al resultado más deseable.

²⁶¹ Bobbio, Norberto. *Estado, gobierno y sociedad*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1985, págs. 216 y 217.

4. - Control final sobre el programa: el cuerpo de ciudadanos (el *demos*) debería tener la autoridad exclusiva para determinar que cuestiones se deciden o no, a través de procesos que satisfagan los tres primeros criterios. (En otras palabras, siempre y cuando el *demos* no enajene su control final sobre el programa, puede delegar la autoridad a otros que pueden tomar decisiones mediante procesos no democráticos).

5.- Inclusión: el *demos* debería incluir a todos los adultos sujetos a sus leyes, excepto a los que están de paso.²⁶²

Es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte limita las posibilidades de comerciar con el extranjero al exigir que se celebren operaciones mercantiles sin aranceles entre los países que lo suscriben; la consecuencia es obvia, surgen nuevas formas de organización económica, en la que México aporta la mano de obra barata en beneficio de los países que cuentan con la tecnología para desarrollar buenos negocios. Siempre el trabajo será un elemento de la producción que generalmente no se ve beneficiado en la misma proporción con que se obtiene la utilidad.

Es indispensable considerar que la legislación extranjera de ninguna forma constituye la panacea para la solución de los problemas de nuestro país. Es importante considerar, por tanto, el tipo de legislación a importar, la cultura de la que proviene, la conducta que pretende regular de los nacionales, así como buscar la posibilidad de establecer las consecuencias sociales que se puedan causar.²⁶³

Estimamos que los más graves problemas que enfrenta nuestro país se deben a la necesidad de nuestros gobernantes de encontrar en modelos sociales o políticos exitosas instituciones que sean útiles para nuestra sociedad. Al respecto, coincidimos con Guillermo Bonfil Batalla cuando expone:

²⁶² Dahl, Robert A. *Los dilemas del pluralismo, autonomía versus control*, Alianza Editorial, México, 1991, pág. 17.

²⁶³ Bonfil Batalla, Guillermo. Op. cit., destaca que adaptar un sistema jurídico o económico a una sociedad, sin hacer un estudio sociológico y etnológico que establezca si la modificación del esquema tradicional de la cultura, es suficiente para que la sociedad lo rechace, considera que es importante reconocer que existe una civilización mesoamericana con todas las consecuencias que implica, pág. 232.

"... La condición dependiente de los grupos y clases dirigentes hasta ahora en México, no sólo en lo económico, sino en todos los órdenes, porque se afilian a una civilización cuyos polos de creación y centros de decisión y legitimación no están aquí ni están bajo su control, ha producido una variedad criolla de la dinámica de expansión occidental, siempre mal copiada y atrasada en relación con los países avanzados que le sirven de modelo, y siempre más grosera y menos capaz de entender la modernización como algo diferente de estar a la moda (por eso impulsa una modernidad subsidiaria y espuria)."²⁶⁴

El ámbito de jerarquía de la ley, obliga a los órganos administrativos y judiciales a otorgar a los tratados internacionales la misma jerarquía que la ley ordinaria, cuando han sido adoptados por el Estado previa aprobación del Senado, en atención al artículo 133 de la Constitución que establece:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la república, con aprobación del senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados."

La teoría constitucional de los tributos en México, de manera expresa, no establece la forma en la cual deba hacerse la incorporación de legislación extranjera a nuestro sistema jurídico.²⁶⁵

Basta y sobra en consecuencia aprovechar una obligación de carácter Constitucional para considerar a los tratados internacionales celebrados con aprobación del Senado, como ley suprema con el mismo nivel jerárquico que las leyes ordinarias, para que en beneficio de los habitantes de nuestro país se hagan las adaptaciones necesarias a fin de obtener de aquellas experiencias de países extranjeros, el mejor provecho en beneficio de la colectividad, que finalmente es obligación del Estado proporcionarlo, en términos de lo establecido por el artículo 39 de la Constitución, el cual obliga al gobierno mexicano a resguardar la soberanía que detenta el pueblo siempre en beneficio de éste.²⁶⁶

²⁶⁴ Idem, pág. 234.

²⁶⁵ Ver el desarrollo que al respecto se hace en el Capítulo I de la presente investigación.

²⁶⁶ Al respecto, ver análisis que se hace en el Capítulo I de esta tesis.

México en la actualidad no está preparado para recibir la legislación tributaria de los Estados Unidos de América, porque su formación y finalidad es diametralmente opuesta.²⁶⁷

En todos los actos jurídicos a nivel internacional en los que interviene el gobierno norteamericano, se puede percibir una conducta empresarial por parte del titular del poder ejecutivo. Los Estados Unidos de América representan una de las potencias económicas más importantes del mundo y como tal, la finalidad de su economía está dirigida a conservar ese predominio mundial.

Las intervenciones militares que los Estados Unidos de América tiene estratégicamente colocadas al rededor del mundo, tienen un respaldo económico que de manera directa o indirecta benefician al vecino país del norte. Inclusive, los graves problemas que nuestro país tiene en los últimos años del desempleo, éste mismo fenómeno, en el gobierno norteamericano, se observa como el instrumento para colocar acciones preferentes en los mercados bursátiles de Nueva York.²⁶⁸

No obstante de que México goza de su independencia de España desde el siglo XIX, se encuentra menos que nunca independiente, económicamente hablando. Con motivo de la devaluación sufrida al peso mexicano del mes de diciembre de 1994, nuestro país se vio en la necesidad de endeudarse nuevamente con el extranjero. Los Estados Unidos de América otorgó un crédito abierto superior a los \$50,000 millones de dólares, siendo la garantía que respalda dicho soporte financiero, las utilidades que generara la venta de hidrocarburos.

México ahora depende más que nunca del petróleo como único recurso para hacer frente a sus gastos públicos, debido a la represión económica de nuestro país, en la que la recaudación por impuestos directos se contrae por la carencia de ingresos de las personas; y por impuestos indirectos se reduce en virtud de que el Impuesto al Valor Agregado se ve disminuido como consecuencia de la elevación de su tasa del 10% al 15%, al provocar efectos inflacionarios y motivar a su evasión.²⁶⁹

²⁶⁷ Ver: Tunc, André, Op. cit. pág. 35 y ss; Frederick G., Kempin, Kr. Op. cit., págs. 35 y ss; Ortega Lomelín, Roberto. Op. cit., págs. 30 y ss; Semo, Enrique. *Historia mexicana, economía y lucha de clases*, Serie Popular, Editorial Era, México, 1981, págs. 34 y ss; Prieto, Guillermo en *Lecciones de historia patria*.

²⁶⁸ En la Revista *Newsweek*, No. 6, 19 de febrero de 1996, se publica un artículo de Allan Sloan, en que se hace una crítica del fenómeno de los despidos masivos de las empresas americanas más importantes con la finalidad de influir en los mercados financieros. El título del artículo es *The Hit Men*, en la sección *US Affairs*. Pág. 10.

²⁶⁹ La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1997, señala como los ingresos más importantes del Estado mexicano en impuestos serán recaudados en Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$103,686.7 millones de pesos e Impuesto al Valor Agregado en 88,203.0 millones de pesos.

La falta de recursos económicos de México para hacer frente a sus gastos públicos, provoca a su vez, la dependencia en la toma de decisiones como Nación de los Estados con los que se relacionó para obtener financiamiento, y no puede llamarse soberano, mientras carezca de voluntad para decidir su propio destino.

El costo social ha sido muy alto. México pagó anticipadamente la cantidad de dinero prestada por los Estados Unidos de América, pero la economía nacional se estancó en los primeros dos años de gobierno del presidente Ernesto Zedillo. La recuperación no está aún contemplada porque tampoco existe un plan de desarrollo que tome como base un ideal nacional.

Culturalmente hablando, tampoco existe la posibilidad de armonizar las legislaciones de México y los Estados Unidos de América en materia de impuestos, y en particular, los referentes al ingreso de las personas físicas.

En los Estados Unidos de América, existe una cultura de los impuestos, apoyada en un 90% de la capacidad que tiene el Estado norteamericano para recaudar y administrar los impuestos y en el desarrollo económico que permite excedentes de subsistencia y de existencia a partir de los cuales se fija la presión tributaria. El Servicio de Recaudación Interno en los Estados Unidos es un efectivo órgano de control de los contribuyentes y de sus obligaciones fiscales, cuyo soporte más efectivo lo detenta su avanzado sistema de información y base de datos por computadora. Los Estados Unidos de América tienen ya un sistema de aplicación de la ley y pocos se escapan de su observancia, insisto, por la efectividad del Estado en su control.

México no cuenta con la posibilidad de tener en corto plazo un sistema de control y administración de los impuestos. Se copió de los Estados Unidos de América el Servicio de Recaudación Interno para crear el Servicio de Administración Tributaria que entrará en vigor a partir del mes de julio de 1997. A diferencia de lo que ocurre en los Estados Unidos de América, el control que México tiene de sus gobernados obligados a pagar impuestos se limita sólo a aquéllos que residen en territorio nacional, y aún lo limitado de su aplicación, es deficiente en su recaudación y administración. Podemos afirmar que por lo que hace al sistema de cómputo se refiere, los niveles más elevados de administradores tributarios, tienen los equipos de cómputo que en los Estados Unidos de América son utilizados por mandos inferiores por considerarse de desecho.²⁷⁰

²⁷⁰ Cfr. Smith, Ephraim, CCH Federal taxation, basic principles, Op. cit., págs. 1 y ss.

A continuación damos a conocer el porcentaje de declaraciones auditadas en los años de 1991 y 1992, por el tipo de sujeto pasivo en los Estados Unidos, (personas físicas) a efecto de aclarar aún más la anterior afirmación.²⁷¹

Type of Return	Porcentaje of returs examined	
	1992	1991
Individual, total	0.91	1.00
1040A. Total positive income (TPI) under \$25,000	0.69	0.89
Non 1040A.TPI under \$25,000	0.64	0.61
TPI \$25,000 under \$50,000	0.59	0.64
TPI \$50,000 under \$100,000	1.01	1.11
TPI \$100,000 and over	4.92	5.26
Schedule C. Total gross receipts (TGR) under \$25,000	1.49	1.45
Schedule C TGR \$25,000 under \$100,000	1.99	1.85
Schedule C TGR \$100,000 and over	3.95	3.63
Schedule F TGR under \$100,000	1.08	1.30
Schedule F TGR \$100,000 and over	2.24	3.82

De la gráfica se desprende que aquéllos contribuyentes que reporten ingresos superiores a \$100,000 dólares al año están más propensos a ser revisados. Conforme los ingresos de los contribuyentes van disminuyendo, en esa misma proporción la autoridad fiscal en los Estados Unidos van disminuyendo el porcentaje de declaraciones afectas a revisión por parte del fisco. Hay que destacar que por su cuantía, las declaraciones de las personas físicas inferiores a \$10,000 dólares, no están afectas a revisión porque representa para el *Internal Revenue Service* un costo que no se va a recuperar.

No son susceptibles de ser armonizadas las legislaciones tributarias de México y de los Estados Unidos de América en atención a los sujetos pasivos a los que están dirigidas. Los Estados Unidos soportan en una vasta clase media las cargas de los impuestos, por ello lo desarrollado de los distintos tipos de deducciones aplicados a los diversos conceptos de deducibles explicados con anterioridad.

²⁷¹ Idem, pág. 34.

En México en cambio, la carga tributaria del Impuesto Sobre la Renta es soportada por un gran número de sujetos pasivos cautivos, y en atención al diseño de la tarifa de dicho impuesto indirecto, no existe proporcionalidad de la carga de los impuestos, es el gran número de mexicanos con bajos ingresos los que participan con una mayor carga al sostenimiento del gasto público. Como ocurría hace quinientos años, el comercio regional era la base y sustento del imperio azteca; ahora con un México independiente la tendencia de los mexicanos nos está llevando a considerar buscar nuevas formas para controlar y regular el mercado informal. Conveniente sería formar un nuevo sistema tributario que tuviera como sustento la economía denominada "subterránea" o informal.²⁷²

Respecto del destino de los impuestos observamos que tampoco existe comparación de países, y por tanto, la armonización tributaria de legislaciones impositivas no tiene sustento en los gastos públicos.

Los gastos públicos del Estado norteamericano se encuentran ampliamente reconocidos, y los ciudadanos y residentes en dicho país, cuentan con la posibilidad de demandar al Estado la responsabilidad objetiva generada de los daños causados por los servicios públicos que proporciona el gobierno norteamericano.

En el caso de México, si la instrumentación de la responsabilidad objetiva del Estado para el caso de los servicios públicos que proporciona, se llevara a cabo, provocaría la más grave crisis en la historia de nuestro país, porque no existen recursos económicos suficientes con los cuales se pueda responder a los daños y perjuicios causados por un gobierno, que no cuenta a su vez, con lo necesario para brindar un buen servicio.

²⁷² Se dice economía informal porque los sujetos que la practican están fuera de todo control administrativo por parte del Estado y consecuentemente no aportan ingreso alguno para el sostenimiento de los gastos públicos. Podemos afirmar que existen ciudadanos de segunda que no se responsabilizan del beneficio común, y sin embargo utilizan todos los bienes y servicios generados o sostenidos por el Estado.

2. La armonización tributaria en la legislación mexicana.

No obstante lo relatado con anterioridad, existe en el diseño del impuesto sobre los ingresos de las personas en los Estados Unidos de América, un apego a la doctrina que sustenta la justificación "personal" referida a los ingresos de quien produce la riqueza.

Es importante reconocer que el *income tax* es un efectivo, aunque complejo, sistema impositivo que relaciona a los ingresos con el sujeto que los genera, circunstancia que en México no ocurre, porque el mecanismo aplicable a los gastos deducibles o a las deducciones en general, está referido a las actividades desarrolladas por los sujetos pasivos, reconociéndose en todos los casos al sujeto que interviene en la generación del ingreso.

Para el caso de México, las deducciones, como lo vimos con anterioridad, no están referidas a un grupo particular de contribuyentes; se refieren al género y por tanto, todo aquél que se sitúe en la hipótesis normativa contará con los beneficios proporcionados por éstas. Pero debemos destacar que no ofrecen estímulos a ningún grupo de contribuyentes tomando en cuenta su condición de individuos, desaprovechándose el manejo económico y social que implica su correcta utilización.

La aplicación correcta de nuevos conceptos deducibles debe incidir en un mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes de nuestro país. Para conseguirlo es suficiente interpretar correctamente la Constitución y la legislación ordinaria para adecuarla a una realidad social que se ha desconocido por parte del Estado.

La Constitución como lo señalamos, establece que el salario mínimo será aquél suficiente para garantizar las necesidades normales de un jefe de familia. De acuerdo con el Código Civil las necesidades de una persona las podríamos resumir en lo dispuesto por el artículo 308 que señala:

"Artículo 308.- Los alimentos comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en casos de enfermedad. Respecto de los menores, los alimentos comprenden, además, los gastos necesarios para la educación primaria del alimentista y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales."

En estos términos, el Estado tiene la responsabilidad de otorgar a los ciudadanos de garantizar que la persona física cuenta con la posibilidad de administrar alimentos para sí o para su familia. En el caso de las deducciones contempladas por la legislación fiscal vigente, ésto no es posible, porque la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera deducibles gastos relacionados con la alimentación y vivienda de las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente. Se podrá argumentar que el salario mínimo está exento de impuestos y consecuentemente el principio constitucional se satisface y por tanto se garantiza el derecho a los alimentos.

La realidad social ha rebasado por mucho a las disposiciones constitucionales. Es notorio que los salarios mínimos en México no satisfacen por mucho necesidades particulares, mucho menos las normales de un jefe de familia, cuya expresión implica, el sostenimiento de cuando menos un dependiente, para poder integrar la familia. Si bien es cierto que de acuerdo con la propia Constitución mexicana los salarios mínimos no están gravados con impuestos²⁷³, debe ajustarse el mismo para que se satisfagan los requisitos establecidos por nuestra Carta Magna a fin de que con la prestación del salario mínimo establecido por ley, efectivamente se satisfagan las necesidades normales de un jefe de familia.

Ahora que México atraviesa por una de las más graves crisis económicas de su historia contemporánea, las deducciones podrían ser manejadas de tal forma, que se consideren diversos tipos de conceptos deducibles para diversos grupos de contribuyentes con la finalidad de incentivar el desarrollo económico del país derivado de los ingresos que obtuvieran las personas físicas, que al contar con un apoyo derivado de la disminución del ingreso como consecuencia natural de la aplicación de la deducción, y sirva además, para apoyar de manera con los gastos del Estado.

Actualmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra diseñada de tal forma, que no existe una efectiva proporcionalidad entre los ingresos que perciben las personas físicas. La base gravable de las personas físicas puede ser tan diversa como el número de actividades se lleven a cabo por los diversos contribuyentes. No dejamos de reconocer que debido al principio de legalidad que ordena que las disposiciones de carácter fiscal que incidan en el cumplimiento de obligaciones de pago a cargo de los sujetos pasivos deben estar referidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá repercutir en un aumento en el volumen de disposiciones de este tipo y seguramente la ley de la materia sería aún más complicada, pero conviene correr el riesgo en beneficio de un estado de derecho en el que el obligado fiscal no tenga dudas respecto al cumplimiento de sus impuestos.

²⁷³ Al respecto, ver desarrollo del punto 8.4. del Capítulo III de esta investigación.

De nada ayuda que la Resolución Miscelánea Fiscal posibilite a las personas físicas a deducir los gastos de transportación escolar cuando son pocos los padres de familia que cuentan con la capacidad de riqueza de contratar de las instituciones educativas en donde estudian sus hijos tal servicio, si de cualquier forma, dependerá que tal institución satisfaga los requisitos que establece dicha regla, y por tanto, el hecho generador condiciona su realización a lo que un tercero esté en aptitud de realizar. En nuestro concepto, además de violar el principio de equidad, pareciera que fue creado para que el menor número de contribuyentes se ajusten al texto legal y puedan hacer efectiva dicha deducción.²⁷⁴

El problema es que una persona física que percibe un ingreso relativamente bajo, está obligada a calcular el impuesto a su cargo con la tasa máxima establecida la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esto no significa que el impuesto que paga el sujeto pasivo sea del 34%, porque al seguir el procedimiento para su cálculo, el porcentaje que sirve de tasa para el cobro del impuesto no es igual al que se establece en la tarifa.

"Art. 141. Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando después de efectuar las deducciones autorizadas por este Título, todos sus ingresos, salvo aquéllos por los que ya se pagó impuesto definitivo. Al resultado se le aplicará la siguiente:

TARIFA

Limite inferior	Limite superior	Cuota Fija	% para aplicarse sobre el excedente del limite inferior
M\$N	M\$N	M\$N	
0.01	1,562.60	0.00	3
1,562.61	13,262.57	46.87	10
13,262.58	23,307.64	1,216.86	17
23,307.65	27,094.19	2,924.50	25
27,094.20	32,439.04	3,871.11	32
32,439.05	65,424.00	5,581.42	33
65,425.00	103,118.79	16,465.75	34
103,118.80	en adelante	29,282.60	35"

²⁷⁴ La Regla 3.27.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 1997 establece: "Para efectos del artículo 140, fracción I de la Ley del ISR, se entenderá que se cumple con el requisito establecido en dicha fracción, cuando la escuela de que se trate, obligue a todos sus alumnos a pagar el servicio de transporte escolar.

Las escuelas que estén en este supuesto, deberán comprobar que destinaron el ingreso correspondiente a la prestación del servicio de transporte."

La fórmula para calcular el Impuesto sobre la Renta anual es la siguiente:

-	Ingresos Acumulables
-	Deducciones personales
=	Base
x	Tarifa del artículo 141
=	Impuesto anual
-	Subsidio del artículo 141-A
=	Impuesto sobre la Renta subsidiado.
-	Crédito general anual.
=	Impuesto sobre la Renta Neto.
-	Impuesto sobre la Renta acreditable
-	(retenciones y pagos provisionales)
=	<u>Saldo a cargo o a favor.</u>

Si el sujeto obligado al pago del impuesto obtiene ingresos superiores a \$8,593.23, una vez que se han aplicado las deducciones personales autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran en el tope de la tabla del artículo 141 que se aplica para calcular el impuesto anual.

Uno de los principales elementos que influyeron en su momento, en la desproporcionalidad en la aplicación de la tarifa en el Impuesto sobre la Renta fue sin duda la expresión de salarios mínimos. Esta figura fue sustituida por el crédito al salario que tiene los mismos efectos pero contenido distinto, trata en lo posible evitar la pérdida del valor adquisitivo de las personas físicas por efectos inflacionarios.

La Ley del Impuesto sobre la Renta estableció una nueva figura que sustituye fiscalmente a la expresión de salarios mínimos en beneficio del Estado y en grave perjuicio a todos los trabajadores que siguen utilizando el salario mínimo como la cantidad que sirve de base, en nuestra opinión, de medida de los niveles de miseria en nuestro país. La figura es ahora conocida como crédito al salario o crédito general. Es un impuesto positivo que busca beneficiar a los que perciben bajos ingresos por la prestación de un servicio personal, subordinado o no. Los destinatarios de este impuesto positivo se encontrarán en posibilidad de que el Estado les entregue en efectivo, en algunos casos, una cantidad de dinero para compensar su incapacidad para generar ingresos, y será inversamente proporcional para los sujetos que perciban altos ingresos quienes no contarán con la entrega de esta aportación pública o servirá para disminuir su ingreso anual.²⁷⁵

Este será el primer problema que encontremos para hacer posible la armonización tributaria en materia de deducciones, de la legislación norteamericana a nuestro sistema tributario. Existe una inequidad en la forma de contribuir a los gastos públicos, debido principalmente, a que la riqueza gravada es totalmente desproporcional en relación con los contribuyentes que la generan, porque repercute el gravamen en sujetos con ingresos realmente inferiores, que ven disminuida su capacidad para desarrollarse económicamente, al contribuir a los gastos públicos del Estados, cuando en realidad no tiene los ingresos suficientes para satisfacer las necesidades esenciales como deudor alimentario.

En un país en recesión como es el caso de México, que ha sufrido una vez más la devaluación de su moneda, obliga a que para que se supere el problema de liquidez, el Gobierno ajuste su política económica de tal suerte, que se estimule la circulación de capital en contra de un mercado contraído por la especulación y el alza de los precios en los productos básicos.

En una situación así, el sistema tributario obtiene mayores beneficios modificando la tabla de ingresos gravados, para estimular a aquellos contribuyentes que tengan la capacidad de generar riqueza y pagar por ésta generación un porcentaje más reducido en proporción a lo que pagan normalmente.

²⁷⁵ La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1997 establece al efecto:

Artículo 141-B.- El crédito general que tendrán derecho a acreditar los contribuyentes en los términos de esta Ley será la cantidad que corresponda conforme a lo siguiente:

- I.- Crédito general diario: NS1.53.
- II.- Crédito general mensual: NS46.66.
- III.- Crédito general trimestral: NS139.98.
- IV.- Crédito general anual: NS559.92.

Pensemos en aquellos cuyos ingresos los colocan en la tabla referida del artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que por la riqueza que genera debe pagar el 25% de lo que ingresa en su patrimonio, y por una modificación a ley, quedara nuevamente situado para pagar el porcentaje inmediato inferior de la tabla, que es de 17%, lo que representa el 8% de sus ingresos; esta diferencia puede ser utilizada por dicho contribuyente para impulsar la economía, o para prevenirse con el ahorro, en el caso de que se presentare un nuevo desajuste económico.

Las deducciones se presentan como una alternativa para ajustar los ingresos de las personas para hacerlos más acordes con la realidad del país. Cuando se autorice verdaderos conceptos personales a las personas que generan el ingreso, la base impositiva se verá también modificada haciendo más justa y equitativa la carga tributaria.

Analicemos que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de deducciones:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA.- Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. En nuestro sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla gran variedad de tipos de deducción, dependiendo ésta del sujeto de que se trate. La ley vigente en 1985, establecía en sus artículos 22, 23 y 24 cuáles eran las deducciones que podían efectuar los contribuyentes, así como los requisitos que debían reunir. Si bien es cierto que se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse en forma indebida a utilidad fiscal del contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado. Entre los requisitos fiscales que las deducciones deben reunir se encuentran: El que sean estrictamente indispensables para los fines del negocio, que se encuentren registradas en la contabilidad, que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la ley, etc. Existen deducciones que aún cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador consideró que van en contra de la

esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos se hacía un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto, entre otras de las deducciones no permitidas se encuentran: limitantes a honorarios de miembros del consejo, máximos de previsión social, máximos de gastos de intereses a residentes en el extranjero, gastos e inversiones no deducibles, pago de participación de utilidades, gastos de representación, gastos de viaje y viáticos dentro de determinado círculo de distancia del domicilio del contribuyente, sanciones, indemnizaciones y recargos, dividendos, crédito comercial, etc. Por ello, el particular únicamente podrá deducir de sus ingresos aquellas partidas que expresamente estén permitidas por la ley y cumplan con todos los requisitos que la misma exige."

A.D. 813/92 Tercer T. C. en M. A. del Primer Circuito.

En la anterior tesis, los Tribunales Colegiados descuidan el principio elemental de seguridad jurídica al emitir su criterio respecto del concepto de deducciones y contradecir el alcance y contenido del mismo. Por una parte reconoce que el legislador en la ley establece cuales son las deducciones a que tienen derecho los contribuyentes para reducir sus ingresos acumulables; especifica que serán los gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio. Sin embargo, ante la imposibilidad de establecer con precisión que se entiende por gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio, los Tribunales Colegiados optaron por reconocer que el propio legislador establece límites a la conducta del sujeto obligado cuando le especifica qué conceptos, no obstante estar autorizados para ser deducibles, no serán aplicados al total de los ingresos a fin de obtener la base gravable.

Esta indecisión por parte de los Tribunales Federales, produce un estado de inseguridad jurídica. Es la autoridad administrativa quien en ejercicio de sus facultades de revisión, verificará si los requisitos establecidos por la norma han sido satisfechos a fin de considerar la deducción y no la actividad misma que realiza el obligado tributario.

En realidad no se trata de una especie de deducciones cuando afirma la tesis del Tribunal Federal que: "existen deducciones que aún cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta", es una limitante a la posibilidad que tiene el sujeto pasivo del impuesto para disminuir del total de sus ingresos, los gastos realizados para su obtención; y constituye al mismo tiempo, la posibilidad de considerar como indebidos conceptos de deducibilidad aplicados por los obligados al momento de determinar el impuesto a su cargo.

Otra tesis que conviene analizar es la referida a las deducciones falsas en comparación con las deducciones indebidas.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, DEDUCCIONES FALSAS.- El artículo 38 fracción XXIV del Código Citado, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1977, establecía entre otras infracciones, la de efectuar deducciones falsas, concepto que no es equiparable al de deducciones indebidas, ya que estas últimas consisten en erogaciones deducibles que la autoridad estima no reúnen los requisitos legales y reglamentarios y las deducciones falsas son aquellas que son contrarias a la verdad, inexactas o simuladas con la intención de evadir el pago de impuestos.

Revisión No. 365/77/4343/76, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y 1 más con los puntos resolutive, en Sesión de 13 de septiembre de 1978.

Revisión No. 1117/77/2305/77, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y 1 más con los puntos resolutive, en Sesión de 20 de septiembre de 1978.

Revisión No. 581/77/4183/76, resuelta por unanimidad de 8 votos a favor, en Sesión de 14 de marzo de 1979.

R.T.F.F. Año II, No. 7, Agosto 1979, pág. 117.

En materia de deducciones falsas, la Corte distinguió dos tipos de deducciones que a la fecha no existen como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta: las deducciones falsas y las deducciones indebidas. Por deducciones falsas como aquellas que son contrarias a la verdad, inexactas o simuladas con la intención de evadir el pago del impuesto; mientras que las segundas son aquellas que a criterio de la autoridad no se reúnen los requisitos legales o reglamentarios para su aplicación. En cualquier caso, la Corte distingue conceptos no establecidos por la ley de la materia para distinguir la utilización de dos tipos de conductas de los sujetos pasivos tendientes a modificar su base gravable, porque la consecuencia deberá ser idéntica, ante la infracción de estimar deducciones falsas o indebidas, una vez detectadas por la autoridad, la consecuencia será el aumento de la base gravable del obligado fiscal para la correcta determinación del impuesto a su cargo.

Otra tesis emitida por los Tribunales Colegiados que analizan el fondo de las deducciones, entró a analizar el concepto de gasto de previsión social como concepto deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta. La naturaleza de el gasto determina el efecto que fiscalmente reproducirá a la empresa o persona física con actividad empresarial para efectos de hacer deducible dicha erogación. De acuerdo con este criterio, toda prestación que se otorgue al trabajador que sirva para aumentar su nivel de vida, deberá ser considerada como un gasto de previsión social, como se observa de la siguiente tesis:

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. GASTO DE PREVISION SOCIAL. CONCEPTO.- Tomando en cuenta lo dispuesto por los artículos 20, fracción VII y 26 fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor para el ejercicio de 1975, en relación con el artículo 50, fracción II, inciso b), del mismo ordenamiento legal, por gasto de previsión social a cargo de una empresa, debe entenderse aquel que se traduce en una prestación en beneficio de los trabajadores, de sus familiares dependientes o beneficiarios, tendientes a su superación física, social, económica, cultural e integral; esto es, toda prestación en beneficio de los trabajadores y de sus familiares o beneficiarios que tengan por objeto elevar su nivel de vida económico, social, cultural e integral.

S.J.F. IX Epoca, T. II., 3er. T.C. del 1er. C., agosto de 1995, p. 605.

Otras tesis sustentadas por los Tribunales Federales que analizan el aspecto formal de las deducciones se transcriben a continuación:

RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. TODA DEDUCCION QUE SE EFECTUE EN UNA DECLARACION FISCAL DEBE ESTAR RESPALDADA POR EL DOCUMENTO COMPROBATORIO RESPECTIVO.- El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en mil novecientos setenta y nueve, regula las deducciones autorizadas que podrían incluir los causantes mayores en sus declaraciones del impuesto al ingreso global de las empresas, señalando ciertos requisitos que debían cumplir dichas deducciones, entre ellos, que sean indispensables para los fines del negocio, consecuencia del mismo, que estén en proporción con las operaciones del causante, que aparezcan correctamente asentadas en su contabilidad, tratándose de la compra de materias primas, materiales, mercancías o los pagos de servicios, éstos se comprueben con facturas, recibos o documentos con las características señaladas en el reglamento.

Resulta indispensable para deducir una determinada cantidad del pago de un impuesto en una declaración, contar con el documento necesario para demostrar en forma fehaciente la cantidad precisa que salió del patrimonio del contribuyente, así como el servicio o la finalidad que se obtuvo con el desembolso. Siendo infundados los razonamientos esgrimidos en el sentido de que basta con demostrar la celebración de un contrato de prestación de servicios de asesoría, además, de que la prestación de un servicio es un bien intangible que no se puede comprobar, lejos de estas aseveraciones, todo gasto efectuado por el contribuyente que pretenda deducir de su declaración fiscal, debe contar con el soporte que justifique la causa justa de esa erogación, este apoyo consiste en el documento indispensable que justifique la cantidad precisa que se pagó o se invirtió para obtener una finalidad específica. De esta manera al no demostrar un contribuyente con las facturas, notas o documentos en los que se asienten todos los datos relativos a las deducciones que declaró, es correcto el rechazo que hace la autoridad fiscal de las partidas deducidas que carecen de la documentación indispensable. Cabe aclarar que, tratándose de la prestación de servicios, aunque sea intangible, debe conservarse un documento comprobatorio de la cantidad que se pagó, cuando se pagó, a quién y en qué consistió el servicio, para que sea posible deducirlo legalmente.

A. D. 1333/90 3er. T. C. en M. A. del 1er. Circuito.

No estamos de acuerdo con el criterio sustentado por los Tribunales Federales en el sentido de que se rechaza la deducción por haberse acreditado a través de un contrato de prestación de servicios su existencia.

Los documentos comprobatorios expresan hechos de que las operaciones allí contenidos fueron realizados en tiempo y lugar; constituyen un documento de carácter privado que sirve como elemento de prueba para verificar la existencia de tales acontecimientos. En el caso de un contrato de prestación de servicios, para efectos de derecho formal tiene el mismo efecto que los comprobantes que solicita la ley: es un documento privado que consigna hechos y que sirve de medio de prueba de la veracidad de lo allí asentado, salvo prueba en contrario.

Consideramos que los Tribunales Federales han emitido criterios erróneos con la finalidad de proteger el interés recaudatorio del Estado con la finalidad de impedir la utilización de los conceptos deducibles por parte de los contribuyentes. Con ello se transgrede la finalidad del Poder Judicial que es dirimir las controversias que se susciten y de las que se solicita su intervención, al favorecer con su criterio el malinterpretado interés público que no es el de la recaudación, sino el del estado de derecho, violado con estas interpretaciones que se hacen de los fenómenos económicos en materia de impuestos.

Existe no obstante, una tesis emitida en el sentido de interpretar armónicamente con el Código Federal de Procedimiento Civiles para efectos de valor probatorio tratándose de deducciones autorizadas en materia de daños causados. En este criterio podemos constatar la exacta aplicación de la ley para efectos fiscales de ordenamientos procesales supletorios dirigidos a satisfacer el orden jurídico en beneficio común, al señalar:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PRUEBA DE LAS DEDUCCIONES.- Para los efectos de las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta el monto de los daños causados, por un siniestro no puede comprobarse mediante certificación de un contador público titulado, cuyas constancias carecen de valor probatorio pleno y por carecer de fe pública, por lo cual su actuación debe considerarse como la de cualquier otro profesionista.- Lo que requiere el Artículo 38 fracción IX del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta es que se pruebe el monto de los daños realmente causados, mediante pruebas rendidas con las formalidades legales, y para el caso, debió rendirse como lo prescriben los artículos 144, 145 y relativos del Código Federal de Procedimientos Civiles supletorio del Fiscal.

Revisión Fiscal 14/1949, resuelta el 26 de enero de 1955, visible en la página 37 del B. J. correspondiente al mes de febrero de 1955.

No obstante el anterior criterio, estimamos que la Corte no ha intervenido en materia de deducciones para hacer una aportación a la teoría de la tributación. Todas sus tesis o jurisprudencias destacan los aspectos formales que rodean a la figura de las deducciones sin que se haga un análisis a los elementos que la integran o a los efectos jurídicos que deben regular en relación con la obligación fiscal, como se puede observar de las siguientes tesis:

**DEDUCCION POR CUENTAS INCOBRABLES.--
COMPROBACION DE LA IMPOSIBILIDAD PRACTICA DEL
COBRO DE LOS CREDITOS NO PRESCRITOS.--**

El artículo 24 de la Ley del impuesto sobre la Renta establece dos hipótesis para poder deducir las partidas por créditos incobrables y son: a).- -Que se haya consumado el plazo de la prescripción de los créditos y b).--Que sea notoria la imposibilidad del cobro antes de consumada la prescripción. Sin embargo, esta última imposibilidad práctica de cobro no significa que deba acreditarse únicamente con constancias judiciales, como podría ser la sentencia judicial, sino que también se puede acreditar con documentación que objetivamente pueda resultar adecuada para tal fin, como por ejemplo, la reducida cuantía del crédito que haría incoesteable el procedimiento judicial para el cobro de los créditos.

Revisión No. 2715/82.--Resuelta en sesión de 20 de junio de 1984, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 340/84.--Resuelta en sesión de 20 de marzo de 1986, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 707/85.-- Resuelta en sesión de 7 de mayo de 1986, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.

(Texto aprobado en sesión de 14 de noviembre de 1986).

R.T.F.F. Año VIII, No. 83, noviembre 1986, p. 391.

**DEDUCCIONES DE GASTOS POR MUESTRAS MEDICAS Y
LITERATURA CIENTIFICA.-- SON NORMALES Y PROPIOS
DEL NEGOCIO.--**

La propaganda y publicidad, consistentes en distribución de muestras médicas y literatura científica, resultando ser una actividad regular y cotidiana que las empresas utilizan para dar a conocer sus productos exclusivamente en el sector médico. Lo anterior se realiza a través de la demostración física del producto y la distribución, entre los mismos médicos, de los folletos correspondientes, para exaltar las ventajas de su uso ante los profesionistas del ramo en cuestión, más no así entre los pacientes, los cuales están supeditados a la prescripción que del producto les hace el médico a cuya consulta ocurren, por lo que no hay una publicidad masiva entre el público consumidor. Ahora bien, resulta evidente que los laboratorios que fabrican artículos medicinales requieren, como gasto normal y propio del negocio,

para lograr su consumo, de un intermediario, que es el profesional que los va a prescribir a sus pacientes, quienes vienen a ser el público consumidor; en la inteligencia de que el producto no logrará su comercialización si ese intermediario lo desconoce, pues no estará en condiciones de hacerse llegar al consumidor, por lo que el productor necesita, como gasto normal y propio de su negocio, distribuir entre los médicos las muestras de sus artículos y la literatura científica respectiva para hacerle saber a aquel intermediario (el médico), las características y propiedades medicinales del producto, con el objeto de que lo prescriba a sus clientes. De no ser así, quedaría imposibilitado para colocar en el mercado cualquier parte de su producción, por mínima que ésta fuese. En tales condiciones, los gastos erogados por este concepto no quedan comprendidos dentro de la fracción XIV del artículo 26 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su texto vigente durante los años de 1974 y 1975.

Revisión No. 394/74.-- Resuelta en sesión de 23 de enero de 1981, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 943/81.-- Resuelta en sesión de 1° de febrero de 1987, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.

Revisión No. 1060/86.-- Resuelta en sesión de 29 de septiembre de 1987, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.

(Texto aprobado en sesión de 9 de octubre de 1987).

R.T.F.F. Año IX, No. 94, Octubre 1987, p. 362.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. GASTO DE PREVISION SOCIAL. REQUISITOS PARA SU DEDUCIBILIDAD.- Tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 26, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor para el ejercicio de 1975, se llega a la conclusión de que para que sean deducibles los gastos de previsión social que efectúa una empresa, es necesario que las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad (aspecto económico y asistencial), becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondo de ahorros (aspecto cultural y económico), guarderías infantiles y actividades culturales y deportivas o a otras cuestiones cuyo contenido o naturaleza, cuya esencia o propiedad característica sea análoga; o lo que es lo mismo, otras prestaciones en favor de los trabajadores de una empresa, de sus beneficiarios o familiares, cuyo contenido sea el de elevar su nivel de vida económico, cultural, social e integral. Además, dicho precepto exige para que los gastos de que se trata sean deducibles, precisamente dadas sus características y objetivos, que se otorguen en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa conforme a planes en los que quede determinado el sector aplicable, requisitos de elegibilidad, beneficiarios y procedimientos para determinar el monto de las prestaciones.

S.J.F. IX Epoca, T. II, 3er. T.C. del 1er. C., agosto de 1995, pág. 536.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEDUCCIONES.- Las deducciones para el efecto del impuesto sobre la renta no pueden encontrar su fundamento en una orden del Presidente de la República, pues dicha orden, con estricto apego al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no puede justificarlas, si la erogación efectuada no constituye propiamente una de carácter estrictamente necesario para los fines de la explotación de la empresa causante, ni tampoco es una consecuencia normal de dicha explotación.

Revisión Fiscal 5/1953, resuelta el 2 de agosto de 1955, visible en la página 456 del B.I.J., correspondiente al mes de septiembre de 1955.

Deducciones personales.

Para el caso de los Estados Unidos de América, las deducciones se presentan como un sistema ampliamente elaborado de distintos tipos de deducciones que se van aplicando por grupos de conceptos deducibles. Conforme el particular determine la base impositiva del impuesto a pagar, en cada etapa de disminución de ingresos, los conceptos deducible son diferentes y se pueden aplicar dos o más grupos de conceptos deducibles de acuerdo con la calidad del sujeto pasivo.

Hasta ahora, en el presente trabajo nos hemos referido únicamente a lo que dispone el legislador en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el caso de las deducciones generales y de cómo las regula.

El artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 1997, establece la posibilidad de disminuir la base gravable de este impuesto directo de las personas, aplicando deducciones personales, que se distinguen de la siguiente forma:

De acuerdo con la fracción I, los gastos de transportación escolar de los descendientes en línea recta.

La fracción II del artículo 140, establece la posibilidad de deducir personalmente los gastos médicos, dentales y hospitalarios, cuando no se encuentran dichos gastos en las limitaciones especificadas por la propia fracción en comento.

Los gastos de funerales se autorizan en la fracción III del artículo 140, cuando no excedan del salario mínimo general del área geográfica del sujeto pasivo elevado al año y siempre que se hayan realizado para los sujetos establecidos de manera expresa por la ley.

Los donativos son deducibles en términos de la fracción IV del artículo 140, cuando no sean onerosos ni remunerativos y satisfagan las características y condiciones establecidas por la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En términos de lo establecido por la fracción V del artículo 140 y considerando las limitaciones allí contenidas, las aportaciones de los trabajadores a la subcuenta del seguro de retiro de conformidad con la Ley del Seguro Social.

Del artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se puede advertir, que nuevamente el legislador autoriza a considerar a la persona física, algunos conceptos deducibles para disminuir su base gravable, siempre y cuando el sujeto pasivo, acredite que efectivamente satisfizo las condiciones establecidas en cada uno de las deducciones personales autorizadas. No se atiende a la calidad de la persona que realiza las deducciones, no obstante denominarse personales, sino que aplican en atención a los gastos realizados y siempre que éstos se apliquen en los límites especificados por la propia norma que los reprime.

Consideramos que existe un tratamiento especializado en la legislación norteamericana en el caso de las deducciones personales.

La planeación fiscal en los Estados Unidos de América está autorizada; tiene como finalidad proteger al habitante norteamericano del desgaste que el trabajo ordinario que sufre el ser humano, y al mismo tiempo es una forma de protección del sujeto obligado al pago del impuesto, referido a la disminución de su gravamen.²⁷⁶

Equiparablemente, esta protección en México se ofrece como una prestación de seguridad social. Sin embargo, debemos considerar que éstas se cubren únicamente para aquellos sujetos que se encuentran inscritos ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, y se proporcionarán a los asegurados hasta en tanto reúnan las condiciones establecidas en la ley de la materia.

Gregorio Sánchez León, hace un estudio del seguro de invalidez en los siguientes términos:

"... El concepto legal de la invalidez para los efectos del seguro del mismo nombre, nos lo proporciona el artículo 128 de la Ley del Seguro Social, en los siguientes términos: "Para los efectos de esta ley existe invalidez cuando se reúnan las siguientes condiciones:

I. Que el asegurado se halle imposibilitado para procurarse, mediante un trabajo proporcionado a su capacidad, formación profesional y ocupación anterior, una remuneración superior al cincuenta por ciento de la remuneración habitual que en la misma región reciba un trabajador sano, de semejantes capacidad, categoría y formación profesional;

²⁷⁶ Smith, Ephraim lo señala así: "*There are many ways in which taxpayers, by careful planning, can reduce their tax liabilities. Students need to be familiar with some of the tax planning opportunities in order to effectively use their tax knowledge and advise future clients. They also need to be aware of the pitfalls and blunders that can cost taxpayers additional taxes.*" Op. cit., pág. 681.

II. Que sea derivada de una enfermedad o accidente no profesionales, o por defectos o agotamiento físico o mental, o bien cuando padezca una afección o se encuentre en un estado de naturaleza permanente que le impida trabajar.²⁷⁷

De lo anterior podemos inferir que el seguro de invalidez protege sólo a aquellos sujetos con la calidad de asegurados, es decir, que tiene una relación jurídica con el Instituto Mexicano del Seguro Social, y que por cualquier causa ajena a un riesgo de trabajo se encuentran imposibilitados para desarrollar su actividad.

Entonces, el seguro de invalidez protege sólo a dichos asegurados y, por tanto, excluye a aquellos sujetos que no se encuentran bajo la protección del Instituto Mexicano del Seguro Social. Independientemente de que sea ampliamente criticable la prestación en dinero que otorga el Seguro Social a los trabajadores que se encuentran incapacitados para trabajar por una enfermedad general, la única protección de la que disponen los sujetos que no se encuentran obligados a inscribirse al régimen obligatorio del seguro social, como es el caso de trabajadores independientes o patronos, es la que ellos mismos puedan proporcionarse, bien sea mediante la contratación de seguros particulares que les cubran el riesgo de asegurar una pensión para el caso de que pierdan su capacidad para trabajar, o bien, mediante los gastos de atención médica que periódicamente utilicen.

En el mejor de los casos, los gastos médicos y odontológicos por manifestación expresa en la ley, son considerados deducibles en nuestra legislación, que no es la misma suerte que tienen los gastos que se hacen de los seguros para garantizar un futuro incierto.

Por ello, consideramos oportuno que la legislación mexicana ofrezca ya un beneficio a los contribuyentes que busquen su propia protección a futuro para el caso de que sobrevenga una disminución de la capacidad para el trabajo, o bien de una invalidez. Dicha protección se deberá otorgar en beneficio de todos los contribuyentes, independientemente de que estén protegidos por el organismo fiscal autónomo denominado Instituto Mexicano del Seguro Social o no lo estén, porque la pensión que se cubre por éste concepto, no garantiza al trabajador el mismo nivel de vida que tenía hasta antes de sufrir el riesgo. Mismo comentario es oportuno para aquellos sujetos que se encuentran protegidos contra estas contingencias por las otras instituciones del Estado encargadas de proteger tales riesgos, es decir, el ISSSTE y el ISSFAM.

²⁷⁷ Sánchez León, Gregorio. *Derecho mexicano de la seguridad social*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1987, pág. 69.

Los contribuyentes pueden lograr esta protección de dos maneras: bien sea a través del ahorro, en cuyo caso debe ser modificada la legislación impositiva, para que los contribuyentes prefieran guardar y acumular el ingreso, a consumirlo, en cuyo caso deberá modificarse la tarifa que establece el porcentaje de impuesto que gravan los ingresos de las personas, de tal suerte, que exista la posibilidad de destinar al ahorro parte de las utilidades del sujeto pasivo; o bien, a través de las empresas privadas especializadas para prestar el servicio de protección para prevenir infortunios, es decir, las compañías de seguros, en cuyo caso, la contratación del seguro debe ser un concepto deducible para los contribuyentes, principalmente de los siguientes seguros:

- a) Gastos médicos mayores
- b) Accidentes, y
- c) vida

Estos seguros se expresan sólo de manera enunciativa y no limitativa, en atención a que en el mercado de seguros, existen tantos seguros como tipos de actividades que necesitan protección.

Por lo que de manera general, debe establecerse que todos aquellos gastos que sirvan al contribuyente para protegerlo de un futuro incierto, deben ser considerados conceptos deducibles para el ejercicio fiscal en que se realice el pago de la prima.

La posibilidad de establecer deducciones que atiendan a las necesidades de las personas a las que están dirigidas, produciría un Impuesto Sobre la Renta que efectivamente gravara los ingresos de las personas, atendiendo al sujeto que produce la riqueza, no a la riqueza en si misma considerada, como actualmente se encuentra regulada en la legislación impositiva.

También consideramos oportuno adicionar dentro de las deducciones personales los conceptos de alimentos en virtud de que es un elemento esencial de bienestar del sujeto pasivo y que definitivamente debe ser considerado como elemental para la generación del ingreso.

Las reglas misceláneas sólo autorizan a deducir los gastos personales de automóviles, viajes y alimentos cuando se trate de aquéllos que estén relacionados con viáticos al establecer:

“3.7.11. Para efectos de los artículos 25, fracción VI y 137, fracción IX de la Ley del ISR, los contribuyentes podrán deducir los gastos erogados por concepto de gasolina, aceite, servicios, reparaciones y refacciones, cuando se efectúen con motivo del uso del automóvil propiedad de una persona que preste servicios personales subordinados al contribuyente y sean consecuencia de un viaje realizado para desempeñar actividades propias del contribuyente.

La deducción a que se refiere esta regla no podrá exceder de 68 centavos M.N., por kilómetro recorrido por el automóvil, sin que dicho kilometraje pueda ser superior a veinticinco mil kilómetros recorridos en el ejercicio y además se reúnan los demás requisitos que para las deducciones establecen las disposiciones fiscales. Para efectos de este párrafo, los gastos que se hubieren erogado con motivo del uso del automóvil propiedad de la persona que preste servicios personales subordinados al contribuyente, podrán estar comprobados con documentación expedida a nombre del contribuyente, siempre que éste distinga dichos comprobantes de los que amparen los gastos efectuados en los vehículos de su propiedad.

Los gastos a que se refiere esta regla, deberán erogarse en territorio nacional, acompañando a la documentación que los ampare, la relativa al hospedaje de la persona que conduzca el vehículo.

3.7.12. Para efectos de los artículos 25, fracción VI y 137, fracción IX de la Ley del ISR, cuando se acompañe a la documentación que ampare el gasto de alimentación, la relativa al transporte, el pago del gasto de alimentación deberá efectuarse mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Los gastos por alimentación en viáticos a que se refiere el párrafo anterior, podrán deducirse por cada día, hasta por un monto equivalente a un salario mínimo general diario de la zona económica del contribuyente, sin necesidad de que el pago de dicho gasto se realice mediante tarjeta de crédito, siempre que la persona que efectuó el gasto, preste sus servicios en compañías aseguradoras o empresas que tengan flotillas de distribución, venta o cobranza y se compruebe el gasto correspondiente mediante un comprobante simplificado.

3.7.13. Para efectos del artículo 25, fracción VIII de la Ley del ISR, se considera que las operaciones a que se refiere la excepción prevista en el segundo párrafo del precepto legal citado, son las de préstamo de títulos o valores que se señalan en la regla 2.1.6.

3.7.14. Para efectos de los artículos 25, fracción XXI y 137, fracción XV de la Ley del ISR, los consumos en restaurantes o bares no son deducibles, sin embargo, en los términos de la ley citada, dichas erogaciones podrán deducirse cuando se efectúen como consecuencia de la organización de seminarios, convenciones o cursos de capacitación, siempre que dichos gastos reúnan los siguientes requisitos:

A. No excedan de 442 pesos diarios por participante al evento de que se trata. La parte en que dichos gastos excedan de la cantidad señalada no será deducible.

B. Los alimentos se destinen a personas que tengan su establecimiento o base fija, fuera de una faja de cincuenta kilómetros del lugar donde se llevó a cabo el evento. No serán deducibles los gastos que correspondan a personas que no reúnan este requisito.

C. Cuando se trate de eventos onerosos, el pago de la cuota de recuperación respectiva deberá realizarse con tarjeta de crédito del asistente al evento o con cheque de la empresa a la cual preste sus servicios y en dicha cuota se desglose la parte que corresponde a alimentos.²⁷⁸

Consideramos que existe un tratamiento desigual de contribuyentes al facilitar la deducción del gasto de alimentación sin que se realice mediante tarjeta de crédito cuando sea inferior a un salario mínimo general diario de la zona del contribuyente, tratándose de personas que presten sus servicios para compañías aseguradoras o empresas que tengan flotillas de distribución, venta o cobranza y se compruebe el gasto correspondiente. Los alimentos los consume todo ser humano, no sólo éste tipo de trabajadores, por lo que se estima inequitativa esta disposición por discriminar al resto de los sujetos pasivos.

Además consideramos inoperante la deducción autorizada de los alimentos tratándose de gastos generados sólo en seminarios y convenciones porque también discriminan a la mayoría de los contribuyentes porque el número de éstos que pueden o deben participar en este tipo de eventos es reducido respecto al total de los sujetos obligados al pago del impuesto.

Estimamos además, que lo más conveniente es autorizar los gastos de alimentos a todos los contribuyentes que generen el ingreso gravable y que se establezcan reglas de razonabilidad para acreditar su consumo, de tal suerte que se eviten excesos de los sujetos que se ven beneficiados con la disminución de su obligación fiscal.

²⁷⁸ Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el año de 1997, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 1997.

El salario mínimo puede ser el parámetro de la razonabilidad del consumo, cuando se relacione con el tipo de actividad que desempeñe el sujeto pasivo; los sujetos que tributan en el Capítulo I, por ejemplo están excluidos de manera natural del beneficio de este concepto deducible, porque los alimentos constituyen una prestación social y su otorgamiento constituye un concepto deducible para el patrón y son considerados ingresos exentos de conformidad con lo dispuesto por la fracción XXVII del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del Pleno, ni los Tribunales Colegiados de Circuito, así como la Sala Superior y las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, no han emitido criterio respecto a las deducciones personales establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3. Aportaciones de la teoría de las deducciones en la legislación norteamericana

México tiene en su legislación tributaria una aportación que hacer al sistema jurídico norteamericano de mucha utilidad para efectos de administración del impuesto sobre los ingresos de las personas físicas.

Los Estados Unidos de América, en la actualidad, tiene uno de los más graves problemas que ocupan a los candidatos presidenciales y que sirven de promesa de campaña, el hacer del *Internal Revenue Code*, una legislación más fácil de utilizar.

Con la experiencia que tenemos en nuestra legislación de regular la conducta de los contribuyentes mediante reglas de carácter general, para sólo situar los casos concretos a la interpretación de la autoridad, es suficiente para hacer del sistema tributario norteamericano, un sistema más amable para la administración de la recaudación de los impuestos directos.

La virtud más grande que tiene el código tributario norteamericano, representa su mayor defecto. La complejidad en el establecimiento de la razonabilidad de los gastos, le representa en volumen un sistema legal complejo y poco accesible a los sujetos pasivos del impuesto, cuando lo aplican a su situación personal y particular.

El establecimiento de conceptos deducibles que puedan aplicarse a grandes grupos de contribuyentes, permitiría hacer del *Internal Revenue Code*, un sistema más sencillo de aplicar por los obligados del impuesto.

Sabemos, de la sola lectura del *Internal Revenue Code*, que son tan específicos que llegan al extremo de especificar detalladamente qué tipo de bienes deben ser considerados para efectos de las deducciones, lo cual hace más grande el código tributario y más complejo sin necesidad. Basta que se haga una referencia genérica de los bienes que deben ser agrupados en cada especie de conceptos deducibles para que los contribuyentes comprendan cuáles deben ser considerados al momento de calcular el impuesto.

Con ello, la administración del impuesto se verá reducida al disminuir el volumen de los conceptos desarrollados específicamente en grupos generales de contribuyentes.

Al mismo tiempo, ofrecen a las personas físicas mediante reglas generales, la oportunidad de aplicar conceptos que bien pueden satisfacer la razonabilidad de las deducciones planteadas por el sistema tributario norteamericano y que quizá no estén comprendidas aún por la legislación por no estar dentro de la ya compleja especificación.²⁷⁹

Por todo ello, consideramos indispensable la consideración de armonización del sistema de tributación en oposición al propio concepto de deducibilidad que se encuentra deficiente manejado por nuestra legislación.

Para el caso de México, no existe nada aún que pueda ser armonizable de la legislación de los Estados Unidos de América en materia de este impuesto directo. Debido a la complejidad en la administración del *revenue tax*, el sistema tributario que en los Estados Unidos se utiliza, obliga a establecer mecanismos especializados de fiscalización a través de los avanzados instrumentos de cómputo con los que cuentan. México carece de los recursos de su sistema de administración de los impuestos para hacer frente a esta responsabilidad pública, y no lo podrá obtener al corto plazo.

Culturalmente hablando, en México debe ser instrumentada una política educativa que despierte la conciencia de los habitantes de nuestro país, para que de manera cívica, los mexicanos cubran correctamente sus obligaciones fiscales en beneficio común.

El desconocimiento por un lado, y la incertidumbre, por el otro, del destino de los ingresos que obtiene el Estado, por carecer de servicios públicos eficientes, adicionado a la corrupción en todos los niveles de gobierno, han provocado una animadversión en el pago de los impuestos de los mexicanos.

La creciente necesidad del Estado de contar con ingresos para hacer frente a las obligaciones públicas le han llevado a establecer un sistema fiscal injusto e inequitativo, en el que se protege al capital²⁸⁰ y se perjudica a los nacionales.

²⁷⁹ En los Estados Unidos, como ocurre en México, existe las denominadas *Regulations* que son criterios emitidos por el *Internal Revenue Service* y sirven para especificar algunos conceptos deducibles ya contenidos en el *Internal Revenue Code* para efecto de especificar su forma de aplicación. Los particulares pueden adquirir el servicio de actualización por *internet*, mismo que puede ser incluso enviado semanalmente en lo relacionado con circulares y disposiciones internas que emita el *Internal Revenue Service*.

²⁸⁰ Las acciones de las Sociedades que cotizan en bolsa, producen una utilidad que no se encuentra gravada y sin embargo incrementan el capital de los dueños de las acciones. Tratándose de residentes en el extranjero, éstos pueden participar en la compra-venta de acciones en un mismo día y obtener grandes rendimientos en operaciones en las que el capital nacional está en juego, sin que la utilidad generada con motivo de dicha participación sea gravada, por carecer de un sistema tributario adecuado para localizar a los inversionistas extranjeros.

4. Conclusiones.

Las deducciones en la legislación norteamericana tienen diseñado un complejo sistema de distintos conceptos deducibles, porque están dirigidas a disminuir la carga tributaria de los sujetos pasivos atendiendo a su calidad personal. En nuestro país, las deducciones se presentan como un sencillo sistema de conceptos deducibles atendiendo a las actividades gravadas en cuanto a los ingresos de las personas, olvidándose por completo de la calidad individual del sujeto que genera la riqueza.

En México no existe un mecanismo jurídico que sirva como instrumento para armonizar legislaciones provenientes de otros países; sin embargo en la interpretación del artículo 133 Constitucional se desprenden los dos instrumentos jurídicos para llevarla a cabo, los acuerdos internacionales y las normas ordinarias.

México y Estados Unidos de América tienen orígenes culturales y económicos distintos, por lo que persiguen finalidades diferentes.

Mientras que los Estados Unidos de América, es una de las potencias económicas a nivel mundial más importantes, México en cambio se encuentra como una de las economías más estancadas del Continente Americano y del resto del mundo.

Por lo que a la estructura social se refiere, México debe poner toda su atención en los problemas de pobreza extrema en la que se encuentra la mayoría de sus habitantes, población que crece geométricamente. En los Estados Unidos la estratificación es más cerrada, por existir una derrama económica más equitativa entre los grupos que componen su territorio.

El éxito del sistema de fiscalización de los Estados Unidos de América está basado en los efectivos controles de administración. En México, con la implementación del Servicio de Administración Tributaria no se aseguran los mismos resultados por los estrictos controles de legalidad y seguridad jurídica establecidos por la Constitución.

Después de realizada esta investigación se afirma que no es posible armonizar las legislaciones que gravan la renta de las personas físicas en México y en los Estados Unidos de América porque no comparten las mismas características de economía, política y derecho.

C O N C L U S I O N E S

1.- La armonización tributaria se presenta en el nuevo orden jurídico mundial como el desarrollo del derecho comparado.

2.- La armonización tributaria es el instrumento social que sirve a los gobiernos de varios países para adaptar de legislaciones extranjeras, aquellas experiencias jurídicas que han dado resultado en la legislación residente, susceptibles de ser adoptadas por un sistema jurídico ajeno.

3.- Para llevar a cabo la armonización tributaria es necesario considerar que se trata de una interrelación de disciplinas jurídicas, sin desconocer la importancia que tienen otras disciplinas encargadas del estudio de los fenómenos sociales, al momento de adaptar un sistema tributario ajeno a nuestro país.

4.- La mecánica de aplicación de la armonización tributaria como técnica, atraviesa por diversos pasos en su aplicación:

En primer lugar con la observación por parte de dos o más gobiernos, del objeto que se persigue con la instrumentación o adaptación de normas jurídicas expresadas por legislaciones extranjeras.

Posteriormente, analizar con cuidado los fenómenos sociales del país destinatario a efecto de evaluar el impacto y aceptación que tendrá un sistema jurídico ajeno en el ámbito interno, para determinar la susceptibilidad de su aplicación o bien rechazar de plano su utilización.

Finalmente y con ayuda de la técnica legislativa, crear o darle forma a la norma, a efecto de establecer el alcance y contenido del mandato legal, para la obediencia por parte del gobernado, sin lesionar los derechos individuales del mismo, participando en coordinación con los poderes Ejecutivo y Judicial al momento de aplicar e interpretar la norma al caso concreto, garantizando el cumplimiento de los mandatos constitucionales.

5.- La noción económica de renta está referida a la capacidad que tiene el sujeto de aprovechar los factores directos o indirectos que aporta un bien o servicio que le genera un beneficio susceptible de ser valorable en dinero, en el transcurso de un periodo determinado.

6.- Para David Ricardo son los factores externos de la renta los que provocan su aumento de valor (el costo del cereal que es el que encarece la renta de la tierra). Para este autor, renta es la compensación que se paga al propietario de la tierra por el uso de sus energías originales e indestructibles.

7.- Para Adam Smith la renta es una relación que existe entre el monopolio que detenta el propietario de la tierra, con lo que un tercero está dispuesto a pagar por los productos que genera.

8.- Para Marx la renta surge en el momento mismo en que los factores de la producción se ven relacionados por una causa económica. La renta es el beneficio causado al propietario por el aprovechamiento de la necesidad del arrendatario. La renta sube su valor por las mejoras que a la misma hace el arrendatario.

9.- De la noción de renta, ha derivado a lo largo de la historia, el reconocimiento de capacidad de riqueza de los propietarios de la misma. Si bien es cierto su origen fue la producción agrícola y sus relaciones económicas en el resto de los factores de la producción (capital y salarios), podemos advertir que su efecto en la sociedad sirvió al Estado de parámetro para medir la capacidad que tienen los sujetos para contribuir a los gastos públicos, y por ello, se grava fiscalmente.

10.- El ingreso es considerado como la ganancia derivada del capital, del trabajo o el esfuerzo, o de una combinación de ambos.

11.- En México no existe un mecanismo jurídico que sirva como instrumento para armonizar legislaciones provenientes de otros países; sin embargo en la interpretación del artículo 133 Constitucional se desprenden los dos instrumentos jurídicos para llevarla a cabo, los acuerdos internacionales y las normas ordinarias.

12.- La teoría económica elaborada por Nicholas Kaldor afirma que la noción de ingreso es un fenómeno económico que no es susceptible de ser precisamente definido por los elementos que lo componen.

13.- La doctrina hasta este momento no ha formado un criterio que pueda ser utilizado para dar un concepto de ingreso, que al estar relacionado con la renta, produzca un fenómeno económico que sea propicio para materializarlo en una norma jurídica y sirva para especificar, el hecho generador y la base gravable en nuestro Impuesto sobre la Renta.

14.- El concepto económico de ingreso no podrá ser expresado satisfactoriamente hasta en tanto no se consideren circunstancias que sean efectivamente mensurables por parte de los sujetos encargados de aplicar la norma, por lo tanto consideramos que es un concepto inacabado.

15.- El hecho generador es la descripción normativa que sirve de base para determinar el momento en que se da nacimiento a la obligación tributaria y que condiciona el pago del impuesto a cargo del obligado fiscal.

16.- El hecho generador tiene dos momentos: el presupuesto de hecho y su realización cuando el sujeto satisface los requisitos especificados en la norma jurídica.

17.- La base gravable para que exista debe satisfacer dos elementos: el tipo de gravamen y que sea susceptible de ser valorable en dinero. Son tres los elementos que la conforman, el parámetro, las deducciones y las reducciones y aumentos.

18.- Las deducciones son situaciones de derecho previstas en ley que cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se sitúa en la hipótesis normativa, crea en beneficio de éste una reducción del ingreso bruto para la determinación de la base del impuesto a su cargo.

19.- En la legislación de 1964, la Ley del Impuesto sobre la Renta no consideraba la calidad de las personas que generaban los ingresos. El tipo de ingresos considerados exentos son prestaciones de naturaleza de seguridad social que ya han sido previamente otorgadas por otras legislaciones como prestaciones de los trabajadores, por lo que sólo se reconoce su validez en una política social, restando su eficacia en la teoría del derecho fiscal.

20.- También en el año de 1964, existía un régimen especial de tributación dirigido a gravar los honorarios de los profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, en donde se permitía a éstos sujetos hacer deducciones relacionadas con la actividad que generaba el ingreso, desconociendo a la persona y por tanto la naturaleza misma del impuesto directo.

21.- La Ley del Impuesto sobre la Renta evoluciona en el año de 1965 y se vuelve más sencilla y práctica; se reconoce que el sujeto que genera el impuesto puede hacer deducciones atendiendo a su persona a través de la aplicación del concepto de ingresos excluidos. Para el caso de que el sujeto pasivo no quisiera aplicar los conceptos deducibles establecidos por la norma fiscal, tenía la opción de disminuir un porcentaje fijo de su ingreso global sin aplicar deducción alguna.

22.- Con las reformas hechas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el año de 1976, se abandona el impuesto personal para establecer nuevas medidas recaudatorias, violándose con ello la naturaleza del impuesto que grava el ingreso de las personas, dinámica que ya no será abandonada por el Estado mexicano.

23.- La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1980 estableció restricciones para los conceptos deducibles utilizados por las personas físicas para determinar su base gravable, por lo que a partir de ese año, los sujetos pasivos sólo pueden determinarla de conformidad con los conceptos autorizados por la autoridad fiscal.

24.- La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1981 hace una precisión administrativa y limitó la aplicación de las deducciones únicamente para aquellos sujetos que tuvieran la obligación de tributar en este impuesto. En este año también se asimiló la forma de tributación de las personas físicas a las jurídicas sirviendo como vínculo la actividad empresarial transgrediendo la teoría del impuesto que grava a las personas.

25.- En el año de 1981, la Ley del Impuesto sobre la Renta por vez primera los conceptos que expresamente no deben ser considerados por las personas físicas como deducibles.

26.- En 1987 la Ley del Impuesto sobre la Renta evoluciona para dar inicio a un concepto que modificaría la concepción jurídica del impuesto, los efectos inflacionarios respecto de los ingresos de las empresas que posteriormente repercutiría en las personas físicas.

27.- En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1990, se crean los regímenes especiales de tributación a efecto de hacer más accesible el pago del impuesto a grupos específicos de contribuyentes. Las deducciones son las salidas que genera la actividad desarrollada por la persona física. Nuevamente se desconoce la circunstancia del sujeto pasivo del impuesto y se relacionan los conceptos deducibles con la actividad realizada. No podían registrar más salidas que entradas, de ocurrir así, dicha diferencia se presumía ingresos gravables.

28.- En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año de 1997, se incluyen los tratamientos fiscales de inversiones en paraísos fiscales y los precisos de transferencia sin hacer mención a las deducciones a las personas físicas, por lo que las legislaciones vigentes con anterioridad a ese año ya tienen definido el tratamiento que se dará a este concepto jurídico.

29.- Los ingresos exentos son los conceptos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta que no deben ser considerados por el sujeto pasivo para efecto de determinar su obligación fiscal. Estos ingresos sólo pueden estar establecidos en ley en atención a la interpretación que sobre este tema ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

30.- Los ingresos excluidos fueron un verdadero concepto deducible personal con vigencia en la Ley del Impuesto sobre la Renta desde 1965 y hasta 1970. Se permitía excluir de los ingresos del contribuyente una cantidad fija por dependiente del obligado fiscal, que no debía ser considerada para el cálculo del impuesto a su cargo.

31.- Las deducciones son las circunstancias de derecho establecidas en ley que cuando el obligado fiscal las satisface, nace para él el derecho de aplicarlas a sus ingresos brutos para disminuirlos y obtener así la base gravable.

32.- Son especies de deducciones:

Las salidas que se aplican al régimen simplificado de las personas físicas que realizan actividades empresariales.

Las deducciones personales son aquellas en donde el legislador reconoce las circunstancias individuales del sujeto que genera el ingreso para determinar su responsabilidad fiscal. En México se conocieron como ingresos exentos.

Una de las formas de considerar a la deducción, es como la erogación que los particulares realizan, dirigida a brindar un beneficio social en el que indirectamente participa el Estado, por ser a éste al que naturalmente le correspondería la obligación de proporcionararlo.

33.- En el caso de nuestra legislación impositiva, las deducciones se muestran como un catálogo reducido de conceptos que pueden ser disminuidos al ingreso gravable, cuando así se encuentra especificado por ley.

34.- Las deducciones personales en México están referidas a las actividades que realiza el contribuyente y desconocen su calidad de individuo generador del ingreso gravable, por tanto se estima conveniente cambiar la denominación de tales deducciones por no ser exactos a su alcance jurídico.

35.- En el caso de la legislación norteamericana, las deducciones en cambio, se presentan en diversas formas y tipos, atendiendo a la calidad del contribuyente y a la forma en que presente su declaración.

36.- El concepto de persona en la legislación de los Estados Unidos responde a una clasificación de las actividades que el individuo desarrolla dentro del ámbito económico y social en el que participa.

37.- La calidad de persona en el sistema jurídico norteamericano está referido a los derechos que la Constitución de los Estados Unidos de América otorga a sus ciudadanos de conformidad con lo establecido por la décimo cuarta enmienda en relación con la quinta enmienda.

38.- La noción de ingreso bruto en los Estados Unidos es un concepto jurídico referido en la Constitución de los Estados Unidos de América que hace referencia a la totalidad de los ingresos que obtengan los ciudadanos en ese país.

39.- La noción de deducciones para ajuste de ingreso bruto está referida a la primera operación aritmética a la que se someten los ingresos totales de los sujetos pasivos a fin de disminuirlos para obtener la base gravable. Son conceptos deducibles generales que sólo se ajustan por la racionalidad que el sujeto pasivo debe hacer a tales erogaciones.

40.- Las deducciones estandarizadas en los Estados Unidos de América son conceptos deducibles establecidos en el *Internal Revenue Code* que disminuyen el ingreso bruto del contribuyente. Estos conceptos se aplican una sola ocasión en la declaración anual en sustitución de los conceptos especificados por la ley fiscal.

41.- La deducción estandar adicional es un concepto deducible distinto de las deducciones estandarizadas que pueden aplicar los sujetos pasivos considerando su edad o condición física.

42.- La noción de exención en los Estados Unidos de América está referida a un tipo de deducción que puede clasificarse a su vez en deducciones personales y deducciones para dependientes.

43.- Las deducciones personales en los Estados Unidos de América están referidas a la calidad del sujeto pasivo en relación a su capacidad para generar el ingreso.

44.- Las deducciones para dependientes pueden ser aplicadas por el sujeto pasivo para disminuir su ingreso bruto por la relación que tiene el contribuyente con sus dependientes económicos.

45.- Consideramos que las deducciones en los Estados Unidos de América son las circunstancias de derecho establecidas en el *Internal Revenue Code*, en donde se reconoce la capacidad tributaria del sujeto pasivo y reducen su ingreso bruto para determinar la base gravable del impuesto.

46.- En México el concepto de persona se encuentra referido a una tradición romana que establece los atributos que ésta tiene, y por tanto a la aptitud que tiene para contraer derechos y obligaciones.

47.- Tomando en consideración el desarrollo que ha tenido México en relación con los Estados Unidos de América, no obstante haber copiado algunas instituciones políticas y jurídicas de nuestro vecino país del norte, como el Federalismo, ambos países tienen un desarrollo individual como Nación con fines distintos.

48.- Las deducciones en la legislación norteamericana tienen diseñado un complejo sistema de distintos conceptos deducibles, porque están dirigidas a disminuir la carga tributaria de los sujetos pasivos atendiendo a su calidad personal. En nuestro país, las deducciones se presentan como un sencillo sistema de conceptos deducibles atendiendo a las actividades gravadas en cuanto a los ingresos de las personas, olvidándose por completo de la calidad individual del sujeto que genera la riqueza.

49.- México y Estados Unidos de América tienen orígenes culturales y económicos distintos, por lo que persiguen finalidades diferentes.

Mientras que los Estados Unidos de América, es una de las potencias económicas a nivel mundial más importantes, México en cambio se encuentra como una de las economías más estancadas del Continente Americano y del resto del mundo.

Por lo que a la estructura social se refiere, México debe poner toda su atención en los problemas de pobreza extrema en la que se encuentra la mayoría de sus habitantes, población que crece geométricamente. En los Estados Unidos la estratificación es más cerrada, por existir una derrama económica más equitativa entre los grupos que componen su territorio.

50.- El éxito del sistema de fiscalización de los Estados Unidos de América está basado en los efectivos controles de administración. En México, con la implementación del Servicio de Administración Tributaria no se aseguran los mismos resultados por los estrictos controles de legalidad y seguridad jurídica establecidos por la Constitución.

51.- Después de realizada esta investigación se afirma que no es posible armonizar las legislaciones que gravan la renta de las personas físicas en México y en los Estados Unidos de América porque no comparten las mismas características de economía, política y derecho.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero, Miguel. *Teoría general del derecho administrativo*, 3a. ed., Editorial Porrúa, México, 1979.
- Ahumada, Guillermo. *Tratado de finanzas públicas*, Editorial Assandri, Córdoba, República de Argentina, 1948.
- Allan, Charles M. *La teoría de la tributación*, Alianza Editorial, Madrid, 1974.
- Allan, Clark Lee. *et. al. Prices, income and public policy, the abc's economics*, Mc Graw-Hill Book Company, New York, 1954.
- Arellano García, Carlos. *Primer curso de derecho internacional público*, 2a. ed., Editorial Porrúa, México, 1993.
- Arriaga Conchas, Enrique. *Finanzas públicas de México*, Editorial Instituto Politécnico Nacional, México, 1992.
- Aspe Armella, Pedro. *El camino mexicano de la transformación económica*, 2a. ed., Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1993.
- Assael, Héctor. *Ensayos de política fiscal*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1973.
- Andrews, William D. *Personal deductions in an ideal income tax*, Harvard Law Review, Vol. 86, number 2, USA, december, 1972.
- Barrera Graf, Jorge. *et. al. El derecho en México, una visión en conjunto*. 3 Tomos, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991.
- Bittker, Boris I. *Fundamentals of federal income taxation*, Warren, Gorham & Lamont, New York, 1993.
- Bobbio, Norberto. *Estado, gobierno y sociedad, por una teoría general de la política*, Traduc. José F. Fernández Santillán, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1985.

Bonfil Batalla, Guillermo. *México profundo, una civilización negada*, 2a. ed., Editorial Grijalbo, México, 1989.

Bravo Valdés, Beatriz y Bravo González, Agustín. *Segundo curso de derecho romano*, Editorial Pax, 2a. ed., México, 1976.

Briseño Sierra, Humberto. *Derecho procesal fiscal, regímenes federal y distrital mexicanos*, Editorial Miguel Angel Porrúa, México, 1990.

Buchanan, James M. *Fiscal theory and political economy, selected essays*, The University of North Carolina Press, USA, 1960.

Bouchot Benhumea, Angélica. *et. al. Metodología jurídica*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1996.

Camargo, Pedro Pablo. *Tratado de derecho internacional*, 2 tomos, Editorial Temis, Bogotá, 1983.

Campbell Black, Henry. *Black's law dictionary*, 6a. de., West Publishing Co., USA, 1991.

Cappelletti, Mauro. *La justicia constitucional. Estudios de derecho comparado*. Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1987.

Carrasco Iriarte, Hugo. *Mandatos constitucionales en materia tributaria*, Editorial Themis, México, 1987.

Cicerón, Marco Tulio. *Tratado de la República, tratado de las leyes, catilinarías*, 7a. ed., Traduc. Francisco Navarro y Calvo y Juan Bautista Calvo, Colección Sepan Cuantos, Editorial Porrúa, México, 1991.

Cheetham, Nicolas. *New Spain, the birth of modern Mexico*, Ebenezer Baylis and Son LTD, Great Britain, 1974.

Cirigliano, Gustavo F. J. *Filosofía de la educación*, 5a. ed., Editorial Hvmánitas, Buenos Aires, 1990.

Cooper Jennifer. *Glosario de términos económicos inglés español*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Economía, México, 1993.

Cordera, Rolando. *México la disputa por la nación, perspectivas y opciones del desarrollo*, 10a. ed., Siglo XXI editores, México, 1991.

Dahl, Robert A. *Los dilemas del pluralismo democrático, autonomía versus control*, traduc. Adriana Sandoval, Alianza Editorial, México, 1991.

Dahrendorf, Ralf. *El nuevo liberalismo*, Red Editorial Iberoamericana, México, 1993.

David Ricardo. *Principios de economía política y tributación, (1959)*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1987.

De Buen L., Nestor. *Razón de estado y justicia social*, Editorial Porrúa, México, 1991.

De la Cueva Mario. *La idea del Estado*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1986.

De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*, 14a. ed., Editorial Porrúa, México, 1986.

De la Villa Gil, Luis Enrique. *et. al. Armonización de la seguridad social en la Comunidad Económica Europea*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.

De Pina, Rafael. *Elementos de derecho civil mexicano*, volúmen primero, 21a. ed., Editorial Porrúa, México, 1981.

Díaz del Castillo, Bernal. *Historia verdadera de la conquista de la Nueva España*, Editorial Patria, México, 1983.

Diccionario jurídico mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1994.

Due, John F. *Análisis económico*, 7a. ed., Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1980.

Eco, Umberto. *Cómo se hace una tesis*, Traduc. Lucía Baranda y Alberto Clavería Ibañez, Editorial Gedisa, España, 1977.

Edley Jr., Christopher F. *Administrative law, rethinking judicial control of Bureaucracy*, Yale University, USA, 1990.

Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Ancalo, Buenos Aires, 1969.

- Faya Viesca, Jacinto. *Finanzas públicas*, 2a. edición, Editorial Porrúa, México, 1986.
- Fischer, Stanley, et. al. *Economía*, 2a. ed., Trad. Luis Tohariz y Esther Rabasco, Editorial McGraw-Hill, México, 1989.
- Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas, los impuestos*, 30a. ed., Editorial Porrúa, México, 1993.
- Fraga, Gabino. *Derecho administrativo*, 27a ed., Editorial Porrúa, México, 1988.
- Frederick G., Kempin, Jr. *Historical Introduction to anglo-american law*, West Publishing Co., USA, 1990.
- Friedman, Milton y Friedman, Rose. *Libertad de elegir, hacia un nuevo liberalismo económico*, Editorial Grijalbo, Balcelona, 1980.
- Galindo Garfias, Ignacio. *Derecho civil primer curso*, 11a. ed., Editorial Porrúa, México, 1991.
- Gandy, Ross. *Introducción a la sociología histórica marxista*, Ediciones Era, México, 1978.
- García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*, 31a. ed., Editorial Porrúa, México, 1980.
- Garza, Servando J. *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Editorial Cultura, México, 1949.
- Giannini, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- Gibson, Charles. *Los aztecas bajo el dominio español (1519-1810)*, 11a. ed. Siglo XXI editores, México, 1991.
- Gil Valdivia, Gerardo. *Aspectos jurídicos del financiamiento público*, Editorial Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1989.
- González Casanova, Pablo y Florescano Enrique(Coord.), *México hoy*, 14a. ed., Siglo Veintiuno Editores, México, 1991.

González García, Eusebio, *et. al. Principios constitucionales tributarios*, Editorial Universidad Autónoma de Sinaloa, México, 1993.

Goode, Richard. *El impuesto sobre la renta*, Editorial Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973.

Gutiérrez Garza, Esthela. *et. al. La crisis del Estado del bienestar*, Editorial Siglo XXI y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1988.

Hansen, Roger D. *La política del desarrollo mexicano*, 21a. ed., Siglo Veintiuno editores, México, 1993.

Haring, C. H. *El imperio español en américa*, Alianza Editorial Mexicana, México, 1990.

Heiser, Herman C., *Budgeting, principles and practice*, The Ronald Press Company, New York, 1959.

Hession, Charles H. *Keynes*, Javier Vergara Editor, Buenos Aires, 1987.

Heyman, Timothy. *Investing in Mexico, mexican economy and financial markets*, Editorial Milenio, México, 1989.

Hicks, John R. *Capital y tiempo*, Antonio L. Graham Pontones (traduc), Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1976.

Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. *Manual de autoestudio, Legislación fiscal, Módulo II*, Editorial Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1995.

Jarach, Dino. *Curso superior de derecho tributario*, Editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957.

- *El hecho imponible*, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943.

Jiménez, Antolin. *Ley general del timbre*, Editorial Talleres Gráficos la Helvetia, México, 1925.

Kahn, Douglas A. *Federal income tax*, The Fundation Press, Inc., New York, 1990.

Kaldor, Nicholas. *Impuesto al gasto*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1963.

Kaplan, Marcos. *Estado y sociedad*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1978.

- *Ciencia, sociedad y desarrollo*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1987.

- *El Estado latinoamericano*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1996.

Katz, Friedrich. *Situación social y económica de los aztecas durante los siglos XV y XVI*, Editorial Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, México, 1994.

Kaye, Dionisio J. *Derecho procesal fiscal*, 3a. ed., Editorial Themis, México, 1991.

Kohler, Eric L. *Diccionario para contadores*, Limusa y Noriega Editores, México, 1995.

Krause, Walter and F. John Mathis. *Latin America and economic integration, regional planning for development*, University of Iowa press, USA, 1970.

Lara Sáenz, Leoncio. *Procesos de investigación jurídica*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México e Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1991.

Layard, Richard. *Análisis costo-beneficio*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1978.

Lee, Robert D. and W. Johnson, Ronald. *Public budgeting systems*, 2d. ed., University Park Press, Baltimore, 1977.

- *El gobierno y la economía*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1977.

Lemoine, Ernesto. *Morelos y la revolución de 1810*, 3a. ed., Editorial Facultad de Filosofía y Letras, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1990.

Lobato Osorio, Manuel, *Medición de la pobreza*, Edición del autor, México, 1997.

Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, 2a. ed., Editorial Ariel Demos, Barcelona, 1982.

Lopetegui, León y Felix Zubillaga. *Historia de la Iglesia en la América española, desde el descubrimiento hasta comienzos del siglo XIX, México- América Central - Antillas*, Editorial Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1965.

Magallón Ibarra, Jorge Mario. *Instituciones de derecho civil*, Editorial Porrúa, México, 1987.

Malthus, Thomas Robert. *Principios de economía política*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1946.

Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho Tributario mexicano*, 7a. ed., Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1983.

Marichal Salinas, Carlos. *et. al. La economía mexicana: siglos XIX y XX*, Lecturas de Historia Mexicana, Editorial El Colegio de México, México, 1992.

Marshall, Alfred. *Principles of economics, an introductory volume*, 8th. ed., The Macmillan Company, New York, 1948.

Martínez de Salinas, María Luisa. *La implantación del impuesto del papel sellado en Indias*, Editorial Fuentes para la Historia Colonial de Venezuela, Caracas, 1986.

Martínez Morales, Rafael. *Derecho administrativo primer curso*, Editorial Harla, México, 1991.

Martins, Oliveira. *Historia de la civilización ibérica*, Editorial Ariel, España, s/f.

Marx, Carlos. *El capital, crítica de la economía política*, Tomos I, II y III, Editorial Librerías Allende, México, 1977.

Matterlart, Armand. *La comunicación masiva en el proceso de liberación*, 9a. ed., Siglo XXI editores, México, 1983.

Maynz, Charles. *Cours de Droit Romain*, 4a. ed., Bruylant-Christophe & Cie., Libraires-Editeurs, Bruselas, 1877.

Micheli, Gian Antonio. *Curso de derecho tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975.

Miranda, José. *El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI*, Editorial El Colegio de México, México, 1952.

Moragas, Miguel de. *Sociología de la comunicación de masas*, 2a. ed., Editorial Gustavo Gil, Barcelona, 1985.

Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980

Motolinía, Fray Toribio de Benavente. *Historia de los indios de la Nueva España*, 5a. ed., Editorial Porrúa, México, 1990.

Moxo, Salvador de. *La alcabala*, Curso superior de Investigaciones Científicas, Editorial Instituto "Balmes" de sociología, Madrid, 1963.

Muro Orejón, Antonio. *Lecciones de historia del derecho hispano-indiano*, Miguel Angel Porrúa editores, México, 1989.

Ortega Lomelín, Roberto. *Federalismo y Municipio*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1994.

Osornio Corres, Francisco Javier. *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992.

Palacios Alcocer, Mariano. *El régimen de garantías sociales en el constitucionalismo mexicano*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995.

Pardinas, Felipe. *Metodología y técnicas de investigación en ciencias sociales*, 31a. ed., Siglo Veintiuno Editores, México, 1989.

Pérez Becerril, Leopoldo. *La facultad reglamentaria del ejecutivo federal en materia fiscal federal*, Tesis de Grado, Edición del Autor, México, 1997.

Pérez de Ayala, José Luis. *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1968*, Madrid, 1970.

Perot, Ross and Pat Choate, *Save yoru job, save our country, why NAFTA must be stopped-now!* Hyperion, New York ,1993.

Pinto, Aníbal. *Inflación: raíces estructurales*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1973.

Prescott, William. *Historia de la conquista de México*, Traduc. Don José María González de la Vega, Editorial Porrúa, México, 1970.

Prieto, Guillermo. *Lecciones de historia patria*, Editorial Instituto Nacional de Bellas Artes e Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, México, 1986.

Pugliese, Mario. *Instituciones de derecho financiero*, 2a. ed., Editorial Porrúa, México, 1976.

Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez, Jorge. *Derecho tributario mexicano*, Editorial Trillas, México, 1988.

Rabasa, Oscar. *El derecho angloamericano*, 2a. ed., Editorial Porrúa, México, 1982.

Rawls, John. *Liberalismo político*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1995.

Retchkiman K., Benjamín. *Teoría de las finanzas públicas*, Tomo II, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1987.

Reyes Vera, Ramón. *Curso de derecho fiscal*, Editorial Laguna, Torreón, 1994.

Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de derecho civil*, Tomo I, Introducción, personas y familia, 21a. ed., Editorial Porrúa, México, 1986.

Romero Alemán, Gonzálo. *El tributo en la enajenación de bienes inmuebles*, Tesis de Grado, Edición del Autor, México, 1997.

Royer Jean. *et. al. New directions for world trade*. Oxford University Press, New York, 1964.

Rubial García, Antonio. *Una monarquía criolla*, Editorial Consejo Nacional Para la Cultura y las Artes, México, 1990.

Ruiz Castaño, Eduardo. *Un impuesto sobre la renta en México, creado en 1813*, Editorial Acta Politécnica Mexicana, Vol. X, número 47, enero-marzo, México, 1969.

Sánchez León, Gregorio. *Derecho mexicano de la seguridad social*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1987.

Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero*, Tomos I, IV y VI, Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

Sánchez Bella, Ismael. *La organización financiera de las indias, Siglo XVI*, Editorial Escuela Libre de Derecho y Miguel Angel Porrúa, México, 1990.

Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho tributario*, 2a. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988.

Sánchez León, Gregorio. *Derecho fiscal mexicano*, 8a. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991.

Sartori, Giovanni. *¿Que es la democracia?*, Traduc. Miguel Angel González Rodríguez, Editorial Tribunal Federal Electoral, Instituto Federal Electoral, México, 1993.

Schumpeter, Joseph. *History of economic analysis*, Oxford University Press. New York, 1954.

Seara Vázquez, Modesto. *Derecho internacional público*, Editorial Porrúa, México, 1991.

Seers, Dedley. *Economía política del nacionalismo*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1986.

Seligman, Edwin R. A. *The economic interpretation of history*, 2d. ed., Columbia University Press, New York, 1907.

Semo, Enrique. *Historia mexicana, economía y lucha de clases*, 2a. ed., Serie Popular, Editorial Era, México, 1981.

Sepúlveda, Cesar. *Derecho internacional*, Editorial Porrúa, México 1991.

Serra Rojas, Andrés. *Historia de las ideas e instituciones políticas*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991.

Sheahan, John. *Modelos de desarrollo en america latina*, Traduc. Juan José Utrilla, Alianza Editorial Mexicana y Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, México, 1990.

Sierra, Carlos J. y Martínez Vera, Rogelio. *El papel sellado y la ley del timbre*, Editorial Publicaciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México s/f.

Smith, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1958.

- *Wealth of nations*, Prometheus Books, Buffalo, New York, 1991,

Smith, Ephraim P. *CCH Federal Taxation. Basic Principles*, CCH Incorporated, United States of America, 1994.

- *CCH Federal Taxation. Advanced Topics*, CCH Incorporated, United States of America, 1994.

Somers, Harold M. *Finanzas públicas e ingreso nacional*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1981.

Soria, Victor M. *Crecimiento económico regulación y crisis en la Nueva España, 1521-1810*, Editorial Universidad Autónoma Metropolitana, México, 1988.

E. Stiglitz, Joseph. *La economía del sector público*, Editorial Antoni Bosch, Barcelona, 1988.

Tamames, Ramón. *Estructura económica internacional*, Editorial Consejo Nacional para la Cultura y las Artes y Alianza Editorial, México, 1991.

Taylor, Philip E. *Economía de la hacienda pública*, Aguilar, S.A. Ediciones, Madrid, 1960.

Tello, Carlos. *La política económica en México 1970-1976*, 10a. ed., Siglo Veintiuno editores, México, 1990.

Tocqueville, Alexis de. *La democracia en América*, Traduc. Luis R. Cuellar, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1957.

Topacio Ferretti, Aldo. *Derecho Romano patrimonial*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992.

Tunc, André. *El derecho en los Estados Unidos*, Oikos-tau ediciones, Barcelona, 1971.

Turróni, C. Bresciani. *Curso de economía política, teoría general de los hechos económicos*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1960.

Vázquez Alfaro, José Luis. *El control de la administración pública en México*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1996.

Villarreal, René. *Liberalismo social y reforma del Estado, México en la era del capitalismo posmoderno*, Editorial Nacional Financiera y Fondo de Cultura Económica, México, 1993.

Vives, J. Vicens. *Historia social y económica de España y América*, Ediciones Vicens-Vives, Barcelona, 1988.

Witker, Jorge. *Cómo elaborar una tesis de grado en derecho*, Editorial Pac, México, 1986.

- y Jaramillo, Gerardo. *El régimen jurídico del comercio exterior en México*, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, México 1991.

Závala, Silvio. *Estudios acerca de la historia del trabajo en México*, Editorial El Colegio de México, México, 1988.

HEMEROGRAFIA E INFORMATICA

Revista Lex, números 11 y 12, Marzo y Junio de 1988, México.

Revista Newsweek, No. 6, 19 de Febrero de 1996.

Disco Compacto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1996.

Disco Compacto *Tax Management Inc.*, USA, 1995.

Disco Compacto *United States Code, Prepared and published under authority of Title 2, US Code, Section 285b by the Office of the Law Revision Counsel of the House of Representatives.* USA, 1994.

LEGISLACIONES.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para los años de 1964, 1965, 1966, 1967, 1968, 1969, 1970, 1971, 1972, 1973, 1974, 1975, 1976, 1977, 1978, 1979, 1980, 1981, 1982, 1983, 1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996 y 1997.

Código Fiscal de la Federación.

Código Civil.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Seguro Social vigente a partir del 1º de julio de 1997.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Resolución Miscelánea Fiscal para 1997.