



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"VIOLACION A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y
LEGALIDAD DEL ARTICULO 16 DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
GRACIELA COLIN COLIN

ASESOR DE TESIS: LIC. CESAR GRAGEDA JIMENEZ



MEXICO, CIUDAD UNIVERSITARIA, D. F.

MAYO, 2005

m347562



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 24 de mayo de 2005.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante COLIN COLIN GRACIELA bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y LEGALIDAD DEL ARTICULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

México, Ciudad Universitaria a 20 de mayo de 2005

Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles
Director del Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas
Facultad de Derecho
Universidad Nacional Autónoma de México

Distinguido Señor Director:

De acuerdo a la autorización del Seminario a su digno cargo, he venido dirigiendo la tesis de licenciatura de la alumna GRACIELA COLIN COLIN, que lleva por título "VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y LEGALIDAD DEL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

En virtud, de que el suscrito estima que la misma cumple con los requisitos de fondo, que una obra de tal naturaleza exige y los requisitos normales establecidos por el Seminario que Usted dignamente representa, he tenido a bien aprobar y, por consiguiente, pongo a su alta e ilustrada consideración la revisión de dicha tesis y, en su caso, su aprobación.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para enviarle un cordial y afectuoso saludo.

ATENTAMENTE

LIC. CESAR GRAGEDA JIMÉNEZ

¡Por mi raza hablará el espíritu!

AGRADECIMIENTOS

A **DIOS**, por darme capacidad y fortaleza de seguir adelante y llegar a este momento tan anhelado en mi vida.

A mi Alma Mater, la **UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO** por brindarme la oportunidad de entrar a sus aulas llenas de sabiduría.

A todos mis Profesores Catedráticos de mi querida **FACULTAD DE DERECHO** de esta Máxima Casa de Estudios, por transmitirme sus conocimientos.

Al Licenciado **MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES**, Director del Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, por su comprensión y finas atenciones.

Al Licenciado **CESAR GRAGEDA JIMÉNEZ**, mi asesor de tesis, por su tiempo, esfuerzo y dedicación en la conducción del presente trabajo.

A los Magistrados **MARÍA SOFÍA SEPÚLVEDA CARMONA** y **GUILLERMO DOMÍNGUEZ BELLOC**, porque sus palabras de aliento han motivado aún más mi interés por la Materia Fiscal.

A mi querida y entrañable madre **ISABEL COLIN GARDUÑO**, por su gran entrega y dedicación como madre; por su bondad y dulzura; por su amor, consuelo y sabias palabras en todo momento; por su gran ejemplo de lucha y fortaleza, que aunque ya no está con nosotros la llevo siempre en mi corazón, ¡Mamá te extraño!

A mi querido padre **DOMINGO COLÍN VERA** por su cariño.

A mis adorados hijos **ADRIÁN, ESTEFANÍA y GUILLERMO**, porque con su amor, apoyo y comprensión llenan cada momento de mi vida.

A mis queridos hermanos **JOSÉ BERNARDO, JUAN MANUEL y JOSÉ EDUARDO**, por su confianza.

A mi querida hermana mayor **HERMELINDA**, a quien le tengo un gran respeto y cariño, y de quien siempre he recibido palabras de aliento y comprensión, gracias por preocuparte y siempre estar al pendiente de mí.

A mis queridas hermanas **LIDIA, ALICIA, ROSAURA, ADELA y MARÍA DE LOS ANGELES**, por su cariño y confianza, especialmente a **MARÍA TRINIDAD**, que además de ser una gran hermana, es mi asistente, gracias por tu ayuda y paciencia en todo momento, por tu tiempo y cariño, por tu disposición y porque siempre estas en los momentos más difíciles.

A mis queridas cuñadas **SILVIA y MYRIAM** por sus palabras de apoyo.

A mi querida amiga la Licenciada **AZUCENA GASPAS RABADÁN**, gracias por tu cariño y el tiempo que me has dedicado, por tus comentarios que han sido muy valiosos en el presente trabajo.

Al Licenciado **AQUILES MIRANDA SILVA**, a quien desde que lo conozco, quiero y admiro mucho, gracias por tus palabras y tu confianza, gracias por todo lo que coincidimos y porque justo una obra que necesitaba, me la brindaste en ese momento, lo cual resultó de gran utilidad para este trabajo.

Al Padre **FERNANDO**, gracias por escucharme, por su paciencia y sus consejos, lo quiero mucho.

A mi querida amiga la Licenciada **CELIA CARREÓN TRUJILLO**, gracias por tu amistad, tu comprensión y cariño.

A mi querida amiga la Licenciada **NANCY MENDIETA CARRERA**, gracias por el apoyo que me has brindado, por acordarte de mi, porque siempre estas ahí.

A mis queridas amigas las Licenciadas **OLIVIA VEGA ZABALETA**, **ITZEL VILLANUEVA LÓPEZ** y **PATRICIA CRUZ GÓMEZ**, gracias por su sinceridad y cariño.

A mi querida sobrina **JESSICA**, por ser tan linda conmigo y preocuparte por mi, gracias por tu cariño y tus palabras, así como a su esposo **FIDEL**, gracias por tus finas atenciones y tu amabilidad.

A mis queridas sobrinas **MARISOL**, **FABIOLA**, **NUVIA**, **EVELYN**, **XILONEN** y **NANCY**, gracias por sus detalles y su cariño.

A una amiga de hace muchos años **ANGELA LIBERTAD SOSA SEVILLA**, gracias porque en la severidad de tus enseñanzas y ejemplo, se reafirmó mi convicción de que la constancia, disciplina y el orden son fundamentales para lograr los propósitos en la vida, siempre te recuerdo con cariño.

DEDICATORIAS

A **DIOS**, porque su palabra divina es fuente de luz, por permitirme llegar y compartir este momento maravilloso de mi vida.

A mi Alma Mater la **UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**, porque en ella me he formado, porque soy parte de ella ¡orgullosamente!
¡¡POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU!!

A la memoria de mi querida madre **ISABEL COLIN GARDUÑO**, por haberme dado la vida y todo lo mejor de ella.

A mis adorados hijos **ADRIÁN, ESTEFANÍA y GUILLERMO**, porque ellos son una bendición en mi vida.

ÍNDICE

VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y LEGALIDAD DEL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

INTRODUCCIÓN.....	4
-------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO

MARCO TEÓRICO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO

1.1. Ubicación del Derecho Fiscal dentro de la ciencia del Derecho.....	9
1.2. Definición y concepto de Derecho Fiscal.....	11
1.3. Autonomía del Derecho Fiscal.....	13
1.4. Las garantías individuales	
1.4.1. Antecedentes.....	16
1.4.2. De seguridad jurídica.....	23
1.4.2.1. Los principios tributarios de legalidad.....	28
1.4.2.1.1. El principio de supremacía constitucional.....	32
1.4.2.1.1.1. El principio de justicia.....	34
1.4.2.1.2. El principio de irretroactividad de la ley.....	41
1.4.2.1.3. El principio de audiencia.....	42
1.4.2.1.4. El principio de vigencia de la ley.....	43
1.4.2.1.5. El principio de fundamentación y motivación.....	46
1.4.2.1.6. El principio de proporcionalidad y equidad.....	48
1.4.2.1.6.1. El principio de capacidad contributiva.....	52
1.4.3. De igualdad.....	54
1.4.4. De libertad.....	56
1.4.5. Sociales.....	58
1.4.6. De propiedad.....	61

CAPÍTULO SEGUNDO

LA BASE GRAVABLE DE LAS EMPRESAS EN LA EVOLUCIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. Evolución del concepto de impuesto al de contribución.....	63
2.2. La obligación de contribuir en la fracción IV del artículo 31 Constitucional	
2.2.1. Sus antecedentes.....	66
2.2.2. Su análisis	

2.2.2.1. De la obligación.....	73
2.2.2.2. De los mexicanos.....	74
2.2.2.3. De las contribuciones.....	76
2.2.2.4. Del gasto público.....	77
2.2.3. Elementos de la relación jurídico tributaria	
2.2.3.1. Sujeto activo.....	79
2.2.3.2. Sujeto pasivo.....	82
2.2.3.3. Objeto.....	84
2.2.3.4. Base gravable.....	85
2.2.3.4.1. Renta gravable.....	86
2.2.3.5. Tasa o tarifa.....	86
2.3. Antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	87
2.3.1. Ley del Centenario del 20 de julio de 1921.....	89
2.3.2. Ley del 21 de febrero de 1924.....	91
2.4. Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.....	94
2.5. Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941.....	98
2.6. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953.....	101
2.7. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964.....	105
2.8. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980.....	108
2.8.1. Reformas substanciales del 31 de diciembre de 1986.....	112
2.8.2. Reformas del 31 de diciembre de 1988.....	116
2.9. Ley del Impuesto sobre la Renta del 1° de enero de 2002.....	117
2.9.1. Reformas vigentes a partir del 1° de enero de 2005.....	121

CAPÍTULO TERCERO

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

3.1. La participación de utilidades en el Derecho Comparado.....	124
3.1.1. Estados Unidos de Norteamérica.....	124
3.1.2. Inglaterra.....	125
3.1.3. Francia.....	126
3.1.4. España.....	128
3.1.5. Alemania.....	129
3.1.6. Argentina.....	130
3.2. Su consagración en la fracción IX, Apartado A, del artículo 123 Constitucional	
3.2.1. Antecedentes.....	131
3.2.2. La renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 Constitucional, para efectos de cálculo de la participación de los trabajadores en la utilidades de las empresas.....	141
3.3. Su naturaleza jurídica y concepto.....	143
3.4. Integración, funcionamiento y facultades de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.....	145

3.4.1. La renta gravable a que se refiere la Comisión Nacional	
3.4.1.1. Primera resolución del 13 de diciembre de 1963.....	150
3.4.1.2. Segunda resolución del 14 de octubre de 1974.....	154
3.4.1.3. Tercera resolución del 4 de marzo de 1985.....	159
3.4.1.4. Cuarta resolución del 26 de diciembre de 1996.....	162
3.5. Aspectos generales de los sindicatos en México.....	164
3.6. Regulación de la participación de utilidades en la Ley Federal del Trabajo.....	174
3.6.1. La renta gravable a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.....	178
3.6.2. Empresas obligadas a repartir utilidades a sus trabajadores.....	180
3.6.3. Empresas exceptuadas de repartir utilidades a sus trabajadores.....	180
3.6.4. Trabajadores con derecho a participar de las utilidades.....	182
3.6.5. Trabajadores exceptuados de percibir utilidades.....	183
3.6.6. La distribución del reparto de utilidades.....	183
3.6.7. Derecho de los trabajadores para formular objeciones.....	185

CAPÍTULO CUARTO

EFFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 10 Y 16 (ANTES 14) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.1. Procedimiento para la determinación de la utilidad fiscal, que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efectos de cálculo del impuesto sobre la renta de las empresas.....	188
4.2. Procedimiento para la determinación de una renta gravable, que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, base exclusiva para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas...192	
4.3. Confrontación y diferencias esenciales entre uno y otro procedimiento.....	196
4.4. Violación al principio de justicia del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento para determinar una renta gravable exclusiva para efectos de cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, constituyéndose así en una renta gravable ficticia, toda vez que no refleja la utilidad fiscal.....	199
4.5. Violación al principio de legalidad del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al contravenir el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que establece un procedimiento para determinar una renta gravable, misma que no grava el impuesto sobre la renta.....	210
4.6. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que declara violatorio al artículo 16 (antes 14) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de su contravención al inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	217
CONCLUSIONES.....	225
BIBLIOGRAFÍA.....	235

INTRODUCCIÓN

El título y el tema de nuestro presente trabajo de investigación, surge porque en la práctica profesional, al revisar el texto del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece un procedimiento para determinar la renta gravable para efectos de calcular la participación de utilidades de los trabajadores, en principio nos lleva a cuestionarnos lo siguiente: Si se trata de la renta gravable, y la renta significa, rendimiento, ganancia, redituabilidad o utilidad; y gravable se refiere a una base, monto susceptible de gravarse por una tasa o tarifa, por qué esta renta gravable, solo es utilizada para aplicar el porcentaje de participación de utilidades de los trabajadores.

Si la ley se refiere a la renta gravable, por qué ésta no grava el impuesto sobre la renta; por qué no refleja las utilidades, ganancia, renta o rendimiento de las empresas, es decir, que esta renta gravable no es utilizada para fines fiscales, entonces, a simple vista podemos apreciar que el significado de renta gravable se desvirtúa, al no darle la propia ley un tratamiento de acuerdo a su significado como tal.

Si se trata de participar a los trabajadores de las utilidades de las empresas, derecho por virtud de un mandato constitucional, acaso no debiera tomarse para este efecto, precisamente la utilidad de la empresa reflejada en la utilidad fiscal, de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Si los trabajadores tienen derecho a formular objeciones, sobre el monto de participación de utilidades, contra qué podrán verificar las cifras contenidas en la declaración anual, si lo que se refleja en dicha declaración es precisamente el procedimiento de la determinación de la utilidad fiscal, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es lo que le interesa al fisco para gravar la tasa y recaudar el impuesto correspondiente; y no el procedimiento de la supuesta renta gravable.

Estos cuestionamientos nos llevaron a abundar en el tema, y así conformar su título, en virtud de que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio de estos principios esenciales en todo orden jurídico, la justicia y la legalidad, toda vez que pretende participar a los trabajadores de una utilidad no generada por las empresas, constituyéndose así, en una renta gravable ficticia.

El derecho a participar en las utilidades de las empresas, se consagró en las fracciones VI y IX del primigenio artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del 5 de febrero de 1917.

Posteriormente, desde la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 21 de noviembre de 1962, éste derecho quedó consagrado en la fracción IX, Apartado A, del artículo 123 Constitucional, que ordena que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, y en el inciso e) se establece que para determinar su monto, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La renta gravable que dispone el mandato constitucional, se encontraba regulada a la fecha de la reforma aludida, bajo el concepto de utilidad gravable, en términos del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contenida ahora bajo el concepto de utilidad fiscal en términos del artículo 10 de la propia ley, base utilizada para efectos del gravamen, y también para efectos de participación de utilidades de los trabajadores, en virtud de la coexistencia del interés del fisco y de los trabajadores sobre la misma base, pero esto solo ocurrió, hasta el año de 1986.

El tema que se desarrolla en nuestro presente trabajo de investigación, va encaminado a acreditar que dentro del dinamismo de la materia fiscal, en el proceso evolutivo de la base gravable del impuesto sobre la renta, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, desvirtúa la esencia del concepto de renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política

de los Estados Unidos Mexicanos, para constituirse en una renta gravable ficticia, contraviniendo así el mandato constitucional.

Desprendiéndose de esta contravención, su violación a los principios tributarios de justicia y legalidad.

Principios que se traducen en la observancia y acatamiento a un mandato constitucional que protege intereses socialmente reconocidos, y sobre los cuales debe proceder el legislador al establecer normas reguladoras.

En el primer capítulo, estudiaremos los principios tributarios, los cuales encuentran su fundamento en las garantías individuales, consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que tienen la finalidad de proteger los derechos del hombre por parte del Estado, en su relación de supra a subordinación con los gobernados, normas constitucionales que protegen a los particulares frente al poder arbitrario de sus gobernantes, preceptos que originan derechos fundamentales y que al establecerse en la Constitución Federal, éstos gozan del principio de Supremacía Constitucional que emana de su propio artículo 133.

Entonces, una ley secundaria no debe disponer de precepto alguno que pueda contrariar dicho principio.

No basta que la ley secundaria, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 16, establezca un procedimiento para determinar la renta gravable, si ésta no se encuentra acorde a los principios plasmados en la Ley Fundamental.

El segundo capítulo, versa sobre el fundamento constitucional de la obligación de contribuir, y al amparo de éste, el proceso evolutivo de la base gravable de las empresas, ahora de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que

dispone el procedimiento para determinar la utilidad fiscal, base para efectos del impuesto sobre la renta.

En este proceso evolutivo, veremos que nace a la vida jurídica dotado de ilegalidad, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° enero de 1989, posterior a la llamada reforma substancial de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el período de 1987 a 1988, en donde por primera vez se desvirtúa la esencia del concepto de renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 Constitucional.

El artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estuvo vigente durante un largo período de 13 años, de 1989 a 2001, para cambiar de número y convertirse en artículo 16 vigente a la fecha, dada la reforma estructural de la ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero del año 2002, precepto dotado de ilegalidad al disponer de un procedimiento para determinar una renta gravable ficticia, como se mostrará a lo largo del presente trabajo.

Asimismo abordaremos en el capítulo tercero, el tema participación de utilidades, y como mera referencia, algunos sistemas o planes en el Derecho Comparado, toda vez que la mayoría de los países que mencionamos, a excepción de Francia, no cuentan con una normatividad extensa o específica que regule la participación de utilidades, sino que manejan planes o sistemas de compensaciones e incentivos, por acuerdo voluntario entre trabajadores y accionistas, en base a la estructura financiera de las empresas, fortalecidos con exenciones y estímulos fiscales por parte del gobierno.

Y en nuestro país, los antecedentes de participación de utilidades, su elevación a rango constitucional, y su regulación en la Ley Federal del Trabajo, así como las cuatro Resoluciones de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, por ser ésta la facultada para fijar el porcentaje de participación, para que los trabajadores se vean beneficiados de las utilidades de las

empresas donde laboran, derecho que les corresponde por representar un factor esencial dentro del proceso productivo, en una combinación de su fuerza de trabajo y del capital.

En el último capítulo, estudiaremos el procedimiento de determinación de la utilidad fiscal en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el procedimiento de determinación de la renta gravable que establece el artículo 16 de la propia ley, su fórmula y diferencias esenciales, y cómo es que su aplicación viola los principios de justicia y legalidad.

Invocaremos como apoyo a nuestro tema, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que declara violatorio al artículo 16 y su antecesor artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que contraría el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al final concluiremos nuestro tema, haciendo algunas afirmaciones y propuestas como resultado de nuestro estudio.

CAPÍTULO PRIMERO

MARCO TEÓRICO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL DERECHO FISCAL

1.1. Ubicación del Derecho Fiscal dentro de la ciencia del Derecho

Es importante señalar la ubicación del Derecho Fiscal dentro de la ciencia del Derecho, para poder determinar si estamos en presencia de una rama autónoma, o si se trata de una rama dependiente de otra.

Tanto el conjunto de normas jurídicas, como los principios que integran el Derecho Fiscal, forman parte del llamado Derecho Público.

Aparece en las Instituciones Jurídicas de Justiniano dentro del *Corpus iuris civilis*,¹ la clásica y célebre definición; Derecho Público el que concierne al Estado romano y Derecho Privado el que atañe al interés de los particulares.²

De esta definición, tradicionalmente se ha considerado que el Derecho se divide en dos grandes ramas: Derecho Público y Derecho Privado

Al respecto, la teoría del distinguido autor Jellinek, comúnmente conocida como “de la naturaleza de la relación jurídica”, en el tipo y la clase de la relación que se entabla entre los sujetos de una norma jurídica, radica la clave para la distinción entre el Derecho Público y el Derecho Privado. Si los sujetos de la misma se encuentran

¹ Desde el año 528 d.c., estaba Justiniano trabajando en una compilación general del *Ius* y de las *Leges*, que terminó en 534 d.c., generalmente se añade una colección de las más importantes constituciones posteriores de este emperador (*Novellae, Nuevas Leyes, quizá mejor Enmiendas*), formándose así la obra que en la Edad Media recibiría el nombre de *Corpus iuris civilis*. Dicha compilación constituye nuestra principal fuente de información sobre el Derecho Romano. Margadant S., Guillermo F., *Derecho Romano*, 20ª ed., Esfinge, Naucalpan, Estado de México, 1994, p. p. 77, 78.

² Citado por Martínez de la Serna, Juan Antonio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Porrúa, México, 1983, p. 3.

colocados por la norma en plano de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado. Es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado (cuando hay subordinación del primero al segundo) o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos.³

Resulta del todo evidente que el Derecho Fiscal sólo puede ser considerado como una rama del Derecho Público, puesto que la naturaleza de la relación jurídico tributaria está caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría: el Estado, como entidad soberana, y los contribuyentes o causantes, como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana.⁴

La obligación a cargo de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, deriva de su condición de gobernados, que se explica y justifica en función de los servicios públicos que reciben a cambio, que se constituye en una relación de supra a subordinación, entre personas colocadas a diferente nivel: el de la autoridad y el del gobernado.

De acuerdo al criterio de Bielsa, el Derecho Fiscal es indiscutiblemente una rama del Derecho Público, en virtud de que el cobro de los tributos o contribuciones, es un acto de soberanía del Estado, regulado y limitado por la ley; en consecuencia, la integración del Derecho Fiscal al Derecho Público resulta un postulado evidente.⁵

El Derecho Fiscal se ubica dentro del Derecho Público, “porque es de interés público la obtención de recursos para que el Estado satisfaga su gasto.”⁶

³ Citado por Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16ª ed., Textos Universitarios, Themis, México, 2002, p. 20.

⁴ *Ibidem*, p. 21.

⁵ *Idem*.

⁶ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 2ª ed., Iure Editores, México, 2003, p. 8.

Así, la ubicación del Derecho Fiscal como rama del Derecho Público, está basada en la jerarquización que nace de la relación jurídico tributaria entre los particulares y el Estado.

1.2. Definición y concepto de Derecho Fiscal

“Sobre la denominación de esta rama del Derecho, en la doctrina italiana se habla de Derecho Tributario, en la alemana de Derecho Impositivo y en la francesa de Derecho Fiscal.”⁷

Si con la expresión Derecho Tributario se denomina al sistema jurídico relativo a los tributos, y con la expresión Derecho Impositivo se denomina al sistema jurídico relativo a las contribuciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse como sinónimos, pudiendo, en consecuencia denominar a esta disciplina con cualquiera de ellas, aunque en México, tradicionalmente se le ha denominado Derecho Fiscal.⁸

Esto es así, de tal manera que dentro de nuestro orden jurídico, el propio Código Fiscal de la Federación como conjunto de normas y principios legales que regulan la aplicación de las leyes fiscales administradoras de las contribuciones, y éstas a su vez, se refieren a la materia fiscal, y no a la materia tributaria o materia impositiva; sus conceptos y figuras jurídicas traen agregado el término fiscal para referirse propiamente a esta materia; podemos señalar como simple ejemplo, a la utilidad fiscal, interés fiscal, crédito fiscal, domicilio fiscal, ejercicio fiscal, estímulo fiscal, autoridad fiscal, obligación fiscal y disposiciones fiscales.

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Oxford, México, 1998, p. 13.

⁸ *Ibidem*, p. 15.

Entonces, es válido usar indistintamente las expresiones Derecho Tributario, Derecho Impositivo o Derecho Fiscal, puesto que están referidas al mismo objeto, que es el vínculo jurídico en virtud del cual los particulares se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento del Estado, “la diferencia estriba en que la acepción Derecho Tributario contempla su objeto desde el punto de vista del contribuyente y el concepto Derecho Fiscal hace alusión fundamentalmente a las relaciones y consecuencias jurídicas que derivan de la actividad del fisco”.⁹

El *Diccionario de Derecho*, define al Derecho Fiscal como “el conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, entidades federativas o Municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos.”¹⁰

De acuerdo al *Diccionario Jurídico Mexicano*, Derecho Fiscal es “el conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado.”¹¹ Estas normas jurídicas comprenden el fenómeno fiscal de su actividad, a las relaciones entre éste y los particulares y a su repercusión sobre estos últimos.

Para el profesor argentino Rafael Bielsa, el Derecho Fiscal es “el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco”.¹²

El autor Hugo Carrasco Iriarte, conceptúa al Derecho Fiscal como “el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones.”¹³

⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 18.

¹⁰ *Diccionario de Derecho*, De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, 21ª ed., Porrúa, México, 1995, p. 235.

¹¹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Vol. D-H, 2ª ed., Porrúa, México, 1987, p. 992.

¹² Citado por Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 19.

¹³ Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.*, p. 8.

Para el autor Raúl Rodríguez Lobato, el Derecho Fiscal es “el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.¹⁴

De lo anterior, podemos concluir que el Derecho Fiscal, es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público, que regulan el establecimiento, recaudación y control de las contribuciones en sus diversas manifestaciones, derivadas de la potestad tributaria del Estado, así como las relaciones de supra a subordinación entre el propio Estado y los contribuyentes.

1.3. Autonomía del Derecho Fiscal

En el campo de la Hacienda Pública, el acelerado desarrollo económico y la amplia diversificación de la actividad humana que se han venido experimentado en los últimos tiempos, ha provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas, que en su momento fueron oportunos resulten ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los aspectos de los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria, así como de las relaciones con los contribuyentes. De ahí la existencia actual del Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama del Derecho autónoma.¹⁵

En efecto, el Derecho Fiscal originariamente una rama del Derecho Administrativo,¹⁶ se transforma al mismo tiempo que se transforma el Estado moderno y en consideración al contenido económico, específicamente financiero y a la propia naturaleza de los sujetos de la relación jurídico tributaria, aquella rama ha terminado por

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 13.

¹⁵ *Ibidem*, p. 17.

¹⁶ “Totalidad de las normas positivas destinadas a regular la actividad del Estado y de los demás órganos públicos, en cuando se refiere al establecimiento y realización de los servicios de esta naturaleza, así como a regir las relaciones entre la administración y los particulares y las de las entidades administrativas entre sí.” *Diccionario de Derecho*, *op. cit.*, p. 228.

adquirir una verdadera autonomía científica, independizándose del Derecho Administrativo.¹⁷

En la nueva rama jurídica surge la autonomía didáctica en las cátedras, conferencias y obras escritas, y una codificación sistematizada, Sáinz de Bujanda afirma: “Una rama del Derecho sólo goza de autonomía cuando las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamenta en un conjunto de principios propios.”¹⁸

El Derecho Fiscal como una rama del Derecho Público autónoma, tiene sus propias características; autonomía fundamentada en la relación de subordinación que se establece entre los particulares y el Estado, que deriva de la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos.

De entre sus características propias, podemos señalar que los sujetos en cualquier rama del Derecho son particulares, en cambio, en el Derecho Fiscal uno de ellos siempre es sujeto de Derecho Público; las obligaciones civiles, mercantiles, laborales, etcétera, nacen de la concurrencia libre de voluntades, en cambio, en el Derecho Fiscal las obligaciones nacen de la ley, independientemente de que exista la libre voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo; los principios de analogía y mayoría de razón, no son operantes en el Derecho Fiscal.¹⁹

La existencia de una abundante legislación positiva escrita y consuetudinaria es el presupuesto jurídico para la existencia de una rama autónoma e independiente del tronco común que le dio vida; todas las instituciones del Derecho Fiscal tienen un fundamento común, el interés del fisco, para llevar a cabo los gastos a fin de cumplir con el sostenimiento del Estado y para los servicios públicos y de esta manera satisfacer las necesidades de la colectividad.

¹⁷ Porras y López, Armando, *Derecho Procesal Fiscal*, Textos Universitarios, S. A., México, 1969, p. 62.

¹⁸ *Ibidem*, p. 63.

¹⁹ *Idem*.

Se dice de una rama del conocimiento jurídico que ostenta autonomía didáctica, cuando se le reconoce sustantividad sólo en función de lo útil que resulta la misma, para efectos de su comprensión, sin que tal atributo se sustente en razones de otro tipo.²⁰

La autonomía científica, por el contrario, se reserva como atributo de ciertas disciplinas que ostentan como objeto propio de conocimiento, un sector de la realidad bien acotado y cuya sustancia jurídica se agota en la existencia de una serie de relaciones o vínculos jurídicos homogéneos, por tanto, son dos los requisitos para que pueda darse tal autonomía científica.²¹

Dicha autonomía, como atributo de la disciplina jurídica que se erige en torno a la relación jurídico tributaria, haciéndola objeto de conocimiento, es el Derecho Fiscal; consecuentemente, el Derecho Fiscal es una disciplina jurídica, que como rama del Derecho Público está llamada a dar cuenta del cuerpo de principios jurídicos en que se sustenta la regulación a que se somete la actividad del Estado y los demás entes que intervienen con motivo de la obtención de los recursos destinados al gasto público.

En esencia, la adscripción de una rama del conocimiento jurídico al ámbito del Derecho Público, es debida al particular interés común, cuya tutela constituye su cometido, a diferencia de las disciplinas que se encuentran dentro del ámbito del Derecho Privado cuyo objetivo primordial lo constituye la tutela de intereses privados o particulares.²²

La norma tributaria utiliza términos provenientes de otras ramas del Derecho, y pierden su acepción de origen, para adquirir un contenido tributario, es decir, un

²⁰ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México, 2002, p. 119.

²¹ *Idem.*

²² *Idem.*

significado propio del Derecho Tributario, en virtud de que éste tiene una fuerza atractiva que las dota de acepción propia.²³

Es así que, el Derecho Fiscal toma de otras disciplinas conceptos ya acuñados, los cuales adecua a sus necesidades, el legislador puede redefinirlas o darles un alcance específico sin pretender cambiar su significación, porque de esta manera se verían vulneradas las garantías de seguridad y certeza jurídica.

De lo anterior, podemos concluir que tanto el acelerado desarrollo económico y social, su abundante legislación, así como sus propias características han impulsado el desarrollo evolutivo que ha tenido el Derecho Fiscal, para conformarlo autónomo; sus constantes cambios y adecuaciones, son el dinamismo que le caracterizan.

1.4. Las garantías individuales

1.4.1. Antecedentes

En los tiempos más antiguos de la humanidad, no existía la menor concepción a propósito de los derechos del hombre; antes de arribar al estadio de civilización, el hombre tuvo que superar un período de salvajismo y barbarie; la organización en tribus, fue lo que prefiguró a las sociedades políticas, inicio de la civilización propiamente dicha; en estos comienzos era común la esclavitud, condición que impide el reconocimiento de cualquier tipo de derecho, así la autoridad se reunía en quienes poseían mayor fuerza física o moral.

Cuando aparece la escritura, con ella aparecen algunos documentos que muestran ciertas inquietudes del ser humano en torno a la protección de sus derechos, como los Diez Mandamientos de Moisés; en el oriente, poco se reconocían los derechos del hombre, pues éste vivía bajo prohibiciones y solo debía obedecer y callar; sin embargo

²³ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 2ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 211.

en la antigua India, se tiene el antecedente de que la personalidad humana, particularmente en lo relativo al derecho de libertad, era respetada; en China, pensadores como Confucio y Lao Tsé predicaron la igualdad entre los hombres y defendieron la democracia como mejor forma de gobierno.²⁴

En Grecia, los gobiernos de las ciudades de Atenas y Esparta ejercían un poder absoluto sobre el gobernado, quien por entero le pertenecía a la ciudad donde vivía, la autoridad del rey tenía un origen divino; no obstante a esto, se desarrollaron admirables instituciones que aportaron elementos de organización estatal destinadas a disminuir el poder absoluto, así el poder público espartano se depositaba en cinco éforos.²⁵ En Atenas, el rey y legislador Solón, en 594 a.c. promulgó una ley que prohibía hipotecar a las personas y vender a los deudores como esclavos, circunstancia que marcó el principio de igualdad civil, estableció los derechos y los deberes de los ciudadanos, con base en sus bienes, no en su nacimiento.

En Roma, entre los *patricios* y *plebeyos* mediaba una gran diferencia de clase, a tal grado que el matrimonio entre ambos estaba prohibido; los *patricios* como integrantes de la caballería, su soberanía era absoluta, situación que cambió cuando los campesinos *plebeyos* empezaron a formar parte de la infantería, el éxito en la guerra, les permitió equipararse políticamente a los *patricios*.²⁶

La existencia de la esclavitud y el hecho de que hubiera personas sin ciudadanía, hicieron imposible que se pensara en la igualdad social y humana; la República comenzó en 510 a.c. bajo ese régimen gobernaban los *pretore*s, quienes tenían poder militar y

²⁴ Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales*, Parte General, N° 1, Colección Garantías Individuales, Ediciones Corunda, México, 2004, p. p. 10, 11, 12, 14.

²⁵ En Esparta eran dos los reyes a fin de que se vigilaran mutuamente, y el poder público se depositaba en cinco éforos, creados para vigilar el orden, elegidos anualmente por el pueblo, uno de ellos se constituía como presidente, representaban la soberanía popular ante el poder real; la población se componía de tres grupos: los espartanos, quienes tenían todos los derechos y eran la clase rectora; los periecos, quienes gozaban de libertad, pero no podían participar en el gobierno; y, los ilotas, quienes vivían sometidos a la esclavitud. *Ibidem*, p. 16.

²⁶ *Ibidem*, p. p. 18, 19.

jurisdicción, en este período se creó la Ley de las XII Tablas, que debió su nombre al hecho de haber sido escrita sobre doce tablas de madera, dicha ley influida por el derecho griego, contenía prescripciones para proteger a los deudores, a las víctimas de la usura, a los incapaces, menores y defender el bienestar de la familia, así como prescripciones sobre materias de Derecho Penal y Privado.²⁷

Durante el Imperio, el ciudadano de su participación en el culto, derivaban sus derechos civiles y políticos; aun cuando la forma de gobierno cambió con el paso del tiempo, la naturaleza misma del Estado continuó igual, de ahí que su omnipotencia se haya mantenido; a pesar de ello, el pueblo logró diversas conquistas para limitar la actuación de quienes detentaban el poder, tales como la elaboración de normas jurídicas encauzadas al bien común, la existencia de una Asamblea Popular donde se ejercía la soberanía del pueblo y la presencia de un tribuno del pueblo con derecho de veto para objetar los actos de autoridad que afectaran a sus representados; en el último período del poder romano se reconoció la libertad de culto gracias al Edicto de Milán del año 313.²⁸

En la Edad Media, el pensamiento medieval culminaba con la idea de que la sociedad era una comunidad instituida por Dios y comprensiva de toda la humanidad, y que el único Estado verdadero es la Iglesia, pues sólo ella cuenta con autoridad tanto temporal como espiritual, por lo tanto, se consideraba que el Papa debía ser quien sancionara a emperadores y reyes, y quien protegiera al pueblo de la tiranía; en la Península Ibérica medieval, ciertos derechos de quienes pertenecían a un grupo o estamento fueron reconocidos en pactos, fueros, contratos o cartas. La creación de los fueros permitió poner por escrito el derecho local consuetudinario, con la aprobación del rey; los pactos eran el resultado de una negociación entre el señor y el pueblo.²⁹

De los antecedentes de las garantías individuales, por su importancia, mencionaremos que en Inglaterra, la libertad humana alcanzó un verdadero rango

²⁷ *Ibidem*, p. p. 19, 20.

²⁸ *Ibidem*, p. p. 21, 22, 23.

²⁹ *Ibidem*, p. p. 23, 24, 25.

normativo y por tanto protección jurídica, en virtud del sistema jurídico *common law*, cuyos contenidos eran la seguridad personal y la propiedad, existía una supremacía consuetudinaria respecto del poder monárquico y de cualquier autoridad inferior. Así, en 1215 los barones ingleses obligaron al rey Juan sin Tierra a firmar un documento en el que se consagraban los derechos y las libertades en Inglaterra, y que darían origen al establecimiento de garantías constitucionales en varios países, dicho documento es la *Magna Charta* o Carta Magna, que fue un pacto entre el rey y los barones.³⁰

En la Carta Magna se obtuvieron importantes conquistas oponibles al poder público:

1. Se reconoció el derecho del Consejo de Nobles y Prelados para oponerse a los impuestos injustos y para ser consultado cuando se tratara de contribuciones extraordinarias impuestas a los nobles.

2. En defensa del individuo, se declaró que el rey no vendería ni diferiría la justicia, ni dispondría de la vida ni de la libertad de un hombre libre, sino mediante el juicio de sus pares o conforme a la ley de la tierra.

3. Se estatuyó que se debían imponer castigos razonables, proporcionales a la ofensa y al ofensor.

4. Se especificó que la propiedad no se podría expropiar para uso del rey sin que, previamente, se pagara una indemnización.

5. Se aclaró que el hombre libre no podría ser aprisionado o desterrado, ni declarado fuera de la ley, ni desposeído de sus privilegios sin que mediara un juicio, ni penado de cualquier otra forma que no fuera legal.

En 1628 surgió el documento titulado *The Petition of Rights*, resultado de los atropellos cometidos durante el reinado de Carlos I de Inglaterra, el cual contenía una enumeración de derechos y libertades; en 1679, se promulgó la *Ley de Habeas Corpus*, cuyo origen probablemente se encuentre en el capítulo 39 de la Carta Magna, que se refiere al debido proceso legal, que tenía la finalidad de evitar las aprehensiones

³⁰ *Ibidem*, p. p. 26, 27.

arbitrarias; en 1689, el Parlamento impuso un estatuto que ampliaba las garantías individuales, denominado *Bill of Rights*, que consignó, entre otras, la libertad de tribuna (libertad de expresión en el Parlamento) y la libertad de portación de armas.³¹

Las colonias inglesas, una vez que lograron su independencia de Inglaterra, promulgaron sus propias Constituciones; así el 4 de julio de 1776, los representantes de 13 Estados, los Estados Unidos de América, reunidos en Congreso General, emitieron la Declaración de Independencia; uno de los grandes principios que estableció, fue en cuanto a que la imposición de los impuestos debía tener el consentimiento de los propios norteamericanos.³²

La Declaración de Derechos de Virginia fue aprobada el 12 de junio de 1776, la cual continuó con el principio de que ningún impuesto se establecería sin el previo consentimiento de los gobernados, sirvió de modelo para los Estados restantes de la Unión Americana y para el constituyente federal estadounidense.

El 17 de septiembre de 1787, bajo la presidencia de George Washington, los representantes de 13 Estados norteamericanos, firmaron la Constitución de los Estados Unidos de América, misma que entró en vigor el 4 de mayo de 1789, extrañamente no tuvo una Declaración de los Derechos del Ciudadano, un *Bill of Rights*, a nivel federal, por esta razón el Congreso propuso el 25 de septiembre de 1789, diez enmiendas a la Constitución, mismas que formaron la Declaración Federal de los Derechos del Ciudadano, que entraron en vigor el 15 de diciembre de 1791; la facultad impositiva de la unión americana quedó consagrada en varios de sus artículos.³³

³¹ *Ibidem*, p. p. 29, 30.

³² Malpica De Lamadrid, Luis, *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria*, Tomo II, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2001, p. 843.

³³ *Ibidem*, p. 844.

En Francia, el absolutismo monárquico que imperara en ese país se desmoronó en 1789, año en que la Revolución trajo consigo la implantación de un gobierno democrático, individualista y republicano. Los ideales que dieron lugar a la Revolución francesa se cristalizaron en un documento titulado *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, aprobada por la Asamblea Nacional el 26 de agosto de 1789, la cual instituyó la democracia como forma de gobierno, bajo la premisa de que el origen del poder público radica en el pueblo, en el que se ha depositado la soberanía; establece dos tipos de disposiciones: Por una parte, enuncia los derechos imprescriptibles e improrrogables del hombre, y por la otra, señala los derechos de la nación a través de principios de organización política.³⁴

Las principales virtudes de esta Declaración, radican en la igualdad jurídica, libertad política y la supresión de la opresión por parte del Estado.

La definición legal y escrita de los derechos del hombre, contenidos en esta Declaración, fue adoptada por muchos países de Occidente, entre ellos, México; la posición individualista y liberal que adoptó nuestro país en varias de sus Constituciones, sobre todo en la de 1857.³⁵

Con la promulgación de la Constitución Política de la Monarquía Española, en Cádiz el 19 de marzo de 1812, el régimen jurídico político de la Nueva España cambió, al consagrarse los cimientos del constitucionalismo moderno, donde se advierten los principios de soberanía popular, la división de poderes y la limitación normativa en la actuación del Estado, esto debido a la influencia de la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*; así la Constitución de Cádiz, propició que España se transformara en una monarquía constitucional; el rey se convirtió en un mero depositario del poder estatal, cuya titularidad le corresponde al pueblo, en tanto que las funciones

³⁴ Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales*, *op. cit.*, p. p. 32, 33.

³⁵ *Ibidem*, p. 34.

legislativas y jurisdiccionales –que anteriormente se reunieran en el monarca- se confirieron, respectivamente, a Cortes y Tribunales.³⁶

En México, el 6 de diciembre de 1810 en la ciudad de Guadalajara, el cura Don Miguel Hidalgo y Costilla, emite un Bando donde proclama la abolición de la esclavitud.

Proyecto de Constitución mexicana, llamado Elementos constitucionales, de agosto de 1811, obra de Ignacio López Rayón, se establecieron diversas instituciones protectoras de derechos humanos, pues se abolió la esclavitud, se estableció la libertad de imprenta, la seguridad del domicilio, se suprimió el tormento y se previó la institución del *habeas corpus*, (debido proceso legal, artículos 17 y 18 de la Ley de Amparo, relacionados con el artículo 22 Constitucional).

En el documento Sentimientos de la Nación o 23 puntos dados por Morelos para la Constitución, que preparó José María Morelos y Pavón el 14 de septiembre de 1813, para la Constitución, garantizaba la igualdad ante la ley, la igualdad social, la propiedad privada y la seguridad del domicilio.

El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, su capítulo IV, del título I, versaba: De la igualdad, seguridad, propiedad y libertad de los ciudadanos.

La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, sancionada por el Congreso General Constituyente, el 4 de octubre de 1824, no contuvo propiamente un capítulo especial de declaración de derechos humanos, en su apartado de Previsiones Generales se establecía, entre otros derechos, que ningún Estado, sin consentimiento del Congreso, impondrá contribuciones; la Nación está obligada a proteger por leyes sabias y justas los derechos del hombre y del ciudadano; todo habitante de la federación tiene libertad de escribir, imprimir y publicar sus ideas políticas.

³⁶ *Ibidem*, p. 43.

La Primera de las siete Leyes Constitucionales de 1936, versaba sobre los derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República, garantizaba la libertad personal, la propiedad privada, la seguridad del domicilio, la aplicación de las leyes y la intervención de tribunales establecidos, la libertad de tránsito internacional y la de imprenta.

La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos sancionada y jurada por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero de 1957, contiene en el Título I, Sección I De los derechos del hombre, un amplio catálogo de garantías individuales, pero a partir de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada el 5 de febrero de 1917, y que entró en vigor el 1º de mayo del mismo año, se inicia la etapa actual de la evolución de los derechos humanos; se reivindicaron los derechos sociales y se consagraron constitucionalmente; se consignaron por primera vez en la historia, las garantías sociales además de las individuales.

1.4.2. De seguridad jurídica

Una vez que, como punto de partida hemos abordado el tema de los antecedentes de las garantías individuales, para conocer su origen, procederemos a determinar su significado y su clasificación, pues dentro de dicha clasificación, se encuentran las garantías de seguridad jurídica, que fundamentan a los principios tributarios de legalidad.

La Constitución no agrupa a las garantías individuales en determinados rubros, sin embargo, de acuerdo a criterios académicos y doctrinarios se clasifican en: Garantías de seguridad jurídica; de igualdad; de libertad; sociales y de propiedad.³⁷

La palabra garantía proviene del término anglosajón *warranty* o *warrantee*, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar.³⁸

³⁷ *Ibidem*, p. 77.

En sentido amplio, la palabra garantía, equivale a la protección, aseguramiento o salvaguarda de los derechos del hombre por parte del estado, en su relación de supra a subordinación con los gobernados, así el Estado debe actuar dentro de las limitaciones jurídicas establecidas en la Constitución.

Para el Doctor Jorge Carpizo, son “...límites que los órganos de gobierno deben respetar en su actuación; es decir, lo que no pueden realizar... Las constituciones garantizan a toda persona una serie de facultades, y se les garantizan por el solo hecho de existir y de vivir en ese Estado.” Además establece la diferencia con los derechos del hombre, ya que considera que mientras éstos “... son ideas generales y abstractas, las garantías, que son su medida, son ideas individualizadas y concretas.”³⁹

Luis Bazdresch considera que “...las garantías son realmente una creación de la Constitución, en tanto que los derechos protegidos por esas garantías son los derechos del hombre, que no provienen de ley alguna, sino directamente de la calidad y de los atributos naturales del ser humano; esto es, hay que distinguir entre derechos humanos, que en términos generales son facultades de actuar o disfrutar, y garantías, que son los compromisos del Estado de respetar la existencia y el ejercicio de esos derechos.”⁴⁰

Jurídicamente podemos definir que las garantías individuales son: “las normas constitucionales que protegen a los particulares frente al poder arbitrario de sus gobernantes, son preceptos que aseguran ciertos derechos fundamentales a los hombres.”⁴¹

³⁸ Diego Rosas, Jorge, *et. al.*, *Los Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria*, Investigación Fiscal, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1994, p. 15.

³⁹ Citado por el Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales*, *op. cit.*, p.p. 54, 55.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 55.

⁴¹ Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Porrúa, México, 2001, p. 72.

Las garantías individuales constituyen una relación entre el gobernado y las actividades del Estado, en virtud de la cual surge para el gobernado el derecho de exigir al Estado, la obligación consistente en respetar las prerrogativas fundamentales de que debe gozar para el desenvolvimiento de su personalidad.

Las principales características de las garantías individuales son la unilateralidad, irrenunciabilidad, supremas, inalienables e imprescriptibles. Son unilaterales porque su observancia está a cargo del Estado, que es el sujeto pasivo de ellas, es su receptor; los particulares, son los sujetos activos de las garantías, porque a ellos les corresponde hacerlas respetar cuando un acto de autoridad del Estado las vulnera.⁴²

La irrenunciabilidad, es en el sentido de que nadie puede renunciar a ellas, el particular goza de las garantías individuales, por el solo hecho de hallarse en el territorio nacional, como se señala en el artículo 1º Constitucional, y más aún, porque los derechos humanos son inherentes al hombre y las garantías individuales comparten esa inherencia.

Son supremas, en virtud de que se encuentran establecidas en la Ley Suprema de la Unión.

Son inalienables, porque no pueden ser objeto de enajenación, e imprescriptibles porque su vigencia no está sujeta al paso del tiempo.

Tradicionalmente se ha aceptado que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se divide en dos partes, la dogmática y la orgánica; la primera, porque en ella está contenida una serie de verdades que se reputan válidas sin necesidad de ser demostradas, en esta parte se consagran las garantías individuales, del artículo 1º al 29; la segunda es aquella que establece la organización, integración y funcionamiento

⁴² Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales*, op. cit., p.p. 70, 71.

de los poderes públicos, en el ámbito federal y local, y define el alcance de su esfera de competencia.

Por su reformabilidad, nuestra Constitución es rígida, toda vez que el Poder Legislativo federal -Congreso de la Unión-, no puede él solo válidamente operar las reformas, necesita la concurrencia de la mayoría de las legislaturas de las entidades federativas, estos poderes legislativos locales unidos al Legislativo federal marcan la rigidez constitucional mexicana, que únicamente lo es desde el punto de vista formal (forma exterior), pues materialmente, espejo de la realidad, no existe ninguna rigidez, por el contrario, la Constitución mexicana, puede ser la de mayor número de enmiendas.⁴³

Así el artículo 135 Constitucional, dispone 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, de esta manera, las garantías individuales supone que sólo se les podrá alterar cuando se cubran los requisitos que especifica dicho artículo.

“Una Constitución es flexible, cuando para sus reformas el Poder Legislativo por sí mismo puede ejecutarlas, sin **ulteriores** procedimientos especiales adicionales.”⁴⁴

Las garantías individuales, no solo están contenidas en la parte dogmática⁴⁵ que comprende los primeros 29 artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y dado que su propio concepto no es restrictivo, sino extensivo, dichas prerrogativas también las podemos encontrar en los artículo 31 y 123 de la Ley Fundamental.

⁴³ Martínez de la Serna, Juan Antonio, *op. cit.*, p. 34.

⁴⁴ *Idem.*

⁴⁵ “Por *dogma* (del latín *dogma*) se entiende, entre otras cosas, una proposición que se asienta por firme y cierta y como principio innegable de una ciencia, es decir, que no admite discusión. Luego lo *dogmático* será lo relativo a los dogmas, a las verdades que no requieren ninguna comprobación.” Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales, op. cit.*, p. 48.

Las garantías de seguridad jurídica, tienen como fin que las autoridades del Estado, no incurran en arbitrariedades dentro de la aplicación del orden jurídico; que su actuación sea constitucionalmente válida. La libertad y dignidad de los individuos se ve salvaguardada cuando las autoridades actúan con desapego a las leyes, particularmente a las formalidades que se deben observar antes de que a una persona se le prive de su libertad o propiedades.

En cuanto al vocablo “seguridad”, el *Diccionario Jurídico Mexicano* refiere: “la palabra seguridad proviene de *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* (de *secura*) que, en sentido más general, significa estar libre de cuidados.”⁴⁶

Para estar libre de cuidados, o libre de preocupación, se requiere el asegurar la existencia de ciertos comportamientos en la vida social, necesario para la subsistencia de la misma vida social. Para que exista paz hace falta que los miembros de la sociedad respeten los bienes y las vidas ajenas, y para ello es necesario que la sociedad asegure, que dichos comportamientos habrán de llevarse a cabo, conminando con la coacción pública.

La seguridad jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada, sino sólo mediante procedimientos previamente establecidos, y puede entenderse desde dos puntos de vista, uno subjetivo y otro objetivo.

Desde el punto de vista subjetivo, equivale a la certeza moral que tiene el individuo de que sus bienes le serán respetados; pero esta convicción no se produce si de hecho no existen en la vida social las condiciones requeridas para tal efecto. Desde el punto de vista objetivo, equivale a la existencia de un orden jurídico justo y eficaz cuyo

⁴⁶ *Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit.*, Vol., P-Z, p. 2885.

cumplimiento está asegurado por la coacción pública, sanción que impone el Estado a un deber jurídico.⁴⁷

“De las garantías constitucionales, las garantías de seguridad jurídica conllevan a la existencia de un principio de legalidad, puesto que una finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir.”⁴⁸

La seguridad jurídica, consiste en el aseguramiento del cumplimiento de las normas jurídicas, a través de la coacción pública. Implica la certeza que tiene el gobernado de un orden racional, de normas legales claras, completas y precisas, de tal manera que le permitan prever en grado razonable las consecuencias que pueden derivarse de sus actos.

1.4.2.1. Los principios tributarios de legalidad

En la clasificación de las garantías individuales, dentro de la seguridad jurídica, encontramos fundamentados a los principios tributarios de legalidad. “La palabra *principio*, deriva del latín *principium* de *princeps-ipsis*-príncipe: En tiempos históricos significó comienzo y origen, posteriormente se usó el plural *principioa-orum*, para designar una norma o principio. El vocablo principio, también significa “fundamento, origen, razón fundamental sobre la cual se procede.”⁴⁹

En otro sentido, puede entenderse como lo que es primero en todo orden de relación: cronológico, lógico y ontológico, es decir, en los ordenes del conocer (principios lógicos), del ser (principios ontológicos) y del obrar (principios morales,

⁴⁷ *Idem*.

⁴⁸ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 113.

⁴⁹ Lastra Lastra, José Manuel, *La idea de Justicia Aristotélica y sus Principios*, Revista de Investigaciones Jurídico Políticas Nos. 17-18, Año XII, México, 2001, p. 160.

imperativos, reguladores de la conducta). El principio es el primer instante del ser, la causa que contiene la razón y explica la verdad, admitida como “fundamento inmediato de sus disposiciones.”⁵⁰

El legislador tiene que inferir los principios generales de contenido en el ordenamiento jurídico, este acto de inferencia debe remontarse al lugar de donde toma su origen el Derecho. “tomar su origen”, significa –según Legaz y Lacambra– engendrarse, encarnarse y nacer, adquirir carta de naturaleza en el mundo de los seres reales.⁵¹

Ahora bien, la palabra “tributo” viene del latín *tributum*, que significaba carga continua en dinero o en especie que debía entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío o el súbdito al Estado para la atención a su vez, de las llamadas cargas públicas.⁵²

Tenía también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud. Actualmente los sinónimos propios de tributo son: Impuesto, contribución, gravamen o exacción.

“En opinión de Fonrouge, los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales”.⁵³

La norma tributaria garantiza la consecución de determinados fines, toda vez que tutela el interés del Estado, en la obtención de los medios necesarios para subvenir a las necesidades públicas.

⁵⁰ *Idem.*

⁵¹ *Idem.*

⁵² Diep Diep, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, PAC, México, 2000, p. 34.

⁵³ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 6.

El Derecho vive plenamente en la conciencia del hombre como pensamiento o idea de justicia. Cuando este pensamiento y sentimiento cristalizan en un sistema de creencias colectivas, ha nacido un sistema jurídico, se ha producido un engendramiento, emanación y nacimiento del Derecho, de estos principios el Derecho extrae su origen.

El Derecho positivo deriva su valor del mismo potencial de las leyes, debe fundamentarse en convicciones ético-jurídicas comúnmente aceptadas por un determinado grupo social. Estas ideas constituirán auténticas fuentes jurídicas; pretender que sea el legislador y no el pueblo el creador del Derecho, es cometer una verdadera expropiación, el Derecho responde a una necesidad del hombre y es inseparable de la vida humana, dondequiera que exista una huella de vida humana, indefectiblemente existirá un ordenamiento jurídico.⁵⁴

El principio de la sujeción del Estado a la ley, nació con la evolución de éste, señalándose como rasgo sobresaliente el haber instituido a la ley por encima de los caprichos populares, dándole la garantía de estabilidad y fijeza necesarias.⁵⁵

Juan Jacobo Rousseau, en el Contrato Social, sustentó el principio de legalidad como expresión de la voluntad general, al señalar que la soberanía reside en el pueblo y ella se manifiesta a través de las leyes, que consisten en la expresión de la voluntad general. Para que la voluntad sea general debe partir de todos para aplicarse a todos, y pierde su rectitud natural cuando tiende hacia algún objeto individual o determinado.⁵⁶

El paso del gobierno autoritario, en que predomina la voluntad omnímoda del gobernante, al de la república democrática, basado en el respeto a la ley, ha dado origen y desarrollo al constitucionalismo moderno, caracterizado por el reconocimiento de los derechos individuales y el establecimiento de garantías para su plena vigencia.

⁵⁴ Lastra Lastra, José Manuel, *La idea de Justicia Aristotélica y sus Principios*, op. cit., p. 161.

⁵⁵ Pérez Becerril, Alonso, op. cit., p. 112.

⁵⁶ *Idem*.

El principio de legalidad consiste, independientemente de la seguridad jurídica que entraña, en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecta a un particular en su persona o en sus derechos, requiriendo substancialmente que las autoridades se atengan precisamente a la ley, en sus procedimientos y en sus decisiones que de cualquier manera se refieran a las personas o a sus derechos.

Así, soportado por el principio de supremacía constitucional, el principio de legalidad, exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado que consigna derechos fundamentales a favor de los gobernados y que deben ser respetados por la autoridad gobernante.

La obediencia de los individuos hacia sus gobernantes, se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan conforme a los preceptos constitucionales y sus leyes secundarias.

De ahí, la vinculación estrecha que existe entre el principio de legalidad y el Derecho tributario, en virtud de que las normas jurídico tributarias al igual que la demás legislación ordinaria, emanan de la Carta Magna y por consiguiente deben sujetarse a sus principios y disposiciones, de su contravención, resultaría violado este principio de legalidad, por lo que no basta que la relación jurídico tributaria se rija por lo que prevía y expresamente determine la ley secundaria, si ésta no obedece a dichos principios y disposiciones.

La ley es un acto de manifestación de la voluntad de la mayoría; acto que deberá contener las características propias de la misma: impersonal, abstracta, general y permanente, emanada del Poder Legislativo.

La palabra ley proviene de la voz latina *lex* que, según la opinión más generalizada se deriva del vocablo *legere*, que significa “que se lee”. Algunos autores derivan *lex* de *ligare*, haciendo resaltar el carácter obligatorio de las leyes.⁵⁷

En sentido amplio, se entiende por ley todo juicio que expresa relaciones generalizadas entre fenómenos, las leyes jurídicas pueden conceptuarse como normas jurídicas generales y abstractas.

Las leyes se dividen en constitucionales y ordinarias, subdividiéndose éstas en secundarias. Las primeras, son las que fueron creadas por un Congreso Constituyente (artículo 135 de la Ley Fundamental); las ordinarias son estructuradas por el Poder Legislativo ordinario integrado en términos del artículo 50 Constitucional, y el procedimiento para la creación de dichas leyes se encuentra consagrado en el propio artículo 72. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece el Poder Legislativo en el Capítulo II, Título Tercero, en cuatro secciones (artículos 50 al 78).⁵⁸

El principio de legalidad constituye la primordial exigencia de todo Estado de Derecho, por lo que dicho principio faculta a los particulares para exigir de las autoridades competentes que funden y motiven sus actos y resoluciones en los preceptos constitucionales y leyes secundarias expedidas por el Poder Legislativo.

Los principios tributarios de legalidad, son la razón fundamental sobre la cual debe proceder el legislador, constituyéndose en el origen inmediato de las disposiciones fiscales, y que tendrán que ser tomados en consideración por el legislador y plasmarlos en el contenido de la norma jurídica.

⁵⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit.*, Vol. I-O, p. 1963.

⁵⁸ Porras y López, Armando, *op. cit.*, p. 30.

1.4.2.1.1. El principio de supremacía constitucional

Al establecerse en la Constitución las garantías individuales, éstas gozan del principio de supremacía constitucional, por lo que prevalecen sobre cualquier norma o ley secundaria que las contradiga.

El principio de supremacía constitucional, se encuentra consagrado en el artículo 133, al establecer que la Ley Fundamental, así como las leyes que emanen de ella y los tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano constituirán la Ley Suprema de la Unión. Como las garantías individuales están plasmadas en el texto constitucional, son también supremas, pues se encuentran por encima de cualquier norma secundaria.

“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 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 Ley Suprema de toda la Unión debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones, la cual prevalecerá en todo momento por encima de cualquier otra disposición legislativa existente en México; los preceptos de la Constitución derogan toda ley que se les oponga.⁵⁹

Así, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye el soporte de nuestro Estado de Derecho; es decir, es la Norma Fundamental que unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano.

“Estado de Derecho es aquel cuyo poder se encuentra determinado por preceptos legales, de tal modo que no puede exigir de sus miembros ninguna acción u omisión que no tenga su fundamento en la existencia de una norma jurídica preestablecida.”⁶⁰

⁵⁹ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 127.

⁶⁰ *Diccionario de Derecho, op.cit.*, p. 276.

La expresión Estado de Derecho, equivale a la de Estado Constitucional, en virtud de que se rige por normas jurídicas que dimanen de la soberanía popular en uso de su poder constituyente.

Es en nuestra Ley Fundamental, en donde se contienen los principios y garantías individuales que deben observar las leyes fiscales federales.

La Constitución, como Ley Suprema, establece las competencias políticas y constitucionales de cada uno de los órganos del Estado. Todo ello se traduce en un bien social colectivo por la supresión del despotismo, a estas consideraciones el maestro Lanz Duret señala: “Las ventajas de una Constitución estricta son evidentes, tanto porque hacen efectivo el principio de legalidad consignado expresamente en términos inequívocos, los derechos que reconocen y las garantías que ofrecen a los gobernados, preservándolos de la arbitrariedad y capricho de los funcionarios públicos.”⁶¹

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como Ley Suprema y Norma Fundamental, es en principio la que establece los lineamientos, a los cuales deberán sujetarse las leyes fiscales administradoras de las contribuciones, que constituyen leyes secundarias.

1.4.2.1.1.1. El principio de justicia

Dado lo complicado y amplio que es en sí mismo el tema justicia, y toda vez que puede ser abordado desde diferentes materias, épocas, circunstancias y culturas; en este apartado, intentaremos enfocarnos a tratar de manera breve en que consiste la justicia dentro de un orden jurídico, bajo la premisa del respeto y observancia de la ley, en virtud de que su definición no es total ni absoluta, ni se encuentra conceptualizada de manera definitiva.

⁶¹ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 113.

Ninguna otra cuestión como la justicia, se ha debatido tan apasionadamente, ni ha hecho derramar tanta sangre y tantas lágrimas, ninguna otra cuestión ha sido objeto de tanta reflexión para los pensadores más ilustres, y sin embargo, la pregunta sigue sin respuesta. Parece ser una de esas cuestiones que la sabiduría se ha resignado a no poder contestar de modo definitivo y que sólo puede ser replanteada.⁶²

El deseo de justicia es tan elemental, que se encuentra inherente en la mente humana, como una manifestación del deseo indestructible del hombre de su propia felicidad; eterna búsqueda como finalidad que el hombre no puede encontrar por sí mismo, y por ello la busca en la sociedad.

La justicia en primer lugar es una cualidad posible, dentro de un orden social que regula las relaciones mutuas entre los hombres.

Secundariamente es una virtud humana, ya que un hombre es justo si su conducta se adecua a las normas de un orden social supuestamente justo. Un orden social es justo, si éste regula la conducta de los hombres de un modo satisfactorio para todos, es decir, que todos los hombres encuentran en él la felicidad.

Y por felicidad, podemos decir que es un estado en el cual, el hombre se encuentra lleno de dicha, salud, bienestar, prosperidad, placer, paz, desahogo, tranquilidad y seguridad.

La idea de justicia, como principio que garantiza la felicidad individual de todos, se transforma en un orden social que protege intereses socialmente reconocidos por la mayoría, como dignos de ser protegidos.⁶³

⁶² Kelsen, Hans, *¿Qué es Justicia?*, Traducción de Albert Calsamiglia, Ariel, Barcelona, 1992, p. 35.

⁶³ *Ibidem*, p. 36.

La **justicia retributiva**, pone en evidencia la técnica específica utilizada por el Derecho positivo, que reacciona ante el mal producido por el delito con la pena de la sanción,⁶⁴ es así que cualquier orden legal positivo descansa en este principio de justicia retributiva, y tiene que ser así, porque de otra manera el delito quedaría impune.

Este principio de justicia retributiva, se representa comúnmente como esencia de la justicia, con las premisas de que lo semejante tiende a lo semejante, es decir, lo bueno a lo bueno y lo malo a lo malo.

En la medida en que la retribución significa que lo semejante tiende a lo semejante, representa el principio de igualdad como esencia de la justicia, esta idea de justicia parte del presupuesto de que los hombres son por naturaleza iguales y da por resultado el postulado según el cual todos los hombres merecen ser tratados del mismo modo.⁶⁵

Lo que significa este postulado, es que un orden social al conferir derechos e imponer obligaciones a los individuos, los que son iguales deben ser tratados de modo semejante.

La **justicia distributiva**. Esta orientada a la situación de un grupo de hombres que persiguen fines comunes y que por ello, desean repartirse entre todos las cargas, así como los bienes conseguidos.

La escala Aristotélica de la justicia distributiva es la igualdad, la cual prohíbe la existencia de ventajas especiales, argumentaba Aristóteles: “Si las personas no son iguales, no tendrán cosas iguales”, y añade: “de aquí los pleitos y reclamaciones cuando los iguales reciben cosas desiguales o los desiguales, cosas iguales”. Esto es manifiesto, de acuerdo con el principio que ordena: “lo justo en las distribuciones debe ser conforme

⁶⁴ *Ibidem*, p. 49.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 50.

a cierto mérito”. El mérito es para Aristóteles, la pauta en que se basa la instancia encargada de “distribuir lo repartible entre los miembros de la comunidad”.⁶⁶

La justicia distributiva, significa la existencia de lo repartible entre los miembros de la comunidad de acuerdo a cierto mérito, y la instancia encargada de hacer la repartición, y el criterio que debe ser observado para determinar la rectitud del acto distributivo es la igualdad, la cual prohíbe la existencia de ventajas especiales, bajo la premisa que si las personas no son iguales, no tendrán cosas iguales.

La justicia social. No se concibe justicia alguna que no sea social, toda vez que la justicia social no entra en pugna con la justicia individual, es decir, la justicia tiene una doble y complementaria función, individual y por ende social.

“Frente a la filosofía individualista del viejo Estado liberal-burgués, se levantó majestuoso el solidarismo democrático del nuevo Estado social, aparecieron los derechos y las garantías sociales con él, para encontrar la *justicia social* de los miembros de la sociedad y otorgar a la misma lo que le es debido.”⁶⁷

La justicia social, es aquella que tiene como fin principal, dotar a los desposeídos de medios adecuados de trabajo para lograr la satisfacción de todas sus necesidades, es fundamentalmente proteccionista de los pobres.

“En la justicia social encontramos: como sujeto activo a la clase indigente; como sujeto pasivo a los poseedores de los medios de trabajo; el objeto material lo constituyen los bienes superfluos de los poseedores y que pueden transformarse en medios de trabajo para los desposeídos; y el objeto formal, el derecho de estos últimos de exigir de los primeros estos medios de trabajo.”⁶⁸

⁶⁶ Lastra Lastra, José Manuel, *La Idea de Justicia Aristotélica y sus Principios*, op. cit., p. p. 166, 167.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 173.

⁶⁸ Alviré Friscione, Alfonso, *Participación de Utilidades*, 3ª ed., Porrúa, México, 1998, p. 21.

Las relaciones humanas no solamente se reducen a las que existen entre los individuos y el Estado, y entre los particulares entre sí, sino que también existen relaciones entre los diferentes grupos sociales, a estas relaciones se refiere la justicia social.

Partiendo de la concepción de que la sociedad está dividida en dos clases: los capitalistas, quienes detentan los medios de producción, y los desposeídos, que sólo cuentan con su trabajo, la justicia social es, en este esquema, el criterio conforme al cual ha de repartirse la riqueza a fin de superar el antagonismo entre capitalistas y trabajadores, su objeto material es la riqueza y su objeto formal es el derecho de los trabajadores, entonces podríamos decir que la justicia social es darle a cada quien lo que le corresponde, de acuerdo a sus relaciones de trabajo.

Sócrates (470-399 a.c.). La justicia para Sócrates era la virtud suprema en la conducta política del ciudadano, y la justicia consistía en la observancia de la ley aun a costa del interés personal, a fin de lograr la integración del Estado y la seguridad social.⁶⁹

Platón (428-347 a.c.). La justicia para Platón, era la felicidad garantizada por un orden social; en este sentido, identificaba la justicia con la felicidad; sostenía que un hombre justo es feliz y un hombre injusto es infeliz.⁷⁰

Consideraba la justicia como la resultante de todas las virtudes, expresión de la unidad armónica que debe reinar en el espíritu; estimaba que el ideal de justicia se cumple dando a cada uno en la sociedad el puesto que le corresponde. Dividía la justicia en individual y social. Así pues la justicia individual ordena la conducta del hombre y lo encamina hacia el bien personal; y la justicia social ordena las acciones de los hombres y los guía al bien común.

⁶⁹ *Idem.*

⁷⁰ Kelsen, Hans, *op. cit.*, p. 36.

Aristóteles (384-322 a.c.). Aristóteles entendía la justicia en un sentido latísimo como proporcionalidad de los actos, el “justo medio” entre el exceso y el defecto, principio de toda virtud; y en sentido general, pero aplicado a la vida del Estado, como la virtud suprema, la suma y compendio de las demás virtudes del ciudadano. Señalaba que la justicia se logra mediante “el gobierno de las leyes”, supuesto que “la ley es la razón sin apetitos”.⁷¹

Domicio Ulpiano (170-228). La definición que nos da Ulpiano de justicia, es generalmente aceptada, al comienzo del Digesto, escribe que el término *ius* se deriva de *iustitia*, esta afirmación cobra interés cuando la interpretamos en el sentido de que el Derecho objetivo debe, en efecto, basarse en la justicia, en el intento de realizar nuestra intuición colectiva de “lo justo”; por tanto, la justicia no es la mera aplicación de normas positivas, injustas quizá, sino que, las disposiciones del Derecho positivo deben basarse en la justicia.

Todos los deberes que el Derecho objetivo impone a los seres humanos, pueden resumirse en los famosos tres preceptos del Derecho: *honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*; vivir honradamente, no lesionar los intereses de los demás, atribuir a cada uno lo suyo.⁷²

Iustitia es la realización de lo que intuimos como justo y se manifiesta en la *Constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuere*. Justicia es la constante y perpetua voluntad de atribuir a cada uno su derecho, o de dar a cada uno lo suyo.⁷³

Este requisito de la atribución a cada uno del *ius suum*, presupone una igualdad en el trato, más esta igualdad no significa necesariamente que el trato deba ser igual a lo que en realidad es desigual, sino que permite y exige un trato proporcionalmente igual.

⁷¹ Álvarez Friscione, Alfonso, *op. cit.*, p. 13.

⁷² Margadant S., Guillermo F., *op. cit.*, 99.

⁷³ *Idem*.

Hans Kelsen (1881-1973). Respecto a la justicia señala: “Verdaderamente, no sé ni puedo afirmar qué es la justicia, la justicia absoluta que la humanidad ansía alcanzar. Sólo puedo estar de acuerdo en que existe una justicia relativa y puedo afirmar qué es la justicia para mí. Dado que la ciencia es mi profesión y, por tanto, lo más importante en mi vida, la justicia, para mí, se da en aquél orden social bajo cuya protección puede progresar la búsqueda de la verdad. Mi justicia, en definitiva, es la de la libertad, la de la paz; la justicia de la democracia, la de la tolerancia”.⁷⁴

En este orden de ideas, podemos señalar que la justicia como constante y perpetua voluntad de atribuir a cada uno su derecho, se manifiesta a través de la aplicación debida de la ley; entendiendo que las disposiciones del Derecho positivo deben basarse en la justicia, virtud suprema, fundamental en todo orden social, posible de alcanzar y exigida por él; justicia como principio que garantiza y protege intereses socialmente reconocidos; por ende, la justicia se encuentra en la subsistencia de un orden jurídico a través de una consciente aplicación del mismo, se trata de la justicia al amparo del Derecho; y en nuestro orden jurídico, justicia al amparo del principio de supremacía constitucional.

1.4.2.1.2. El principio de irretroactividad de la ley

El artículo 14 Constitucional, dispone en su primer párrafo que “*a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*”

De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, que es indispensable para lograr consolidar la seguridad jurídica.

Es necesario tener presente, que las leyes se expiden para regir situaciones futuras que acontezcan con posterioridad a la fecha de iniciación de su vigencia y no esta permitido que la ley vuelva sobre el pasado para aplicarse a hechos que tuvieron lugar

⁷⁴ Kelsen, Hans, *op. cit.*, p. 63.

con anterioridad a su expedición, pues se daría margen al surgimiento de problemas de inseguridad jurídica, dejando a los particulares en estado de indefensión, lo cual resultaría injusto. De manera tácita queda admitida la retroactividad cuando sea en beneficio del particular.

Existe retroactividad, cuando una ley nueva afecta derechos que ya forman parte del patrimonio de una persona o facultades que ya fueron ejercitadas, y no existe cuando se concreta a afectar la simple posibilidad de llegar a adquirir un derecho o de ejercitar una facultad.⁷⁵

Para resolver si una ley tributaria es retroactiva en perjuicio de persona alguna, basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho, que de acuerdo con la ley impositiva, dan origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor.⁷⁶

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación, en el primer párrafo del artículo 6º contempla la irretroactividad de las leyes, al señalar que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

1.4.2.1.3. El principio de audiencia

Éste es uno de los principios más importantes dentro de cualquier orden jurídico, toda vez que implica la principal defensa que tiene el gobernado, frente a los actos de autoridad que tiendan a privarlo de sus derechos.

⁷⁵ Arrijo Vizcalno, Adolfo, *op. cit.*, p. 138.

⁷⁶ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 16ª ed., Porrúa, México, 2003, p. 200.

El principio de audiencia, encuentra su fundamento en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, que preceptúa que “*nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.*”

Es necesario que en todo procedimiento, que sigan las autoridades que culmine con la privación de los derechos de un particular, se le dé la oportunidad a éste, antes de la privación, de presentar las defensas adecuadas.

Resulta importante señalar lo que por acto de privación debe entenderse: “La privación es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso definitivo de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como en la impedición para ejercer un derecho”.⁷⁷

Por lo que se refiere a que el juicio sea seguido ante los tribunales previamente establecidos; debe entenderse que estén previamente establecidos por las leyes, pudiendo no estar constituidos físicamente con dicha anticipación, y el término “tribunales”⁷⁸ se debe entender en sentido amplio, incluyéndose a las diversas autoridades ante las que se tramitan los juicios.

⁷⁷ Del Valle Torres, Luis Gerardo, *Sistema Fiscal Federal Mexicano*, Su Revisión ante las Teorías y los Principios Jurídicos y Económicos, Tomo XV, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 2000, p. 99.

⁷⁸ “Según Cicerón, Tribunal era el lugar excelso y arqueado en que tenían su silla curul los cónsules, pretores, ediles, presidentes y procónsules de las provincias, cuando administraban justicia.” Citado por Bielsa, Rafael, *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 84.

1.4.2.1.4. El principio de vigencia de la ley

En la parte final del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, al preceptuar que “*nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho*”, se está refiriendo a la vigencia de la ley.

Las leyes fiscales federales participan de la temporalidad anual de la Ley de Ingresos de la Federación, puesto que los gravámenes en ellas instituidos sólo tienen validez durante el ejercicio fiscal para el que fueron autorizados por dicha ley; leyes que de hecho son de vigencia indefinida, fenecen cada año con la Ley de Ingresos de la Federación que expira, para renacer al día siguiente con la nueva que reitera el impuesto; si se omitiera la inclusión de un impuesto vigente durante el ejercicio anterior, la ley fiscal quedaría automáticamente derogada para la obtención de los ingresos que pudiera recaudar la Federación.⁷⁹

Así, al establecer la aplicación de leyes expedidas con anterioridad al hecho, esta eludiendo a leyes que se encuentren vigentes.

La vigencia nos habla de la temporalidad de una ley, toda vez que ésta puede ser abrogada o derogada por una nueva norma en un momento determinado, produciendo el fin de la eficacia de la norma.

De acuerdo al *Diccionario Jurídico Mexicano*, la palabra “abrogar” viene del latín *abrogatio*, del verbo *abrogare* abrogar, anular; que se entiende como la supresión total de la vigencia y, por lo tanto, de la obligatoriedad de una ley.⁸⁰

⁷⁹ Kaye, Dionisio J. y Kaye Trueba, Christian, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Colección Textos Universitarios, Themis, México, 2002, p. 21.

⁸⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit.*, Vol. A-CH, p. 20.

Asimismo, la palabra “derogar”, viene del latín *derogatio*, que significa la anulación parcial de la ley, es decir, la privación parcial de efectos de la ley.⁸¹

El principio de vigencia consiste en la duración y permanencia de una ley, que habiéndose promulgado y publicado, no ha sido derogada o abrogada, es decir, que aún tiene fuerza de ley, que es válida jurídicamente.

De acuerdo con lo dispuesto por la fracción IV, del artículo 74 Constitucional, la Cámara de Diputados tiene facultades exclusivas para examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

De aquí se infiere que la Ley de Ingresos de la Federación, tiene una vigencia de carácter anual.

Dentro de nuestro orden jurídico, son dos los sistemas que se siguen respecto a la iniciación de vigencia de la ley, y consecuentemente de plazos para la *vacatio legis* (lapso entre una ley y otra): el sucesivo y el sincrónico.

El sistema sucesivo aparece regulado por el artículo 3º del Código Civil Federal, el cual señala que las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial y que en los lugares distintos de publicación, además del plazo señalado, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.

⁸¹ *Idem.*

El sistema sincrónico opera cuando las leyes entran en vigor en un día determinado en todo el país, a condición solamente de que sea posterior al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

A este respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 7º dispone que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

En este caso, la *vacatio legis* comprende un solo día, aunque en algunos casos los primeros artículos transitorios de la propia ley señalan la vigencia el mismo día de su publicación, lo cual consideramos insuficiente para que de manera general se conozcan las disposiciones de manera oportuna.

1.4.2.1.5. El principio de fundamentación y motivación

El principio de fundamentación y motivación, está concebido en los términos del primer párrafo del artículo 16 Constitucional:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

Su redacción revela que el precepto fue creado para control de la actividad de las autoridades administrativas, es decir, constituye el control de la facultad discrecional que limita su actuación, de aquí se desprenden una serie de requisitos que debe satisfacer el acto administrativo cuando el mismo va dirigido a los particulares, los cuales son:

- a) El requisito formal de que el acto debe constar por escrito, generalmente es mediante oficio en el que se consignan las características del acto y sus límites, así como la fundamentación y motivación, y suscrito por el funcionario competente.

b) Ser emanado por una autoridad competente, es decir, con facultad legal para ello.

c) La fundamentación legal, es decir, que la autoridad cite e invoque los preceptos legales conforme a los cuales el orden jurídico le permite realizar el acto dirigido al particular.

d) La motivación, en este caso, la autoridad debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo, que dieron origen al mismo.

Estos requisitos deben cumplirlos todas las autoridades fiscales o administrativas, en la realización de sus actos que afecten la esfera jurídica de los particulares.

Salvo el requisito formal de que el acto debe constar por escrito, las demás garantías son de contenido substancial. La competencia de la autoridad emisora, no constituye una simple formalidad exigida por el derecho, por el contrario, condiciona la legitimidad de su actualización concreta. Si la función de la autoridad es la realización del derecho en la medida o parte que éste encarga a aquella su cumplimiento, al establecer limitativamente el conjunto de sus obligaciones y facultades, que integran su esfera jurídica de acción, entonces, todo acto de autoridad, de contenido diverso al de su competencia es extraño o ajeno a sus facultades limitativas. La falta de competencia afecta la legitimidad esencial del acto.

La forma escrita del acto, se justifica como prueba del mismo, para que el particular lo pueda impugnar en un momento determinado de acuerdo a la ilegalidad del propio acto. La determinación de la competencia de la autoridad emisora, se encuentra plasmada en las facultades expresadas en la propia ley.

“La garantía de que el acto debe estar fundado en ley es en el fondo, y en sentido lato, el principio de legalidad, puesto que para que la fundamentación exista, debe ser

adecuada”.⁸² La motivación, para que se cumpla, debe ser idónea, es decir, de eficacia jurídica.

Fundar y motivar la causa legal del procedimiento, implica que las autoridades se deben de ajustar a las disposiciones legales de nuestro sistema jurídico, no solo respetando la Constitución, sino también las leyes secundarias.

“En cuanto al motivo, afirma el maestro Gabino Fraga, que es el antecedente que lo provoca. Un acto administrativo se integra con tal elemento cuando existe previa y realmente una situación legal o de hecho...”⁸³

Por su importancia respecto al principio de fundamentación y motivación, invocamos la Tesis que transcribimos a continuación:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.- Aun cuando es cierto que la exigencia de fundamentación y motivación de los actos de autoridad en que consiste la garantía de legalidad establecida por el artículo 16 Constitucional, ha de entenderse que abarca a todo acto de autoridad, sea ésta legislativa, ejecutiva o judicial, en la medida en que todas ellas deben actuar, por igual, dentro de un marco jurídico ‘legalidad’, debe sin embargo aclararse que, tratándose de actos de autoridades legislativas (leyes), dichos requisitos de ‘fundamentación y motivación’ se satisfacen siempre que ellas actúen dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente les confiera (fundamentación) y que las leyes respectivas que emitan se refieran a relaciones sociales que reclamen ser jurídicamente reguladas (motivación), sin que ello implique, en modo alguno, que todas y cada una de las disposiciones que den cuerpo a esas leyes deban ser necesariamente materia de una motivación específica.”

Séptima Época: Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación: Volumen: 38 Primera Parte; Página 27.

Amparo en revisión 1406/48. Carlos y Juan Béistegui. 8 de febrero de 1972. Mayoría de once votos. Disidentes: Carlos del Río Rodríguez, Ezequiel Burguete Farrera, Jorge Inárritu, Manuel

⁸² Garza, Servando J., *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Tomo II, Colección de obras clásicas, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, p. 152.

⁸³ *Ibidem*, p. 154.

Yáñez Ruiz, Pedro Guerrero Martínez, Salvador Mondragón Guerra, Ernesto Aguilar y Alfonso Guzmán.

La presente Tesis sostiene el criterio, de que si bien es cierto que el principio de fundamentación y motivación, consiste en citar exactamente los preceptos legales en que se funda el acto, relacionando las circunstancias especiales o causas que se hayan tenido en consideración para su emisión, con los preceptos legales invocados, también es cierto que dicho principio tiene un alcance mayor al abarcar a todo acto de autoridad, sea ésta legislativa, ejecutiva o judicial, en la medida en que todas ellas deben actuar, por igual, dentro de un marco jurídico de legalidad, sin embargo, tratándose de actos de autoridades legislativas, los requisitos de fundamentación y motivación se satisfacen siempre que ellas actúen dentro de los límites de las atribuciones conferidas por la Constitución y que las leyes que emitan reclamen ser jurídicamente reguladas.

1.4.2.1.6. El principio de proporcionalidad y equidad

Dentro de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional se establece el principio de proporcionalidad y equidad que deben contener las leyes fiscales. Este principio constituye una garantía individual, aun cuando no se encuentre establecida dentro del capítulo respectivo de la Constitución, en su parte dogmática, de las garantías individuales.

Etimológicamente la palabra proporcionalidad “proviene del latín *proportio*, *proportionis*, palabra que se descompone en el sustantivo *portio*, que proviene del propio latín de las palabras *pars*, *partis*, que significan porción, parte, pedazo y de la preposición *pro*, que significa delante de, ante, a la vista, y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección.”⁸⁴

En relación a lo que ha de considerarse como proporcionalidad en materia tributaria, Neumark, entre otros, considera que “constituye un principio de fijación y

⁸⁴ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 120.

distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes.”⁸⁵

De acuerdo a su naturaleza, el principio de proporcionalidad está enfocado aritméticamente para referirlo a la parte alícuota de un todo. En efecto, si del mandato constitucional se infiere la obligación de contribuir al gasto público, este último se traduce en un todo y cada uno de los contribuyentes, en la parte alícuota que debe contribuir hacia ese todo que es el gasto público.⁸⁶

Bajo este principio de proporcionalidad, deben contribuir al gasto público las personas físicas y morales que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en las leyes fiscales.

El legislador, al imponer contribuciones, debe hacerlo con un criterio distributivo sobre fuentes de riqueza que permitan gravarse, es decir, de acuerdo a los ingresos, utilidades, renta o rendimientos percibidos, para ser fiscalmente afectados en una proporción, de esta manera las contribuciones deben distribuirse justa y adecuadamente entre los rendimientos disponibles y existentes.

Debe considerarse también al contribuyente individualmente, para contribuir en una parte razonable de sus ingresos gravables, sostiene el principio de proporcionalidad que: “los únicos tributos que se ajustan a dicho principio, son los que se determinan con base en tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las que garantizan en términos cualitativos, contribuciones mayores o menores, según la capacidad económica de los sujetos pasivos”.⁸⁷

⁸⁵ *Idem.*

⁸⁶ Kaye, Dionisio J. y Kaye Trueba, Christian, *op. cit.*, p. 13.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 15.

En cuanto a la palabra equidad, etimológicamente ésta “proviene del latín *aequitas* que significa moderación, templanza; justicia natural, por oposición a la justicia legal.”⁸⁸

Para L. Recaséns Siches, son varias, aunque no independientes ni antagónicas las acepciones de la palabra equidad, al considerarse como: a) Equivalente a justicia, b) Norma individualizada, justa, c) Criterio que debe inspirar al juez o funcionario administrativo.⁸⁹

El principio de equidad significa, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.⁹⁰

Ernesto Flores Zavala, señala: “Encontramos gran similitud en esencia entre la expresión proporcional y equitativa y la fórmula que Adam Smith plantea en el principio de justicia de los impuestos, al decir: los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan...”⁹¹

Con la expresión “proporcional y equitativa”, solo se busca la justicia de los impuestos, este principio requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad.

El principio de generalidad, significa que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen impuestos. Debe interpretarse en el sentido de que, el impuesto

⁸⁸ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 122.

⁸⁹ *Idem.*

⁹⁰ Kaye, Dionisio J. y Kaye Trueba, Christian, *op. cit.*, p. 16.

⁹¹ *Ibidem*, p. 12.

debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

El principio de uniformidad, significa que las contribuciones que integran un sistema tributario, deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo. Debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual, debe existir igualdad en la base gravable.

La proporcionalidad significa, que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y la equidad, conforme a la acepción aristotélica, significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias; por tanto, el principio de equidad va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

El principio de proporcionalidad y equidad, constituye un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias, según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, sustentado en el principio de justicia impositiva, para que la carga fiscal no resulte desmesurada y por ende no deteriore el patrimonio del contribuyente.

1.4.2.1.6.1. El principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva, no se encuentra expresamente señalado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, sino que se desprende del principio de proporcionalidad y equidad, así que la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los impuestos, involucrando cualquier actividad de los sujetos pasivos, que sea reflejo de su capacidad contributiva.

De acuerdo al *Diccionario Jurídico Mexicano*, la palabra capacidad, “proviene del latín *capacitas*, aptitud o suficiencia para alguna cosa.”⁹²

Jurídicamente se entiende, como la aptitud legal de una persona para ser sujeto de derechos y obligaciones, o como la facultad o posibilidad de que esta persona pueda ejercitar sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí misma. Hans Kelsen considera al respecto, que debe entenderse por capacidad la aptitud de un individuo para que de sus actos se deriven consecuencias de derecho.⁹³

Así, la capacidad tiene dos aspectos diferentes: a) la de goce y b) la de ejercicio. La capacidad de goce es un atributo de la personalidad que se adquiere con el nacimiento y se pierde con la muerte, en virtud de la cual una persona puede ser titular de derechos y obligaciones.

La capacidad de ejercicio es la aptitud que requieren las personas para ejercitar por sí mismas sus derechos y cumplir sus obligaciones; se adquiere con la mayoría de edad o con la emancipación y se pierde junto con las facultades mentales o la muerte.

El artículo 22 del Código Civil Federal señala que la capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte.

El autor José Manuel Lastra se refiere a la capacidad, como el elemento esencial de la personalidad, y la reconoce como uno de los atributos de la persona física, entre los cuales se encuentran, además, el nombre, el domicilio, la nacionalidad, el estado civil y el patrimonio.⁹⁴

⁹² *Diccionario Jurídico Mexicano*, op. cit., Vol. A-CH, p. 397.

⁹³ *Idem*.

⁹⁴ Citado por Curiel Villaseñor, Omar, *Principios Tributarios*, Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica, Línea Universitaria, Calidad en Información, México, 2001, p. 79.

“La capacidad económica de las personas, es reflejo de sus gastos y erogaciones, y el Estado tiene facultad de gravarlos en ejercicio de su potestad tributaria”.⁹⁵

El principio de capacidad contributiva o capacidad económica, es en el régimen jurídico tributario, la base del reparto de las cargas tributarias.

Para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta, como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos y constituye el límite material del contenido de la norma tributaria.

El precepto constitucional en comento, consagra tanto el principio de que las exacciones fiscales sólo pueden ser establecidas por las leyes en sentido formal, como el de la capacidad contributiva que debe ser la base del sistema impositivo. Si la expresión “proporcional y equitativa” significa “justicia”, lo que el constituyente quiso establecer es que los impuestos deben ser justos, para lo que es necesario que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria contribuyan en proporción a los ingresos que perciban, o de acuerdo, con sus fortunas particulares, es decir, de acuerdo a su capacidad contributiva.⁹⁶

La proporcionalidad, significa que las contribuciones deben estar, precisamente en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Es uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones.

1.4.3. De igualdad

Las garantías de igualdad, tienen por objeto evitar privilegios injustificados y colocar a todos los gobernados en la misma situación jurídica frente a la ley.

⁹⁵ Malpica De Lamadrid, Luis, *op. cit.*, p. 883.

⁹⁶ Lomeli Cerezo, Margarita, *Estudios Fiscales*, Vol. VI, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1984, p.p. 9, 10.

Encuentran su fundamento en los artículos 1º, 4º, 12 y 13 de nuestra Carta Magna. El artículo 1º señala que en los Estados Unidos Mexicanos, todo individuo gozará de las garantías que otorga la Constitución, prohíbe la esclavitud y la discriminación fundada en motivos de origen, género, edad, condición social, entre otras.

La igualdad del varón y la mujer ante la ley, lo dispone el artículo 4º, asimismo, prevé los requisitos mínimos que deben respetar las autoridades a fin de que las familias mexicanas se desarrollen sanamente, así también, establece el respeto a los derechos de la niñez.

La garantía de igualdad, tiene dos contenidos de origen: “el de suponer a todos los individuos idénticos entre sí, aunque sin discernir sobre lo que les diferencia, sino apoyándose únicamente en lo que les resulte común; y la puramente legalista e incluso jurídica, que les toma por iguales, pero sólo ante la ley”.⁹⁷

Si nos referimos a la especie humana, suponemos a todos los hombres iguales, aunque cada uno con sus propias características, y si nos referimos a su igualdad ante la ley, ésta será de acuerdo a su esfera jurídica; la ley se convierte en un medio de afianzar la individualidad del sujeto y simultáneamente de masificarlo e involucrarlo en el contexto de una comunidad, cada individuo aparece inmerso en esa lucha de alcanzar su propia individualidad y destacar, tiene el afán de ser tratado como todos los demás, al menos sea ante la ley.

Sólo cuando todos los miembros de una comunidad puedan resultar igualmente beneficiados o afectados por la norma jurídica, es cuando se admite la tarea de legislar para que ello impacte en cualquiera de sus miembros con idéntica intensidad.

⁹⁷ Diep Diep, Daniel, *op. cit.* p. 247.

El verdadero sentido de la garantía de igualdad ante la ley, es que “toda norma, por su carácter general y abstracto, sólo se aplica cuando la situación de hecho en que se encuentra el particular coincide con la hipótesis de aquélla”.⁹⁸

La igualdad ante la ley, rige para todos los gobernados en igualdad de circunstancias, y consiste en la adecuación a la hipótesis jurídica de una situación de hecho en que se ubica el gobernado.

Así, la garantía de igualdad está vinculada con la equidad, y “conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias”.⁹⁹

El artículo 12, es determinante al prohibir la concesión de títulos de nobleza, prerrogativas y honores hereditarios a cualquier persona que se encuentre en el país, y declara carentes de validez los otorgados en cualquier otro país.

El artículo 13, dispone que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales ni por leyes privativas; es decir, a nadie se le puede someter a un proceso llevado a cabo ante un tribunal creado específicamente para conocer de ese asunto, dado que la propia Constitución, en su artículo 17, señala que las leyes federales y locales establecerán la independencia de los tribunales y la ejecución de sus resoluciones, éstos tribunales de la nación serán los responsables de impartir justicia. Por otro lado el artículo 14 señala el juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos.

Las leyes privativas, son las que carecen de generalidad y abstracción que caracterizan al resto de las leyes vigentes en el país; de modo que si a una persona se le

⁹⁸ Garza, Servando J., *op. cit.*, p. 65.

⁹⁹ Kaye, Dionisio J. y Kaye Trueba, Christian, *op. cit.*, p. 16.

juzgara de acuerdo a una ley privativa, se le estaría sometiendo a un proceso arbitrario, reglamentado según una ley que desaparecerá en cuanto termine el juicio.

El artículo 13 Constitucional, también establece que no podrá hacerse extensiva la jurisdicción de los tribunales militares, a personas que no pertenezcan al ejército.

La igualdad jurídica, tiene la virtud de ser la premisa exacta de la posibilidad de existencia de la ley, es el fermento y la condición por los que cualquier ley puede surgir, sin igualdad será imposible la creación de la norma.

1.4.4. De libertad

Las garantías de libertad, constituyen el respeto por parte del Estado hacia ciertas libertades específicamente determinadas, indispensables para que el hombre actúe para conseguir sus fines.

“En su acepción filosófica, la libertad se entiende como una propiedad de la voluntad... es una consecuencia de la naturaleza racional del hombre. Por la razón el hombre es capaz de conocer que todos los seres creados pueden ser o no ser. Esto es lo que permite que entre los distintos seres que la razón conoce, la voluntad quiera libremente alguno de ellos como fin, es decir, como bien. El bien no es más que el ser en cuanto querido por la voluntad.”¹⁰⁰

La libertad de querer se funda en la capacidad de la razón para conocer distintos bienes; si gracias a la razón el hombre es libre, se comprende que su libertad crezca en la medida que obre conforme a la razón. La libertad se ejerce en la elección de un bien mejor o un bien menor que supone un juicio previo, y consecuentemente actúa libremente la voluntad.

¹⁰⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit.*, Vol. I-O, p. 1987.

La libertad humana, en sentido estricto, consiste en la posibilidad de preferir el bien mejor. Esto sólo ocurre cuando la razón juzga acertadamente cuál de los bienes que se ofrecen a la voluntad es realmente mejor, por eso una razón deformada que parte de premisas falsas para juzgar, o una razón que juzga sin la información adecuada, es un grave obstáculo para la libertad. Así se comprende la frase evangélica, “la verdad os hará libres”, y se comprende que la ignorancia y la falta de educación sean de los más graves obstáculos para la libertad.¹⁰¹

Las garantías de libertad, son aquellos derechos conferidos constitucionalmente al individuo, que le permiten actuar libremente dentro de la sociedad en la que se desenvuelve y que imponen límites a la actividad del Estado.

Se encuentran consagradas en los siguientes artículos de la Ley Fundamental: 2° la libertad de autodeterminación de los pueblos indígenas; 5° la libertad de trabajo y la nulidad de pactos contra la dignidad humana; 6° la libertad de pensamiento; 7° la libertad de imprenta; 9° la libertad de reunión con fines políticos; 10 la libertad de poseer armas en el domicilio y de portarlas en los términos que fije la ley; 11 la libertad de tránsito; 15 la prohibición de extraditar reos políticos; 16 párrafos noveno y siguientes, la libertad de intimidad; y 24, la libertad de conciencia y de culto.

1.4.5. Sociales

Por primera vez en la historia, las garantías sociales adquirieron rango constitucional en México, luego de que la Revolución iniciada en 1910, diera lugar a la promulgación en 1917 de una nueva Constitución destinada a satisfacer los reclamos populares que habían originado el conflicto armado.

¹⁰¹ *Idem.*

La Constitución de 1917 sentó las bases del constitucionalismo social en sus artículos 27 y 123, aunque en otras disposiciones podemos encontrar garantías de esta naturaleza.

“La confrontación entre las clases desvalidas, el Estado y los propietarios, la conciencia de clase del incipiente conglomerado obrero y la injusticia en la tenencia de la tierra, originaron los *derechos sociales*, incorporados por primera vez a un orden jurídico en 1917, con la expedición de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹⁰²

Las necesidades y aspiraciones de la vida comunitaria, manifestadas a través de un derecho popular nacido de la sociedad, integraron la Constitución social que concede garantías protectoras y redentoras de obreros y campesinos.

Las garantías individuales, son atributos exclusivos de los individuos, las sociales corresponden al hombre visto desde la perspectiva social.

Así, las garantías sociales, no se refieren a la persona individualmente, por el contrario, se otorgan prerrogativas a grupos sociales determinados.

La titularidad de las garantías individuales, se hace extensiva a todo individuo, independientemente de sus condiciones particulares. Las garantías sociales tienen la finalidad de otorgar, reconocer y preservar los derechos de un determinado grupo social.

Las materias que comprende el artículo 27 Constitucional, se refieren a la propiedad territorial, explotación de recursos naturales y reforma agraria. En su fracción VII se reconoce la personalidad jurídica de los núcleos de población ejidales y comunales; prevé que la ley protegerá las tierras de los grupos indígenas.

¹⁰² Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Sociales*, Ediciones Corunda, S. A. de C. V., México, 2004, p. 8.

En cuanto al artículo 123 Constitucional, establece las garantías más importantes para los trabajadores, que forman en la sociedad, al igual que los campesinos, una clase económicamente débil, dichas garantías tienen rango constitucional para evitar que puedan ser violadas a través de leyes ordinarias o medidas administrativas.

En su Apartado A del precepto en comento, se consagran ampliamente los derechos de los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos, y de una manera general, todo contrato de trabajo, como la jornada máxima de ocho horas, el trabajo nocturno de siete horas, trabajo de las mujeres, trabajo de los menores, los salarios mínimos, y en su fracción IX el derecho a participar en las utilidades de las empresas donde laboran, así como el derecho a coaligarse y la huelga, entre otros.

El artículo 123 Constitucional, regía sólo para los trabajadores contratados por particulares; los empleados del Estado quedaban desprotegidos por la Constitución; para suplir tal deficiencia, el Congreso Federal aprobó en 1930 el Estatuto de los Trabajadores al Servicio de los Poderes de la Unión, y el 21 de octubre de 1960, se adicionó el Apartado B, que contiene los principios rectores de la relación de trabajo entre el Estado y los servidores públicos.¹⁰³

Además de los preceptos señalados, los artículos 3º, 4º, 21, 25, 26 28 y 73, fracción XXV Constitucionales, establecen normas para la protección de los intereses de la sociedad en general, sin hacer distinción alguna.

El artículo 3º Constitucional, prevé la posibilidad de que todo individuo acceda a la impartición de la educación que el Estado, tanto en el ámbito federal como local y municipal, está obligado a llevar a cabo.

¹⁰³ Baéz Martínez, Roberto, *Principios Básicos de Derecho del Trabajo*, 4ª ed., Editorial Pac, S. A. de C. V., México, 2001, p. 4.

Se puede señalar que dentro de los principios fundamentales de la educación ofrecida por el Estado, se encuentra el carácter laico, la gratuidad, así como la necesidad de que el Congreso de la Unión expida leyes necesarias para que en toda la República se unifiquen y coordine el sistema educativo.

El cuarto párrafo del artículo 4° Constitucional, adicionado el 28 de junio de 1999, señala “*toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar*”. Esta previsión constitucional constituye un derecho social o de “tercera generación”, aun cuando se le haya dado el tratamiento de garantía de igualdad.¹⁰⁴

El quinto párrafo del artículo 21 de nuestra Carta Magna, dispone que la seguridad pública estará a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, en el ámbito de su competencia, y que tendrán que coordinarse de conformidad con la ley, a efecto de establecer un sistema nacional de seguridad pública; asimismo previene que las instituciones policiales actuarán con base en los principios de legalidad, eficiencia, profesionalismo y honradez.

El artículo 25 Constitucional, estipula que sólo al Estado le corresponde la rectoría del desarrollo nacional, a fin de fortalecer la soberanía de la nación y su régimen democrático.

El artículo 26 Constitucional, prevé la creación del Plan Nacional de Desarrollo, que al Estado le corresponde diseñar y poner en práctica a través de la administración pública.

¹⁰⁴ Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Sociales*, op. cit., p. 71.

El artículo 28 Constitucional, se refiere a la libre concurrencia en el mercado, que prohíbe los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos fijados por las leyes.

La fracción XXV del artículo 73 Constitucional, contiene disposiciones en favor de amplios núcleos de la sociedad al establecer que el Congreso tiene facultad para establecer, organizar y sostener en toda la República escuelas en todos sus niveles y áreas, museos, bibliotecas, observatorios, institutos de investigación científica, y todo lo concerniente a la cultura general de los habitantes de la Nación, así como legislar todo lo relacionado a éstas.

1.4.6. De propiedad

Las garantías de propiedad, se refieren al aseguramiento y reconocimiento de la propiedad privada que la nación puede establecer sobre las tierras y aguas, a favor de los particulares.

La propiedad es una garantía que puede considerarse individual y social; individual, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, que establece que *“nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”*

Este precepto revela el interés de asegurar la propiedad privada de cada individuo, fruto de su trabajo y esfuerzo, y que es parte de su patrimonio.

Desde el punto de vista social, la garantía de propiedad se desprende del contenido de los tres primeros párrafos del artículo 27 Constitucional, en donde se previene que la propiedad originaria de las tierras y aguas comprendidas en el territorio

nacional le corresponde a la Nación; en cuanto a la expropiación deberá efectuarse por causa de utilidad pública y mediante indemnización; la Nación tiene en todo tiempo, el derecho de imponer modalidades a la propiedad privada, siempre que ello sea preciso para la salvaguarda del interés público; la Nación tiene el dominio de los recursos naturales y de los mares territoriales de la República; los particulares no pueden explotar tales recursos sino mediante concesiones dadas por el propio Estado.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA BASE GRAVABLE DE LAS EMPRESAS EN LA EVOLUCIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. Evolución del concepto de impuesto al de contribución

Las contribuciones, son el recurso más importante del Estado para la realización de sus objetivos, entre los que se encuentra el sostenimiento de las instituciones sociales prestadoras de servicios públicos de primer orden, como los de salud, educación, obras públicas, seguridad e impartición de justicia.

De la noción de impuesto, como gravamen establecido unilateralmente por el soberano, propio de los gobiernos absolutistas, se ha evolucionado al de contribución, como autodeterminación del pueblo, propio de los Estados modernos, al residir la soberanía en el pueblo.¹⁰⁵

En esta evolución, el concepto de impuesto ha buscado su justificación y su justa aplicación. En su origen su justificación descansó en un concepto más político que sociológico o económico. “El origen del tributo –dice Vanoni- es la sujeción política. El vencedor de la guerra según el derecho internacional de la antigüedad, adquiriría un poder de vida y muerte sobre el vencido; las tierras y riquezas de éste pasaban a ser propiedad del vencedor que en ocasiones dejaba el uso al propio vencido a cambio de una oportuna prestación.”¹⁰⁶

Es propiamente en la Grecia antigua y posteriormente en Roma, donde el impuesto alcanzó su más alta expresión al establecerse autoritariamente en nombre de la soberanía del Estado.

¹⁰⁵ “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.” Artículo 39 Constitucional.

¹⁰⁶ Citado por Uresti Robledo, Horacio, *Los Impuestos en México*, Tax Editores, México, 2002, p. 24.

En la Nueva España, los tributos derivaban de las ordenanzas de los reyes y virreyes, el poder tributario obedecía a razones económicas de la Corona Española.

El impuesto únicamente consideraba la relación de soberanía y subordinación, expresada en un Estado absoluto de subordinación que disminuía la personalidad del ciudadano, debilitando su independencia y libertad, desconociendo el cumplimiento de las obligaciones inherentes a la naturaleza de la recaudación, es decir, se ignoraba su finalidad o elemento correlativo del beneficio, que debía reflejarse en la calidad o utilización para los servicios públicos, dicho de otra manera, no se consideraba el bien común.

Los tributos fueron un medio opresor, al ser establecidos a discreción del soberano y ser destinados a un fondo en donde no se distinguía el erario del arca privada del monarca, caracterizándose en un despotismo tributario.¹⁰⁷

Actualmente, la obligación de los ciudadanos de pagarlo, no nace de la decisión arbitraria de sus gobernantes, como sucedió en épocas pasadas.

La obligación tributaria nace por disposición de la ley y constituye toda una exigencia social, cuyo antecedente lo encontramos en la Carta Magna Inglesa impuesta al Rey Juan sin Tierra en 1215, al haberse reconocido el derecho del Consejo de Nobles y Prelados para oponerse a los impuestos injustos y para ser consultado cuando se tratara sobre contribuciones extraordinarias impuestas a los nobles, uno de los principales motivos de la lucha contra el poderío absoluto de los soberanos, y que es el primer logro a nivel constitucional que conocemos de la defensa de la libertad frente al poder absoluto.

Similar consecuencia la encontramos en Francia con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789, la cual enunció el dogma fundamental

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 26.

del derecho público francés que consiste en que toda soberanía reside esencialmente en la nación, y ésta reemplazó jurídicamente al rey. Así surgió el Estado liberal burgués de derecho y un catálogo de los derechos del hombre y del ciudadano; derechos naturales, inalienables y sagrados; las llamadas garantías individuales. Entre éstas, se encuentra la de los impuestos, de donde se desprende el principio *nullum tributum sine lege*.

“Leroy-Beulieu dice que el impuesto es la parte que cada ciudadano, aplicando el principio de la solidaridad nacional, ha de soportar de las cargas de toda clase y origen que pesen sobre el Estado.”¹⁰⁸

Es decir, que todos los ciudadanos de manera solidaria, tendrán que contribuir con una parte de su riqueza para el sostenimiento y gastos públicos del Estado, con la finalidad hacia un bienestar social.

“Benvenuto Griozioti dice que el impuesto “...es una exacción coactiva sobre personas o entes que obtienen ventajas generales o particulares por formar parte de la sociedad y la economía nacional y que lo pagan independientemente de la prestación de los servicios públicos especiales por parte del Estado.”¹⁰⁹

A esta concepción se le ha denominado teoría “del sacrificio”, por implicar un peso para el contribuyente, dado que el pago puede ser inferior o superior al servicio recibido, de ahí que no existe relación entre el pago y el beneficio.

El impuesto como recurso necesario para la existencia misma del Estado, tiene por finalidad única la utilidad de los ciudadanos, al no considerarlo como una manifestación de soberanía, sino como un recurso económico cuyo destino es el gasto público, en beneficio de los miembros de la colectividad, principio que se ha establecido en las Constituciones de un gran número de países.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 30.

¹⁰⁹ *Idem*.

En nuestro país, desde la expedición en 1812 de la Constitución Española de Cádiz hasta la actual de 1917, se aprobaron normas para adoptar la concepción de impuesto como una contribución. La actual Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos adoptó esta concepción al incluirse un precepto originado en la anterior Constitución de 1857, como es el artículo 31, fracción IV, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación, en su fracción I, del artículo 2º adopta esta concepción de impuesto como una contribución, al señalar que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

2.2. La obligación de contribuir en la fracción IV del artículo 31 Constitucional

2.2.1. Sus antecedentes

En nuestro país, el fundamento constitucional de los impuestos, tiene sus antecedentes en diversos postulados manifestados a través de la historia.

Artículo 8º de la Constitución Política de la Monarquía Española promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812. Fue jurada en la Nueva España el 30 de septiembre del mismo año, es considerada entre las leyes fundamentales de México, no sólo por haber regido durante el periodo de los movimientos preparatorios de la emancipación, así haya sido parcial o temporalmente, sino también por la influencia que ejerció en varios de nuestros instrumentos constitucionales, no menos que la importancia que se le reconoció en la etapa transitoria que precedió a la organización constitucional del nuevo Estado.¹¹⁰

¹¹⁰ Tena Ramírez, Felipe, *Leyes Fundamentales de México 1808-1997*, 20ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 59.

“Artículo 8o. También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”

El precepto señalado, se refiere a la obligación de contribuir, de manera proporcional a los haberes, para los gastos del Estado.

Acta de la Independencia Mexicana del 28 de septiembre de 1821. En la parte conducente del Acta se declara:

“La nación mexicana que, por trescientos años, ni ha tenido voluntad propia, ni libre el uso de la voz, sale hoy de la opresión en que ha vivido... en libertad de constituirse del modo que más convenga a su felicidad, y con representantes que puedan manifestar su voluntad y sus designios... declara solemnemente, por medio de la junta suprema del imperio: que es nación soberana e independiente de la antigua España... que sostendrá a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos (si fuere necesario) esta solemne declaración hecha en la capital del imperio a 28 de septiembre del año de 1821, primero de la independencia mexicana.”¹¹¹

En este documento se encuentra la obligación de contribuir, para que la Nación Mexicana soberana e independiente de la antigua España se sostenga a todo trance, con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos, su fuese necesario.

Artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 18 de diciembre de 1822. En la parte introductoria del reglamento se señala que siendo la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812, un código peculiar de la nación de que nos hemos emancipado y porque la experiencia ha demostrado que sus disposiciones en general son inadaptables a nuestros intereses y costumbres, especialmente, a nuestras circunstancias; se tiene la urgentísima necesidad de expedir un reglamento propio para la administración, buen orden y seguridad interna y externa del Estado, mientras que se forma y sanciona la constitución política que ha de ser la base fundamental de nuestra felicidad, y la suma de nuestros

¹¹¹ *Ibidem*, p.p. 122, 123.

derechos sociales; por lo tanto la Junta nacional instituyente acuerda sustituir a la expresada constitución española por el reglamento político.¹¹²

Respecto a la obligación de contribuir, se establece:

“Artículo 15. Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”.

Este precepto al señalar el deber de contribuir en razón de las proporciones de sus habitantes, sin duda hace referencia a la capacidad contributiva.

Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 4 de octubre de 1824. Es considerada como la primera que tuvo vigencia en la vida nacional independiente, cuyo propósito fue integrar al país, darle forma de gobierno y orientación a las instituciones; en ella no se establecieron derechos y obligaciones de los ciudadanos, ni la obligación de contribuir a los gastos públicos, ni contiene reglas para la moderación o equidad de los impuestos. Únicamente previene, en su artículo 50, fracción VIII, que el Congreso tendrá facultad para fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno.¹¹³

Artículo 6° del Tratado entre México y España por medio del cual esta nación reconoció la Independencia Mexicana, firmado por la reina María Cristina, de España, el 28 de diciembre de 1836:

“Los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de su majestad católica, que se establecieren, traficaren o transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país estarán exentos de toda carga, contribuciones o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos

¹¹² *Ibidem*, p. 125.

¹¹³ González Rodríguez, Alfonso, *La Justicia Tributaria en México*, Nueva Colección de Estudios Jurídicos, N° 27, Jus, México, 1992, p. 100.

*del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales...*¹¹⁴

En dicho precepto, se establece la obligación de contribuir de los ciudadanos de la República.

Artículo 3° de la Primera de las Siete Leyes Constitucionales de la República Mexicana del 30 de diciembre de 1836. Esta ley versa sobre los derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República, establece:

“Artículo 3° Son obligaciones del mexicano:

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

III. Defender la patria y cooperar al sostén y restablecimiento del orden público, cuando la ley y las autoridades a su nombre le llamen.”

En esta ley, por primera vez se establece específicamente como obligación del mexicano, cooperar a los gastos del Estado.

La tercera ley constitucional, en el artículo 44 consignó como facultad exclusiva del Congreso General, decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse, y que toda contribución cesa con el año, en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente.

Por primera ocasión se señala la vigencia anual de las contribuciones, que de no ser prorrogadas, cesará su efecto.

¹¹⁴ Izaza Arteaga, Juan Carlos, *Equidad Tributaria*, Colección Estudios Fiscales Académicos, N° 18, Themis, México, 2004, p 27.

Artículo 36 del Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana del 16 de junio de 1856, que señala:

“Artículo 36. Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Respecto al Poder Legislativo se establece:

“Artículo 53. Se deposita el ejercicio del supremo poder legislativo en una asamblea, que se denominará: Congreso de la Unión”.

“Artículo 64. El congreso tiene facultad:

5º. Para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.”

Observamos que el citado artículo 36, se refiere a la obligación de contribuir para los gastos públicos, ya no se consideran gastos generales como en la Carta Magna de 1824, asimismo se especifica contribuir para los gastos de la Federación, Estado y Municipio en que reside, también se consigna por primera vez la expresión “...de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”, como en la actual fracción IV, del artículo 31 Constitucional.

Por lo que se refiere al artículo 53, éste faculta el ejercicio del supremo poder legislativo a una asamblea, denominada Congreso de la Unión.

Fracción II del Artículo 31 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 5 de febrero de 1857, promulgada el 11 de marzo y entró en vigor el 16 de septiembre del mismo año. Por primera vez, en la Carta Magna aparece el artículo 31 con dos fracciones.

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Posteriormente, por reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 1898, se adicionó a este precepto, la fracción III, para quedar en los siguientes términos:

"Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II. Prestar sus servicios en el Ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del 5 de febrero de 1917. El 1° de diciembre de 1916, Venustiano Carranza, primer jefe del Ejército Constitucionalista, dirigió un mensaje a los diputados, al término del cual anexaba un proyecto de Constitución. En este proyecto encontramos ya el origen definitivo del artículo 31 Constitucional y de su fracción IV discutida en la 51ª sesión ordinaria celebrada el 19 de enero de 1917. El diputado Enrique Colunga comentó la proposición del diputado Medina, en los siguientes términos:

"El señor diputado Medina propone que se establezca como derecho de los mexicanos que no pueden ser obligados a pagar ninguna contribución o impuesto, si no ha sido decretado por el Ayuntamiento, Legislatura de los Estados o por el Congreso

General”. Me parece que esa adición queda incluida en estas palabras: “De la manera proporcional o equitativa que dispongan las leyes”.¹¹⁵

Puesta a votación la fracción IV, del artículo 31, fue aprobada por unanimidad de 139 votos. El 31 de enero de 1917 se firmó en el salón de sesiones del Congreso Constituyente de Querétaro, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que reforma la del 5 de febrero de 1857, fue promulgada el 5 de febrero de 1917 y entró en vigor el 1° de mayo del mismo año. Consta de 136 artículos y originalmente con 16 transitorios.

Así la fracción IV, del artículo 31 quedó en los siguientes términos:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. 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”.

Posteriormente, por reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1993, se incluyó en su fracción IV al Distrito Federal, para quedar como a continuación se transcribe:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

¹¹⁵ Malpica De Lamadrid, Luis, *op. cit.*, p. 821.

2.2.2. Su análisis

2.2.2.1. De la obligación

En cuanto al término obligación y de acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano, éste proviene del latín *obligatio-onis*; se define como “un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad.”¹¹⁶

Así, “la obligación fiscal, es el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales.”¹¹⁷

La existencia jurídica de una obligación presume la existencia previa de una relación jurídica entre quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación (denominado sujeto activo) y el sujeto que está obligado a cumplirla (sujeto pasivo)¹¹⁸, por lo que no sólo la relación jurídica será un elemento de la obligación tributaria, sino también los sujetos que la integran.

La obligación tributaria, tiene también su fundamento en el primer párrafo del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, al señalar:

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”

El párrafo anterior, se refiere en general a las personas físicas y morales como sujetos obligados a contribuir a los gastos públicos.

¹¹⁶ Diccionario Jurídico Mexicano, *op. cit.*, Vol. I-O, p. 2246.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 2247.

¹¹⁸ Curiel Villaseñor, Omar, *op. cit.*, p. 21.

“La teoría general tributaria en México, se encuentra contenida en las diversas disposiciones que se establecen en el Código Fiscal de la Federación... la teoría general jurídica nos define al vocablo “Código” como un conjunto de normas y principios legales que rigen uniformemente una determinada rama del Derecho.”¹¹⁹

Cabe señalar, que el primer Código Fiscal de la Federación se promulgó el 30 de diciembre de 1938 y entró en vigor a partir del 1º de enero de 1939, recogió en su Título Cuarto las disposiciones de la Ley de Justicia Fiscal del 26 de agosto de 1936, que creó al Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).

El segundo Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, entró en vigor el 1º de abril de 1967, de donde se separan todas las disposiciones relativas a la integración, competencia y funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Federación para formar su Ley Orgánica, la cual entró en vigor en la misma fecha que el Código.

El Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1981, es el que rige actualmente y entró en vigor a partir del 1º de enero de 1983.

2.2.2.2. De los mexicanos

Aunque la fracción IV del artículo 31 Constitucional, no se refiere a la obligación de los extranjeros a contribuir para los gastos públicos, sí podemos realizar la interpretación a *contrario sensu* de su artículo 1º que expresa:

“En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución...”

¹¹⁹ Kaye, Dionisio J. y Kaye Trueba, Christian, *op. cit.*, p. 39.

Es decir, al referirse a “todo individuo”, entendemos que los individuos pueden ser nacionales y extranjeros y que si tienen derechos, también tienen obligaciones; no es posible concebir que solamente se tengan derechos y no obligaciones, porque estaríamos en contra del principio de justicia.

Por otro lado, el artículo 33 Constitucional, expresamente se refiere a que los extranjeros tienen derecho a las garantías que otorga la misma, y de acuerdo a la misma interpretación a *contrario sensu*, concluimos que también tienen obligaciones.

El que sólo los mexicanos estuvieran obligados al pago de contribuciones, según la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, produjo confusión entre los extranjeros establecidos en México quienes interpretaron esa disposición constitucional como una exención; incluso, se llegó a pensar que se trataba de un incentivo fiscal en aras de promover la inversión extranjera. Esta idea no prosperó, en virtud de que el primer párrafo del artículo 28 Constitucional es claro al prohibir, la exención de impuestos, al señalar:

“Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes...”

En tal caso, la legislación ordinaria, es la que determina los supuestos de exención tributaria, condiciones y quiénes pueden gozar de ese beneficio.

El Código Fiscal de la Federación, en el primer párrafo del artículo 1º no distingue entre nacionales y extranjeros al disponer que:

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”

La abrogada Ley de Nacionalidad y Naturalización del 20 de enero de 1934, en su artículo 32 se refería a la obligación de los extranjeros y personas morales extranjeras de pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias.¹²⁰

La Ley de Nacionalidad del 21 de junio de 1993, no contempló una disposición similar.

Posteriormente, la Ley de Nacionalidad que entró en vigor el 20 de marzo de 1998, señala en su artículo 19, fracción II, que el extranjero que pretenda naturalizarse mexicano deberá formular las renunciaciones y protesta a que se refiere el artículo 17 de este ordenamiento, así el segundo párrafo del artículo 17, expresa que: “...*protestarán adhesión, obediencia y sumisión a las leyes y autoridades mexicanas...*”, entonces, se entiende que con esta protesta que deben hacer los extranjeros de obediencia a las leyes y autoridades mexicanas, se encuentra el de la obligación de contribuir a los gastos públicos.

2.2.2.3. De las contribuciones

Desde el punto de vista gramatical, contribución es la acción y efecto de contribuir; cuota o cantidad que se paga para algún fin y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.¹²¹

Contribuir es pagar una contribución; concurrir al logro de algo; contribuir a, es ayudar, proporcionar su impuesto, su cuota, voluntaria o involuntariamente.

Desde el punto de vista jurídico, la contribución es el ingreso que recauda el Estado de los particulares para sostener los gastos públicos, de ahí el adjetivo de contribuyente; que es el que contribuye al logro de un fin.

¹²⁰ Malpica De Lamadrid, Luis, *op. cit.*, p. 825.

¹²¹ *Gran Diccionario Patria de la Lengua Española*, Tomo II, Patria, México, 1983, p. 449.

La obligación de contribuir, se traduce en una acción de dar dinero al erario público, para que sea administrado por el propio Estado, y de esta manera se erogue de acuerdo al presupuesto de egresos.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, clasifica a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; y las define como a continuación se señala:

- a) Impuestos, son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.
- b) Aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- c) Contribuciones de mejoras, son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
- d) Derechos, son las contribuciones establecidas en ley por el aprovechamiento o uso de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; así como las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

La finalidad esencial de los impuestos es de carácter fiscal o presupuestario, cuando se establecen para cubrir los gastos públicos del Estado, cuando los fines son extrafiscales, o de objeto inmediato, es cuando se refieren a la actividad económica del Estado, o tienen propósitos sociales.

2.2.2.4. Del gasto público

Por disposición constitucional, solamente se deberán pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público, el instrumento decisivo para el cumplimiento de

sus fines, entre los que se encuentran, el sostenimiento de las instituciones sociales prestadoras de servicios públicos de primer orden, como los de salud, educación, obras públicas, seguridad social e impartición de justicia.

En efecto, las erogaciones públicas únicamente estarán dirigidas a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades del Estado. La obligación de contribuir no podrá encontrar más razón que la de atender al bien común.

“Por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto”.¹²²

Tradicionalmente se le ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico y financiero, bajo el régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional.¹²³

De acuerdo al artículo 2º de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, “*el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública...*”

El gasto público representa el límite constitucional a la potestad tributaria del Estado, porque no se puede pretender cobrar contribuciones que se destinen para otro fin.

Así, la fracción VII, del artículo 73 Constitucional faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

¹²² Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 131.

¹²³ Curiel Villaseñor, Omar, *op. cit.*, p. 37.

El control presupuestario tiene la finalidad de asegurar la regularidad y legitimidad de la Hacienda Pública y la Actividad Financiera del Estado, y su fundamento constitucional se encuentra en el artículo 126 de nuestra Carta Magna al señalar que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

El Presupuesto de Egresos de la Federación representa el control legislativo del gasto público, de conformidad con la fracción IV, del artículo 74 Constitucional, que otorga facultades exclusivas a la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El artículo 20 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, establece que el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Distrito Federal, deberán ser presentados oportunamente al Presidente de la República por la Secretaría de Programación y Presupuesto, para ser enviados a la Cámara de Diputados a más tardar el día 30 de noviembre del año inmediato anterior al que correspondan.

2.2.3. Elementos de la relación jurídico tributaria

2.2.3.1. Sujeto activo

De conformidad con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; la calidad de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, recae sobre la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio.

La Federación, el Distrito Federal, Estado y Municipio, tienen plena potestad jurídica, que es el derecho de exigir de los particulares las contribuciones para satisfacer

el gasto público, facultando al Poder Legislativo para ejercer dicha potestad, y a las dependencias que apoyan a la Federación, para la recaudación de los impuestos.

En términos del artículo 31, fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, tal condición jurídica activa de “*cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales*”, le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede ser acreedor de créditos fiscales, a excepción del Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, organismos descentralizados, considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, tal y como lo señalan los artículos 5º y 30 de la propia ley respectiva.¹²⁴

“El Estado es un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada, en un ente público superior, soberano y coactivo. Si tomamos en cuenta los elementos del Estado, es decir, pueblo, territorio y poder, llegamos al conocimiento de que una forma de Estado, es la estructura del mismo de acuerdo a sus elementos constitutivos”.¹²⁵

El Estado Federal, es un Estado soberano formado por una variedad de Estados, su poder nace de la unidad estatista de los Estados miembros.

Aunque la Constitución denomina también Estados a los órganos que componen al Estado Federal; en virtud de que la soberanía no se comparte, ni se divide, sino que en un Estado existe un solo órgano soberano y al ser la soberanía un elemento característico

¹²⁴ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 241.

¹²⁵ Del Valle Torres, Luis Gerardo, *op. cit.*, p. 15.

del Estado, los órganos que componen al Estado Federal, se les denomina entidades federativas en lugar de Estados.¹²⁶

La soberanía reside en el pueblo (artículo 39 Constitucional), pero ante la imposibilidad de reunirse personalmente y de decidir todas las cuestiones que afectan la vida nacional, éste nombra a sus representantes para el encargo del ejercicio de facultades y atribuciones.

La palabra soberanía, “deriva del latín *superanus*, *super*, que significa, sobre, encima, es la instancia última de decisión, es la libre determinación del orden jurídico o, como afirma Hermann Heller es aquella unidad decisoria que no está subordinada a ninguna otra unidad decisoria universal y eficaz”.¹²⁷

La forma de gobierno de nuestro país, prevista por la Constitución, políticamente auspicia la coexistencia de la Federación, de los Estados Federados, del Distrito Federal y de los Municipios.¹²⁸

De conformidad con el artículo 49 Constitucional, el supremo poder de la federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

De conformidad con el artículo 50 Constitucional, el Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que si dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.

¹²⁶ *Ibidem*, p. 17.

¹²⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano*, *op. cit.*, Vol. P-Z, p. 2936.

¹²⁸ “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.” Artículo 40 Constitucional.
“Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre...” Artículo 115 Constitucional.

Así, en el artículo 73 Constitucional, en sus fracciones VII y XXIX, se le otorgan facultades al Congreso, para imponer y establecer contribuciones, señalando la participación de las entidades federativas, en la proporción que la ley secundaria federal determine.

El Poder Legislativo es el titular de la potestad jurídico tributaria, ya que constitucionalmente es el facultado para crear leyes, donde precisamente se deben establecer las contribuciones; así el inciso h), del artículo 72 Constitucional, señala que la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

La potestad jurídico tributaria de los estados federados o entidades federativas, se establece en el artículo 124 Constitucional, al señalar que las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados; así que únicamente pueden gravar lo que no este reservado a los otros niveles de gobierno.

2.2.3.2. Sujeto pasivo

La figura de contribuyente o sujeto pasivo, necesariamente se vincula con el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria.

Si de conformidad con lo estatuido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la obligación de contribuir para los gastos públicos ha de satisfacerse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es obvio que el llamado a contribuir de acuerdo con la exigencia de la proporcionalidad sólo debe hacerse a quienes sean titulares de capacidad contributiva,

por consiguiente, la condición jurídica de contribuyente sólo conviene a quien evidencia estar en posesión de tal capacidad de contribuir.¹²⁹

Si el carácter legal de la obligación tributaria, sólo surge cuando se realizan los supuestos previstos en la ley, tales presupuestos legales siempre deberán ser índices o manifestaciones de capacidad contributiva, ello a efecto de hacer que la condición de contribuyente sólo recaiga en quienes ostenten tal capacidad de contribuir.

El sujeto pasivo o contribuyente, sólo es aquel que realiza el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria, el resto de deudores tributarios, como los solidarios, subsidiarios y sustitutos, serán en todo caso deudores por deuda ajena, dado que en ningún caso son los realizadores de los presupuestos legales que ponen en evidencia la capacidad contributiva, y por ende, no les puede corresponder la calidad de contribuyentes.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, determina el hecho generador de la obligación tributaria, al señalar:

“Artículo 6o. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...”

Una vez realizado el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria, surge la obligación fiscal para los sujetos pasivos. De acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º, son las personas físicas y morales obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

La obligación concreta de pagar un impuesto determinado, deriva de la realización del elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria previsto por la ley fiscal respectiva, el deber de pagar proviene del hecho de

¹²⁹ Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 237.

que se haya actualizado la hipótesis señalada, que se haya coincidido con la situación prevista en la ley para que nazca la obligación fiscal.

2.2.3.3. Objeto

El objeto de la relación jurídico tributaria, consiste en la obtención de recursos por parte del Estado, que es la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo, llámese persona física o moral debe dar al fisco.

La obtención de recursos se conforma por las contribuciones, y entre ellas los impuestos. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º define a los impuestos, como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

En esencia, todo impuesto implica una prestación, que debemos entender como la obligación de dar o de hacer. En el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.¹³⁰

La entrega de la suma o cantidad, deberá de ir acompañada de la manifestación de voluntad de afectarla al cumplimiento de una obligación determinada y específica.

El objeto de tal relación obligatoria, lo constituye la prestación debida que en el caso de la relación tributaria sustantiva o material, consiste en la entrega de la suma adeudada a efecto de dar cumplimiento a la obligación constitucional de contribuir para cubrir los gastos públicos.

¹³⁰ Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 334.

El sujeto activo de la relación jurídico tributaria siempre es el Estado, su objeto único consiste en un dar por parte del sujeto pasivo, que se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; que trae como consecuencia la existencia de reciprocidad, en virtud de que el estado también contrae la obligación de sufragar los gastos públicos, atendiendo los servicios públicos y sus necesidades para su sostenimiento.

2.2.3.4. Base gravable

El *Diccionario Jurídico Mexicano*, define a la base gravable o base imponible como “la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto. Para la obtención de la base imponible es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley y así determinar dicha base. De esta forma se pretende que el gravamen recaiga sobre los valores netos y no sobre los valores brutos. Sin embargo, debe aclararse que en el caso de algunos impuestos la ley determina que se grava el monto bruto.”¹³¹

Asimismo, el *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal*, define a la base gravable como la “cantidad sobre la que deberá aplicarse la tasa o tarifa de un determinado impuesto; es decir, es la cantidad que sirve de base para el pago de impuestos.”¹³²

Es así que la base gravable o base imponible, es la cantidad o monto a la cual se le aplica la tasa o tarifa del impuesto a pagar; es la base sujeta al gravamen.

La base gravable, es el elemento objetivo que se tomará en consideración, para fijar en cada caso el monto de la deuda tributaria. Por ello, la previsión legal de tal elemento se torna indispensable para acatar el imperativo constitucional de contribuir para los gastos públicos.

¹³¹ *Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit.*, Vol. A-CH, p. 326.

¹³² *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal*, López López, José Isauro, 3ª ed., Thomson Learning, México, 2001, p. 35.

2.2.3.4.1. Renta gravable

Etimológicamente, la palabra renta proviene del latín *reddita*, que significa utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra.¹³³

La palabra renta, tiene un doble significado, uno específico aplicable a la tierra, como se entendió en épocas pasadas, y otro genérico, sinónimo de utilidad, rendimiento, ganancia, provecho o beneficio, procedente de las más variadas fuentes impositivas.¹³⁴

En el caso del impuesto sobre la renta, podemos establecer que la renta gravable, es la base gravable para determinar dicho impuesto, toda vez que la renta significa la utilidad, rendimiento o ganancia sobre la cual se aplica, es decir, se grava (de ahí que sea susceptible de gravarse, que se constituya como gravable) una tasa o tarifa para determinar el impuesto sobre la renta. Nótese que el impuesto al que nos referimos, es sobre la RENTA, y no sobre cualquier otra base o concepto que no sea renta.

2.2.3.5. Tasa o tarifa

La tasa, también llamada cuota o alícuota, es el porcentaje aplicable a la base gravable o base imponible, que dará como resultado el impuesto a pagar.

Respecto a las tarifas, estas se definen como “las tablas o catálogos de precios, derechos o impuestos que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice, existen diversos tipos de tarifas y las definiciones de las mismas se desprenden de diversas disposiciones jurídicas.”¹³⁵ En este contexto, encontramos que las más frecuentes son las tarifas fijas, la proporcional y las progresivas.

¹³³ *Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit.*, Vol. P-Z, p. 2785.

¹³⁴ *Porras y López, Armando, op. cit.*, p. 73.

¹³⁵ *Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit.*, Vol. P-Z, p. 3055.

La tarifa fija, es cuando la ley especifica la cantidad que debe pagarse; la tarifa proporcional, es cuando se señala un porcentaje sobre cualquiera que sea el valor de la base gravable; y la tarifa progresiva, es la que crece en proporción a la base gravable.

Dicho de otra manera, la imposición es proporcional cuando la tasa del impuesto siempre es constante, aunque la base vaya en aumento, y la imposición es progresiva cuando la tasa del impuesto va en aumento al mismo tiempo que va aumentando la base, pero dicha tasa no es constante.¹³⁶

2.3. Antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta

El nacimiento del impuesto sobre la renta representa el cambio de criterio que, sobre materia de impuestos, se opera en el siglo XVIII, anteriormente predominaban los impuestos indirectos y con la creación del impuesto sobre la renta en 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, y con la profunda transformación ocasionada por la Revolución Francesa, se inicia el cambio de los impuestos indirectos a los directos, por considerarse de mayor justicia gravar los rendimientos producidos por el capital y por la actividad del hombre, y de ellos descontar una parte para el sostenimiento de los gastos públicos.¹³⁷

Cuando el desarrollo social fue capaz de dar nacimiento al Estado, de manera concomitante a su aparición, surge la obligación de los gobernados de contribuir para su sostenimiento; por ello, se puede afirmar que la organización del Estado trae aparejada la idea de los impuestos, que le permiten subsistir y cumplir con su finalidad.

De tal manera es cierta esta aseveración, que la organización fiscal existe en cualquiera de las formas que asuma el Estado, en ninguna de las cuales consigue eliminar la necesidad imperiosa de recursos económicos, que el Gobierno recoge a través de impuestos indispensables para su funcionamiento y desarrollo.

¹³⁶ Porras y López, Armando, *op. cit.*, p. 77.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 74.

Los primeros impuestos, fueron los indirectos. Se gravaba objetivamente un hecho, como la entrada y salida de mercancías, pues el mero paso de determinadas circunscripciones, daba lugar a un impuesto alcabalarío, o bastaba que alguien fuera dueño de una porción de tierra para que, sin atender a sus productos, se le obligara a pagar un tributo, éstos con serias objeciones en cuanto a la justicia, equidad y debida proporción del impuesto, principios que han sido el ideal a que aspira el Derecho Fiscal.

Para corregir las injusticias a que necesariamente conduce una política fiscal basada en estos impuestos, se venido pugnando por gravar, en lugar de un hecho determinado los rendimientos provenientes de las múltiples actividades del hombre y del capital, de una manera general y justa.

Así surgen los impuestos directos, como un verdadero acierto en la estructura del impuesto sobre la renta, basados en tarifas progresivas, su creación se debe al Primer Ministro Lloyd George (1916-1922), con las cuales se obligó a tributar con un por ciento mayor a quienes más utilidades obtuvieran.¹³⁸

Con la creación de las tarifas progresivas, el impuesto sobre la renta pasa a ocupar el lugar más destacado entre los impuestos directos y al mismo tiempo proporciona los ingresos más fuertes al Estado, el cual contrae la obligación de la distribución equitativa del ingreso nacional.

En la época de la Colonia, nuestro país sufrió una anarquía impositiva, existían diversos impuestos especiales sin ninguna estructura lógica, que se pagaban en dinero o en especie, sustentados en la idea sobre el rendimiento que debían proporcionar las Colonias consideradas patrimonio de la Corona Española.

¹³⁸ *Idem.*

A raíz del México Independiente siguieron aplicándose todas las leyes españolas en nuestro país. Don Matías Romero fue el que estructuró la primera Ley del Timbre¹³⁹ hacia el año de 1872, pero entro en vigor hasta el año de 1875; reglamentaba la situación fiscal de la compra venta de mercancía; fijaba una tasa menor e iba aumentando conforme aumentaba la suma a gravar, en cierto modo se trataba de un impuesto proporcional. A finales del siglo XIX y principios del XX, la Ley del Timbre y la Ley de Importación y Exportación fueron las principales leyes tributarias del país.¹⁴⁰

Fue en los albores del siglo XX, cuando se operó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, el cual representa el primer antecedente en la implantación del impuesto sobre la renta en México.

2.3.1. Ley del Centenario del 20 de julio de 1921

Esta ley estableció un impuesto federal, extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio. Se promulgó siendo Presidente Constitucional, el General Alvaro Obregón y Secretario de Hacienda, Adolfo de la Huerta, el 20 de julio de 1921.

Esta ley se estructuró en tres Títulos: I Disposiciones Generales; II Disposiciones Especiales a cada Cédula; III Procedimientos y Sanciones.

Su objeto fue gravar los ingresos o ganancias particulares que procedieran del comercio o de la industria; del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; del trabajo a sueldo o salario; de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos (artículo 1º).

¹³⁹ El impuesto del timbre nace en la Edad Media y originalmente se denominó impuesto del papel sellado, en virtud de que el gobierno del Rey proporcionaba el sello, previo pago del impuesto. En España apareció cuando era Rey Felipe IV en el año 1736, introduciéndose el uso del papel sellado. *Ibidem*, p. 75.

¹⁴⁰ *Idem*.

Se señaló como sujetos del pago a los mexicanos y a los extranjeros, que estuvieran domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio nacional (artículo 3°).

La base del impuesto fueron los ingresos o ganancias brutas percibidos en numerario, en especie, o en valores, sin hacer deducción alguna por amortizaciones, gastos y demás conceptos similares (artículo 5°) correspondientes al mes de agosto de 1921; y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes a este mes.

Cada cédula tenía su propia tarifa, dividida en tres o cuatro categorías, lo cual denota el comienzo de las tasas progresivas en México. Las tasas del impuesto variaban del 1% al 4% para profesionistas, comerciantes e industriales; del 1% al 3% para personas que percibieran sueldos, salarios, réditos, intereses, participación o dividendos.

El impuesto causado, se debió pagar en la primera quincena de septiembre de 1921, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la palabra “Centenario”, de ahí el nombre de la ley (artículo 7°).

El producto de este impuesto transitorio, se destinó a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos (artículo 6°).

Con motivo de que el impuesto se determinó sobre los ingresos o ganancias brutas, no se gravó a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad contributiva. Para lograr ese objetivo la base del impuesto debió ser la modificación del haber patrimonial; es decir, la utilidad que obtuvieran, ya que es la que permite evaluar dicha capacidad por ser la utilidad precisamente, la que incrementa el haber patrimonial de los sujetos.¹⁴¹

¹⁴¹ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Themis, México, 1995, p. 191.

El patrimonio, jurídicamente es un atributo de las personas; se integra por el conjunto de bienes y derechos que jurídicamente le pertenecen y por las obligaciones a su cargo. Entendido en estos términos el patrimonio como un concepto jurídico, aparecerá que el haber patrimonial se compone por la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones. De esta manera podemos decir que la capacidad económica se identifica con el haber patrimonial.¹⁴²

2.3.2. Ley del 21 de febrero de 1924

En 1924, siendo todavía Presidente de la República, el general Alvaro Obregón, su ministro de Hacienda, Ingeniero Alberto J. Pani, le propuso la creación de una ley semejante a la Del Centenario, sólo que con carácter permanente, la que se promulgó el 21 de febrero de 1924, denominándose “Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas”. Esta ley no fue de carácter transitorio, como la Del Centenario, y marcó el inicio del “sistema cédular” de gravamen que rigió en nuestro país por aproximadamente cuarenta años.

La presente ley, se estructuró en cuatro capítulos: I Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos; II Impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas; III Manifestaciones, recaudación y disposiciones diversas; y IV Sanciones.

El objeto del impuesto, era gravar las ganancias líquidas que se obtengan en la República o fuera de ella (artículo 8°).

Se señalaba como sujetos del impuesto, a las personas que percibieran regular o accidentalmente, sueldos, salarios, honorarios, emolumentos; las sociedades y empresas mexicanas, respecto de la totalidad de sus ganancias líquidas que obtuvieran en la

¹⁴² *Ibidem*, p. 405.

República o fuera de ella; las sociedades y empresas extranjeras legalmente establecidas en la República, respecto de sus ganancias líquidas que obtengan en ella.

La base gravable eran las ganancias líquidas o utilidad percibida efectivamente en dinero o en especie durante el año, de acuerdo al siguiente precepto:

“Artículo 10.- Las ganancias que grava esta Ley, son aquellas que se perciben efectivamente durante el año, bien sea en dinero, bien sea en especie, y el impuesto se aplica atendiendo, no al momento en que se causó la ganancia, sino a aquél en el cual se la percibió efectivamente.”

En contraste con la Ley Del Centenario, esta ley no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas; para la determinación de la base gravable se permitía disminuir de los ingresos, las deducciones señaladas en el artículo 8° del Reglamento para llegar a las ganancias líquidas (artículo 14), por ello, esta ley constituye el antecedente más remoto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que fue una ley permanente, permitió gravar solamente la utilidad obtenida, que es la que produce el incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes; propiamente, ese incremento es el signo de capacidad contributiva.

“Un defecto de fondo en que se incurrió en esta Ley –de enorme trascendencia jurídica- fue que las deducciones que podían efectuarse se establecían en el Reglamento, anomalía constitucional que se corrigió hasta 1954. La anomalía obedece a que se desatendía el principio constitucional de legalidad, por lo que resultaba que el Reglamento era irregular respecto de la norma superior que determinaba su creación.”¹⁴³

El impuesto se causaba conforme a la tarifa establecida en el artículo 17 de la propia ley, que aplicaba la tasa de un 2% a un 4% progresivamente.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 193.

Las sociedades y empresas tenían que efectuar un pago provisional o manifestación estimativa en el mes de julio de cada año, de las utilidades obtenidas en el primer semestre a cuenta del impuesto anual, y en el mes de enero siguiente, la manifestación definitiva, comprendiendo las ganancias efectivas habidas en el año (artículo 4°).

Al presentar las manifestaciones, el causante debía adherir las matrices de las estampillas que correspondieran al impuesto a pagar, en el original, y los talones en el duplicado.

Se señalaba como Oficinas Receptoras del impuesto, a la Secretaría de Hacienda, a las Oficinas del Timbre y a las Oficinas Recaudadoras Federales designadas por la propia Secretaría (artículo 26 del Reglamento).

Desde entonces se creó la obligación de retener y enterar el impuesto a los asalariados.

Quedó establecido el término de prescripción para el cobro de impuestos y multas por parte del Estado, en un lapso de cinco años.

El Reglamento de esta ley, también fue promulgado el 21 de febrero de 1924, el cual comprendía también cuatro capítulos: I Causantes; II Manifestaciones y forma de pago; III Juntas calificadoras y revisora; y IV Calificación de los manifestantes.

Por la importancia que reviste en el desarrollo de nuestro trabajo, el tema de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en virtud de encontrarse íntimamente relacionada con la base gravable del impuesto sobre la renta, para efectos de su determinación, estaremos subrayando las disposiciones que a este respecto haga la Ley del Impuesto sobre la Renta o el Reglamento.

El inciso c), fracción IV del artículo 5° del Reglamento, señala una serie de requisitos que deben cumplir las manifestaciones al momento de su presentación, entre ellas, acompañar el proyecto de división y participación de utilidades, con ello se refiere a la lista en donde se relacionan a todos los trabajadores con sus datos generales; información sobre la utilidad de la empresa, como punto de partida; forma de cálculo de la participación de utilidades y el importe a pagar a cada trabajador.

“Artículo 5°.- Las manifestaciones a que se refiere el artículo anterior, se sujetarán a las siguientes reglas:

IV. Con ellas se presentarán los documentos siguientes:

c) Copia autorizada por el causante o su representante legítimo del último balance, inventario y proyecto de división y participación de utilidades. Cuando por disposición legal no deban llevarse libros de contabilidad, se presentará un inventario valorizado de todo lo que constituye el capital y un estado de las utilidades.”

En este año de 1924, se encontraba vigente el texto primigenio del derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa donde laboran, consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, en el artículo 123, fracción VI que establece “...*En toda empresa agrícola, comercial, fabril o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades que será regulada como indica la fracción IX.*” A su vez dicha fracción señala: “*La fijación del tipo de salario mínimo, y de la participación en las utilidades a que se refiere la fracción VI, se hará por Comisiones Especiales que se formarán en cada municipio, subordinadas a la Junta Central de Conciliación y Arbitraje que se establecerá en cada Estado...*”

2.4. Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925

Esta Ley fue promulgada el 18 de marzo de 1925, siendo Presidente de la República, el General Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público, el Ingeniero Alberto J. Pani.

Con la experiencia obtenida durante el importante año de la implantación de este impuesto, al año siguiente se aprobó esta ley que por primera vez se llamó “Ley del Impuesto sobre la Renta”, llamada a regir dieciséis años, de 1925 a 1941, la cual sufrió en este período reformas y adiciones explicables por la necesidad de incluir en el impuesto las nuevas manifestaciones del fenómeno económico en constante expansión, fue la que arraigó en forma definitiva este impuesto y logró la definición de un conjunto de normas, aún presentes en la legislación actual.

En su artículo primero transitorio de la ley, se indica el inicio de vigencia a partir del 1° de abril de 1925; en el segundo se señala: *“Se deroga la Ley de 21 de febrero de 1924, los decretos que la reformaron y adicionaron, su Reglamento y todas las disposiciones que se opongan a la ejecución de la presente Ley.”*

Su estructura comprende diez capítulos, agrupando a los causantes para efectos del gravamen en “Cédulas”: I Disposiciones generales; II Comercio; III Industria; IV Agricultura; V Imposición de Capitales; VI Explotación del Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado; VII Sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias; VIII Profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas; IX Declaraciones, recaudaciones y disposiciones diversas; X Sanciones.

El objeto del impuesto es gravar las ganancias o ingresos, cualquiera que sea la procedencia de ellos.

Como sujetos del impuesto se señala a los mexicanos y extranjeros; sociedades civiles; mercantiles; asociaciones; fundaciones y en general a las corporaciones.

Por ingreso se entenderá, para los efectos de esta ley, toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de esta ley, modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe (artículo 2°).

Así se le dio consideración al ingreso en crédito; sin embargo se establecía que sólo procedía cuando no existiera obligación de restituir su importe, requisito que más tarde desapareció.

La base gravable para los causantes de las cédulas de comercio, industria y agricultura, para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, consistía:

“Artículo 7º.- El impuesto se calculará sobre la diferencia que resulte entre los ingresos que perciba el causante y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizadas por el Reglamento.”

A dicha base se le aplicaba la tarifa contenida en el artículo 8º de la propia ley, que aplicaba del 2% al 8% de manera progresiva.

Los causantes de las cédulas comercio, industria y agricultura estaban obligados a presentar declaración anual en el período de julio a septiembre, en el caso de haber practicado su balance general anual en el primer semestre del año; en el período de enero a marzo, si practicaron balance general anual en el segundo semestre del año (artículo 1º del Reglamento).

Lo anterior, en virtud de que los ejercicios fiscales eran irregulares, podían abarcar meses de uno y otro año natural, por lo que también se les llamaban ejercicios montados.

Además de la obligación fiscal de presentar declaración anual definitiva, se tenía la obligación de efectuar una declaración provisional en el mes de enero, si la definitiva había sido presentada de julio a septiembre; o en el mes de julio, si había sido presentada de enero a marzo (artículo 5º del Reglamento).

Para el cálculo del pago provisional del impuesto, se tomaba como base el coeficiente de utilidad de la declaración definitiva, multiplicado por los ingresos totales

del semestre correspondiente; dicho coeficiente se obtenía dividiendo la utilidad gravada entre los ingresos totales expresados en la declaración definitiva (artículo 6° del Reglamento).

El entero del impuesto se efectuaba cancelando timbres en la declaración, o en efectivo, giros o cheques certificados a nombre de la Tesorería de la Federación (artículo 11 del Reglamento).

La acción del Fisco, para el pago de los impuestos y sanciones establecidos en la ley, y la de los contribuyentes para la restitución de los mismos, prescribía en cinco años (artículo 48).

El 22 de abril de 1925 se promulgó su Reglamento, que se dividió en diez Capítulos que se referían a declaraciones y plazos; libros, costos e inventarios; oficinas receptoras, Juntas Calificadoras y Revisoras, y un Capítulo especial para cada cédula de la ley.

Dato interesante es, que a partir de 1925 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con el artículo 83, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, empezó a auxiliarse de los contadores para calificar las declaraciones de los contribuyentes mediante lo que la ley llamaba “certificación de inventarios o balances”. Los causantes que emplearan estos servicios se beneficiarían, obteniendo una calificación más rápida de sus declaraciones por las autoridades fiscales. Esto representa el antecedente más remoto de los actuales dictámenes de estados financieros de los contribuyentes por contadores públicos.

Las declaraciones se sujetaban a calificación por la Junta Central Calificadora, la cual contaba con un plazo de un año para emitir sus dictámenes.

Cabe destacar lo que establece el segundo párrafo del artículo 28 de esta ley, toda vez que hace referencia a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, asimilándola a sueldos, para efectos de la retención del impuesto.

“Artículo 28.- Están comprendidos en esta cédula, los causantes que, regular o accidentalmente, perciban sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias.

Se asimilarán a los sueldos, salarios y emolumentos, los sobresueldos, comisiones, premios, gratificaciones o cualquiera otra clase de ventajas concedidas a los interesados, en dinero, especie, acciones, bonos, partes de fundador o de interés; así como las indemnizaciones por ceses y las participaciones que se den a empleados y obreros, en cumplimiento del artículo 123 constitucional y de acuerdo con el contrato colectivo de trabajo.

Cualquiera otra participación que no sea la prevista en el párrafo anterior, no se considerará como sueldo, sino como ganancia.”

2.5. Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941

La vigencia por casi diecisiete años de la ley expedida en 1925, modificada por una serie de reformas, hizo urgente la aprobación de un nuevo texto que incluyera con criterio sistemático todas las normas referentes a la materia, lo que dio lugar a la promulgación de la Ley del Impuesto sobre la Renta el 31 de diciembre de 1941, siendo Presidente de la República, el General Manuel Avila Camacho y Secretario de Hacienda, el Licenciado Eduardo Suárez.

En su primer artículo transitorio se señala que entra en vigor la presente ley, a partir del 1º de enero de 1942 y el segundo, abroga la Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.

Esta ley volvió a agrupar en Cédulas a los diversos contribuyentes. Se estructuró en siete Capítulos: I Disposiciones Generales; II Cédula I; III Cédula II; IV Cédula III; V Cédula IV; VI Cédula V; VII Declaraciones, Recaudaciones y Disposiciones Diversas.

El objeto de la ley, es gravar las ganancias, rentas, participaciones, productos, provechos, y en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del causante (artículo 1°).

Se indica como sujetos pasivos, a los mexicanos y extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, respecto de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional (artículo 2°).

La base gravable se establece en el artículo 6°, que señala:

"Artículo 6°.- El impuesto se causará sobre la diferencia que resulte entre los ingresos que perciba el causante y las deducciones autorizadas por el Reglamento. Estas serán exclusivamente destinadas a los fines del negocio."

El impuesto se calculaba conforme a la tarifa contenida en el artículo 7°, que iba de un 3.3% a un 20% respecto de la base gravable.

El Reglamento de la ley, también se expidió el 31 de diciembre de 1941, abrogando al del 18 de febrero de 1935; quedó comprendido en siete capítulos: I Disposiciones Generales; II Cédula I; III Cédula II; IV Cédula III; V Cédula IV; VI Cédula V; VII Oficinas Receptoras y Junta Calificadora.

En términos generales siguió los mismos lineamientos del anterior, en cuanto a su división lógica y a la forma de presentar las materias de que trata, solo se hicieron algunas adiciones a los textos para concordar con las modificaciones que había sufrido la ley.

Los causantes comprendidos en la cédula I (comerciantes, industriales y agricultores), tenían obligación de presentar declaración definitiva dentro de los tres meses siguientes al período que abarcara operaciones de doce meses, o bien, al período

de fecha de iniciación de operaciones y la fecha que eligieran para practicar el balance general (artículo 15 del Reglamento).

Asimismo, estaban obligados a efectuar un pago provisional semestral del impuesto sobre la renta, dentro del séptimo mes siguiente a la fecha del balance que sirvió de base para su declaración definitiva (artículo 18); para ello se tomaba como base el producto que resultaba de multiplicar a los ingresos totales del semestre por el coeficiente de utilidad obtenido de la declaración definitiva (artículo 19).

El entero del impuesto correspondiente se realizaba en efectivo o por medio de cheques certificados, giros o vales postales, expedidos a favor de la Tesorería de la Federación. Solo se podía pagar en timbres, las retenciones de impuestos de forma mensual (artículo 9° del Reglamento).

Para los causantes de la cédula I, con ingresos menores a \$100,000.00, se implantó una cuota fija relacionada con sus ingresos y suprimiéndose la obligación de formular declaraciones. Para ello se anexó a la ley una tabla por actividades, con la expresión del gravamen correspondiente a cada una de ellas (artículo 9°).

Se estableció como requisito de deducibilidad, que el gasto estuviera registrado en la contabilidad y que todas las deducciones deberían corresponder al ejercicio que comprendiera la declaración (artículos 6° y 12 del Reglamento).

Este requisito relativo a que las deducciones debieran contabilizarse, constituyó una reforma importante y lógica, ya que la contabilidad es por naturaleza, un medio de información y control, además de que si la ley admite que se haga una deducción, es porque el contribuyente la ha considerado como tal en su propia contabilidad, como manifestación que prueba que modificó su haber patrimonial.¹⁴⁴

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 202.

En la parte final del segundo párrafo del artículo 23, del capítulo V relativo a la cédula IV de los causantes que perciben sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias, se establece que “...*Se asimilarán a los sueldos...las indemnizaciones por ceses y las participaciones que se den a empleados y obreros en cumplimiento de lo dispuesto en las fracciones VI, parte final y XXII del artículo 123 constitucional y de acuerdo con el contrato colectivo de trabajo.*”

La parte final de la fracción VI, se refiere al derecho de los trabajadores a la participación de utilidades; la fracción XXII a la indemnización de tres meses de salario, por causa de despido injustificado del trabajador.

2.6. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953

Esta Ley del Impuesto sobre la Renta, fue promulgada siendo Presidente de la República, Adolfo Ruiz Cortines y Secretario de Hacienda y Crédito Público, Antonio Carrillo Flores, el 30 de diciembre de 1953.

En esta ley, se perfeccionaron las normas que contuvieron las anteriores, sin llegar a una mayor transformación, su Exposición de Motivos señala: “Tradicionalmente la legislación mexicana del Impuesto sobre la Renta ha tenido dos características que conserva: la de ser cédular y mixta. Cédular, porque solamente quedan sujetos al tributo los ingresos percibidos por el causante, por alguno de los capítulos específicamente regulados; y mixta porque es, al mismo tiempo que un impuesto sobre las empresas, un gravamen personal para los individuos sujetos a ella, en cualquiera o varias de sus cédulas.”¹⁴⁵

Las disposiciones en esta ley, por primera vez se plasman en varios títulos, así como Capítulos; efectivamente contiene un reordenamiento y se encuentra mejor estructurada que las anteriores.

¹⁴⁵ *Legislación del Impuesto sobre la Renta, op. cit.*, Tomo II 1954-1964, p. 5.

También por primera vez se consignaron en la ley y no en el Reglamento, las deducciones que podían hacer los contribuyentes para la determinación de la utilidad gravable, la Exposición de Motivos al respecto señala: “Fue indispensable introducir una serie de reformas en el sistema de las deducciones autorizadas, que sirven para determinar la utilidad legal, base de la imposición, con la finalidad de ajustarla, en lo posible, a la utilidad efectivamente obtenida.”¹⁴⁶

Su artículo primero transitorio, previene: “*La presente Ley entrará en vigor el primero de enero de mil novecientos cincuenta y cuatro.*” Y en su artículo sexto transitorio se señala: “*Se derogan las Leyes y disposiciones fiscales en cuanto se opongan a lo que previene el presente Ordenamiento.*”

Clasifica a los ingresos en siete Cédulas: Comercio; Industria; Agricultura, Ganadería y Pesca; Remuneraciones del Trabajo Personal; Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas; Imposición de Capitales y Regalías y Enajenación de Concesiones (artículo 4°).

El objeto de la ley es gravar los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos (artículo 1°).

Para esta ley, se considera ingreso toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente (artículo 2°).

Como sujetos del impuesto, se señala a los mexicanos, extranjeros, sociedades civiles, mercantiles, asociaciones, fundaciones u otra agrupación domiciliados fuera o dentro del país, respecto a la fuente de ingresos en territorio nacional o en el extranjero (artículo 6°).

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 6.

Consigna en su artículo 26, del capítulo II, del Título II Cédula I.- Comercio, que la base del impuesto es la utilidad gravable, que es la diferencia que resulta entre el ingreso que percibe el contribuyente durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley.

“Artículo 26.- La base del impuesto en esta cédula será la utilidad gravable, que es la diferencia que resulta entre el ingreso que percibe el contribuyente durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley.”

Se establece que el impuesto sobre la renta se calcula, aplicando la tarifa contenida en el artículo 54, sobre la utilidad gravable del ejercicio, que va de un 3.80% al 33% sobre el excedente del límite inferior.

La declaración anual se presentaba, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se hubiere practicado el balance (artículo 54).

El mismo procedimiento se efectuaba para determinar la base del impuesto para cédula II Industria, el artículo 74 nos remite al artículo 26 para su cálculo y así aplicar la misma tarifa de la cédula de comercio:

“Artículo 74.- La base del impuesto se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de esta Ley.”

Para los contribuyentes de la cédula II, agricultura, ganadería y pesca, se establecía en su artículo 88 calcular la utilidad gravable de acuerdo también al artículo 26 ya señalado, pero aplicándose la tarifa del artículo 92, que iba de un 1.90% a un 16.50%. De acuerdo a esta tarifa, dichos contribuyentes tenían un trato preferencial, dada su actividad.

Se debían efectuar tres pagos provisionales, durante los quince primeros días de los meses quinto, noveno y duodécimo, de acuerdo a la estimación de la utilidad gravable anual proporcional (artículo 11).

El impuesto se pagaba en efectivo o por medio de cheques certificados, giros o vales postales expedidos a favor de la Tesorería de la Federación, y sólo se pagaba en timbres o en efectivo, cuando se trataba de retención de impuestos (artículo 8° del Reglamento).

El 30 de enero de 1954 se promulgó el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en su artículo 7° se señala que se abroga el Reglamento del 29 de diciembre de 1941. Su estructura fue modificada de acuerdo a los nuevos lineamientos establecidos en la presente ley.

La fracción V del artículo 95, del Capítulo I Del Sujeto y de la Fuente, del Título V, Cédula IV.- De la Remuneración del Trabajo Personal, se refiere a la participación sobre utilidades concedidas a empleados, obreros y trabajadores, como un ingreso para efecto de gravarla con el impuesto correspondiente, señalando al contrato de trabajo, responsable de estipular los lineamientos para hacer valer este derecho, en coordinación con las comisiones especiales, en cumplimiento de lo dispuesto en la fracción VI del artículo 123 Constitucional.

La parte final de dicha fracción VI dispone que: *“En toda empresa agrícola, comercial, fabril o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades que será regulada como indica la fracción IX”*

A este respecto la fracción IX señala: *“...la participación en las utilidades a que se refiere la fracción VI, se hará por comisiones especiales que se formarán en cada municipio, subordinadas a la Junta Central de Conciliación que se establecerá en cada Estado.”*

También cabe señalar, que el Reglamento de esta ley en su artículo 121, establece que los retenedores del impuesto de la Cédula IV.- De la Remuneración del Trabajo Personal, que otorguen participación de utilidades o repartan rendimientos a

miembros de sociedades cooperativas, presentarán una relación complementaria, junto con la relación anual de sueldos o rendimientos, conteniendo los datos específicos de la acumulación.

En la declaración anual del impuesto sobre la renta, se presentaban diversos anexos, entre ellos, la relación de pagos por diferentes conceptos efectuados a los trabajadores con la retención correspondiente, incluyendo la participación de utilidades.

2.7. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964

La presente ley fue promulgada cuando era Presidente de la República, Gustavo Díaz Ordaz y Secretario de Hacienda y Crédito Público, Antonio Ortiz Mena, el 30 de diciembre de 1964, la cual estuvo en vigor dieciséis años de 1965 a 1980, abandonando el sistema cédular.

La Exposición de Motivos señala: “La presente iniciativa que se somete a la Representación Nacional para una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, transforma sustancialmente el sistema, abandonando la clasificación de los ingresos por cédulas, tanto en lo que se refiere a las empresas como a las personas físicas. El proyecto contiene cuatro títulos, a saber: el primero con las disposiciones preliminares, o sea, las reglas generales aplicables a todos los causantes... El Título II incluye los preceptos especiales relativos al impuesto al ingreso global de las empresas; el Título III comprende las normas sobre el impuesto a los ingresos de las personas físicas; y por último, en el Título IV se establece la forma en que causan el impuesto las asociaciones, sociedades civiles y fondos de reserva para jubilaciones del personal.”¹⁴⁷

Su artículo segundo transitorio señala que se deroga la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953, sus adiciones y reformas.

¹⁴⁷ *Legislación del Impuesto sobre la Renta, op. cit.*, Tomo III 1965-1977, p. 4.

En cuanto al impuesto al ingreso global de las empresas, se consideraba que el proyecto implantaba un régimen de carácter definitivo. Las empresas se clasificaron en “causantes mayores” y “causantes menores”, de acuerdo a los ingresos anuales mayores o menores a \$150,000.00.

Son objeto del impuesto a que se refiere el Título II Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca (artículo 16).

Como sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas: las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de donde procedan; los extranjeros establecidos en el país o que residan en el extranjero, respecto de sus ingresos procedentes de fuentes de riqueza en territorio nacional (artículo 3°).

La base del impuesto de los causantes mayores, será el ingreso global de la empresa, que se determina conforme al siguiente precepto:

“Artículo 18. La base del impuesto de los causantes mayores será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley.”

Al proponerse el impuesto sobre el ingreso global, se ajustó la nueva tarifa contenida en el artículo 34, que inicia con la tasa del 5%, hasta alcanzar la marginal máxima de 42%. En cuanto a la agricultura, ganadería y pesca, éstas quedaron sujetas a la tarifa general, pero con el estímulo de una reducción del 40% sobre el impuesto causado.

La declaración anual del pago del impuesto sobre la renta, se presentaba dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal del causante; los ejercicios fiscales eran irregulares.

Se debían efectuar tres pagos provisionales del impuesto, a cuenta del impuesto anual dentro de los 15 primeros días de los meses quinto, noveno y duodécimo de su ejercicio fiscal, conforme al coeficiente de utilidad que resultara de la declaración del ejercicio inmediato anterior, dividiendo el ingreso global gravable entre el total de los ingresos brutos (artículo 35).

Cabe señalar que respecto a la forma de pago del impuesto, el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967, vigente a partir del 1º de abril del mismo año, prevé en su artículo 23 que el pago de los créditos fiscales deberá hacerse en efectivo: los giros postales, telegráficos o bancarios y los cheques certificados se admitirán como efectivo; las estampillas y marbetes solo se admitirán como medio de comprobar el pago de créditos fiscales, cuando las leyes así lo establezcan.

Se incluyó como una nueva deducción, la pérdida sufrida en un ejercicio, que podría amortizarse en los cinco siguientes.

Respecto a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el Título III, Capítulo I Del Impuesto sobre Productos del Trabajo, el artículo 48 establece, que los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneración del trabajo personal, dentro de los cuales quedan comprendidas las contraprestaciones, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, tales como viáticos, comisiones, premios, gratificaciones y la participación de los trabajadores en las utilidades, entre otros conceptos; son el objeto de este impuesto.

Para esta ley, continuó en vigor el Reglamento del 30 de enero de 1954, el cual se reformó hasta el 30 de septiembre de 1977, para adecuarse a los nuevos lineamientos de la ley de la materia, abarcando tres títulos: I Disposiciones Generales; II Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y el III Del Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.

2.8. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980

Siendo Presidente de la República, José López Portillo y Secretario de Hacienda y Crédito Público, David Ibarra Muñoz, se publicó la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980. En su artículo primero transitorio se señala su entrada en vigor a partir del 1° de enero de 1981.

En los antecedentes de reformas y adiciones a la ley, se señala: “Es de todos conocida la importancia del impuesto sobre la renta, no sólo como fuente vital de la recaudación tributaria, sino como instrumento promotor de la eficiencia económica y de la equidad... se propone dentro del mismo sistema del impuesto sobre la renta que regula la Ley en vigor, introducir variantes que pretenden lograr... un incentivo para la realización de determinadas actividades, en otras facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones que habían resultado confusas... dotar a las autoridades hacendarias de mecanismos y facultades que les permitan detectar y combatir con mayor eficacia la simulación y la evasión fiscal...”¹⁴⁸

Se propone la necesidad de reestructurar las disposiciones vigentes, para lograr una sistematización más acorde con los sistemas contables, adoptados por las empresas y el rápido desarrollo de las relaciones comerciales con el extranjero.

Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta, quedó estructurada en cinco Títulos: El I Disposiciones Generales; II De las Sociedades Mercantiles; III De las Personas Morales

¹⁴⁸ *Ibidem*, Tomo VI 1981-1982, p. 3:

con fines no lucrativos; IV De las Personas Físicas; y V De los Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

La presente ley, tiene por objeto gravar todos los ingresos que perciban las personas físicas y morales, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.

Como sujetos del impuesto, se señala a las personas físicas y morales residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan; los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por los ingresos atribuibles a éste; los residentes en el extranjero, respecto de los procedentes de fuentes de riqueza en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, éstos no sean atribuibles a dicho establecimiento (artículo 1°).

Se establece que la base gravable para sociedades mercantiles y organismos descentralizados¹⁴⁹ que realicen actividades empresariales,¹⁵⁰ será el resultado fiscal del ejercicio, que resulta de disminuir de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por este Título II.

“Artículo 10.- Las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, calcularán el impuesto sobre la renta aplicando la tarifa contenida en el artículo 13 de esta Ley al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, el cual se determinará disminuyendo, en su caso, de la utilidad fiscal en el ejercicio las pérdidas fiscales de otros ejercicios...”

¹⁴⁹ “Los organismos descentralizados, son instituciones creadas por disposición del Congreso de la Unión, o en su caso por el Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten. Su objeto puede ser la realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias; la prestación de un servicio público o social; la obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social. Se encuentran reguladas por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.” *Diccionario de Derecho, op. cit.*, p. 391.

¹⁵⁰ Para los efectos de esta Ley, se entenderá por actividades empresariales las siguientes: Las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca. Artículo 5° de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El contribuyente deberá pagar el impuesto correspondiente al ejercicio de que se trate, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio fiscal.

La utilidad fiscal del ejercicio se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por este Título... La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de aquellos sea inferior al de éstas.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo."

A partir de esta ley, se introduce el concepto resultado fiscal, que puede estar comprendido por la utilidad fiscal (cuando los ingresos acumulables son mayores a las deducciones autorizadas); o la pérdida fiscal (cuando los ingresos acumulables son menores a las deducciones autorizadas).

El impuesto sobre la renta se calculará aplicando la tarifa contenida en el artículo 13 de esta ley, que comprende del 5% al 42% para aplicarse al excedente del límite inferior.

Se señala, la posibilidad de disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio, las pérdidas de otros ejercicios.

El contribuyente deberá pagar el impuesto correspondiente al ejercicio de que se trate, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio fiscal.

Se continua con el esquema de efectuar tres pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 15 de los meses quinto, noveno y duodécimo del ejercicio (artículo 12).

El Código Fiscal de la Federación, prevé en su artículo 23 que el pago de los créditos fiscales deberá hacerse en efectivo; los giros postales, telegráficos o bancarios y los cheques certificados se admitirán como efectivo; las estampillas y marbetes solo se admitirán como medio de comprobar el pago de créditos fiscales, cuando las leyes así lo establezcan. A estas formas de pago se adicionó por reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1975; que también se admitirán como medio de pago, los cheques de cuentas personales de los causantes, en el caso de fondos insuficientes, el causante se hará acreedor a pagar una indemnización del 20% sobre el monto del cheque librado.

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se publicó el 29 de febrero de 1984, para adecuarse a los nuevos lineamientos de la ley.

Respecto a la participación de utilidades de los trabajadores, por su importancia debemos subrayar que el último párrafo del artículo 10 de esta ley, dispone: *“Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo”*.

Por reformas al artículo 123 Constitucional, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1962, el derecho de los trabajadores a la participación de utilidades de las empresas, quedó consignado en su fracción IX y en su inciso e), se establece que: *“Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”*

Así en acatamiento y armonía con el mandato constitucional, la Ley del Impuesto sobre la Renta es determinante al disponer en el último párrafo del artículo 10, que se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del

artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo.

Lo entendemos así, porque la renta gravable es la renta, rendimiento, utilidad o ganancia susceptible de gravarse por el impuesto sobre la renta, signo de capacidad contributiva, resultado de la concurrencia de los factores esenciales de la producción, capital y fuerza de trabajo, y sobre la cual los trabajadores tienen derecho a participar en una proporción.

2.8.1. Reformas substanciales del 31 de diciembre de 1986

Al iniciar su encargo como Presidente de la República, Miguel De la Madrid Hurtado en el año de 1986, México se encontraba en una grave crisis económica a raíz de la estrepitosa caída de los precios del petróleo, esto también aunado al contexto de los terremotos ocurridos en 1985

De tal manera se vio obligado a renegociar su deuda externa, comprometiéndose a adoptar un programa que se orientaría al crecimiento de la economía y a fortalecer las finanzas públicas del Estado, objetivos que alcanzaría disminuyendo el déficit del sector público; incrementar los ingresos tributarios mediante ajustes a la base gravable de las empresas y el combate a la evasión fiscal; así como ajustar los precios y tarifas del sector público para obtener ingresos adicionales.

Para alcanzar el objetivo de incrementar los ingresos tributarios, a partir del 1º de enero de 1987, entró en vigor una reforma que fortalecería la recaudación, que se encontraba deteriorada a causa de la reducción de la base gravable de las empresas.

En esta reforma substancial, el legislador incorpora una serie de disposiciones que tienen por objeto reconocer la existencia de la inflación como fenómeno económico e introducirlo jurídicamente en la misma, reforma a la que se le denominó “Ampliación

de la Base o Base Nueva”, que consiste en que los efectos inflacionarios impacten precisamente en la base gravable sujeta al pago del impuesto sobre la renta.

A la estructura de la ley se le adicionaron tres títulos: VI De los Estímulos Fiscales; VII Del Sistema Tradicional de Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales; y VIII Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales.

El período de transición de las nuevas disposiciones, comprendería cuatro años, para introducir de manera paulatina el nuevo sistema de tributación en el Título II De las Sociedades Mercantiles, al incorporar por primera vez en la ley, la aplicación de una tasa sobre la base gravable para el cálculo del impuesto, dejando atrás la aplicación de una tarifa. La tasa referida consistía en un 35% , que establecía el artículo 10 de la ley.

“Artículo 10.- Las sociedades mercantiles deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I.- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

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

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

Para darle continuidad al sistema anterior, se adicionó el Título VII Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales, en donde el artículo 10-Bis, establece la aplicación de una tarifa sobre la base gravable, para el cálculo del impuesto, la contenida en el artículo 13-Bis; pero dada la complejidad del

manejo simultáneo de dos bases gravables, solo estuvo vigente en los años de 1987, 1988.

La reubicación y ajustes a la ley, condujo a la coexistencia de estos dos sistemas de tributación para las sociedades mercantiles y organismos descentralizados que realizaran actividades empresariales, aplicables en el período de transición y regulado a través del Título VIII Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales, afectando la base impositiva.

El artículo 801 del Título VIII Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales, dispone que las sociedades mercantiles aplicarán por separado las disposiciones de los dos sistemas (Título II y VII) y que el impuesto conjunto del ejercicio, será la cantidad que resulte de sumar los montos de impuesto determinados de conformidad con cada Título, en una proporción que durante el primer año será mayor en el sistema tradicional, para ir descendiendo en éste, a medida que aumentara el sistema nuevo, hasta que el 1º de enero de 1991 quedara el impuesto a la tasa general única del 35%, al desaparecer el régimen de transición.

Lo anterior se traduce, en que el impuesto determinado de conformidad con el artículo 10, a la tasa del 35%, la proporción a pagar sería en un 20% y el impuesto determinado de acuerdo con el artículo 10-Bis, aplicando la tarifa del artículo 13-Bis, la proporción a pagar sería en un 80%, y así sucesivamente en los ejercicios fiscales de transición.

Conforme a lo anterior, el artículo 10 establece que las sociedades mercantiles deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando a la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio la tasa del 35%, que resulta de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

A dicha utilidad se le podían disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar; el impuesto del ejercicio se pagaba mediante declaración que se presentaba ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que terminara el ejercicio fiscal; los contribuyentes estaban obligados a efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 7 del mes siguiente al que correspondiera el pago (artículo 12).

El artículo 10-Bis establece, que los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades mercantiles deberán calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda, aplicando a la utilidad fiscal ajustada obtenida en el ejercicio, la tarifa contenida en el artículo 13-Bis de esta ley.

Para su determinación, primero se obtenía la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables, las deducciones autorizadas por este Título, a la cual se le aplicaban ciertos ajustes, relacionados con los ingresos por dividendos o utilidades distribuidas y las deducciones de inversiones actualizadas, para llegar a la utilidad fiscal ajustada, a ésta se le podían disminuir, en su caso, las pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios.

Se establece en el último párrafo del artículo 10-Bis que: *“Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción LX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo.”*

A este respecto, nosotros consideramos que si la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableció la coexistencia de dos bases gravables para efectos del impuesto sobre la renta, en la proporción señalada; los dos preceptos relativos (artículo 10 y artículo 10-Bis), también debían, en esa proporción disponer su utilización para efectos de la

participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y no considerar solo una base gravable, la contenida en el artículo 10-Bis.

A partir de la ley vigente para 1987, se establecieron en el Código Fiscal de la Federación las reglas para los ejercicios fiscales, en su artículo 11 se señalaba que el ejercicio fiscal de las personas morales que no tengan ejercicio social y el de las personas físicas, coincidirá con el año de calendario; el ejercicio regular abarcará siempre doce meses y el irregular un período menor; los ejercicios terminarán el día último del mes de calendario que el contribuyente elija.

Hasta la ley vigente al 31 de diciembre de 1986, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta disponía las reglas para los ejercicios fiscales; por lo tanto en el período de transición de la ley, dicho artículo quedó derogado.

Siguió vigente el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de febrero de 1984, vigente a partir del 1° de marzo del mismo año, y el cual abroga al del 30 de septiembre de 1977.

2.8.2. Reformas del 31 de diciembre de 1988

Al quedar derogado el régimen de transición en la ley vigente para el año de 1989, obviamente prevaleció la nueva base gravable para el cálculo del impuesto sobre la renta en los mismos términos, la que dispone el artículo 10, aplicando la tasa del 35%.

A este respecto, la fracción V, del artículo octavo transitorio de la ley, dispone que durante los años de 1989 y 1990, se aplicarán las tasas del 37% y del 36%, respectivamente, en lugar de la tasa del 35% que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se amplió la fecha límite para efectuar los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

Por lo que se refiere a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en esta reforma nace a la vida jurídica el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (que hasta 1986 se refería a los ejercicios irregulares, el cual fue derogado en el período de transición, en 1987 y 1988), para establecer un procedimiento de determinación de una renta gravable, base exclusiva para calcular dicha participación, haciendo a un lado la base gravable que refleja la utilidad fiscal, y que es la que utiliza la ley para el cálculo del impuesto sobre la renta como lo dispone en su artículo 10.

A este respecto, nosotros consideramos que si el régimen de transición estableció dos bases impositivas para el pago del impuesto sobre la renta, vigente en los años de 1987, 1988, al quedar derogado dicho régimen prevaleciendo la base gravable nueva, la que dispone el artículo 10 y a la cual se le aplica una tasa impositiva, el legislador, en lugar de disponer de otra base gravable (renta gravable), exclusiva para efectos del pago de participación de utilidades de los trabajadores, debió de haber reincorporado en el último párrafo del artículo 10 de esta ley, es decir, regresar a su origen (antes de la reforma substancial), lo dispuesto por el inciso e), fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en virtud de que la base gravable del impuesto, es la que refleja precisamente la utilidad de la empresa y sobre ésta tienen derecho los trabajadores de recibir una participación.

2.9. Ley del Impuesto sobre la Renta del 1° de enero de 2002

La nueva estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta entró en vigor a partir del día 1° de enero de 2002, misma fecha que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, abrogando la ley del 30 de diciembre de 1980 (artículo segundo transitorio).

Su reestructuración consistió en un reordenamiento, adición y modificación de preceptos, de ahí que la mayoría cambió de número conservando su texto.

En la exposición general de la propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva, que el Ejecutivo Federal, Licenciado Vicente Fox Quesada envió al Congreso de la Unión el 3 de abril de 2001, señalaba como propósitos: Combatir a fondo la pobreza y la marginación; apoyar a la micro, pequeña y mediana empresa y alcanzar una verdadera simplificación fiscal.

Asimismo expresaba, que uno de los principales retos de esta Administración, es mejorar la actitud de las personas a cumplir con sus obligaciones fiscales. La nueva cultura del cumplimiento fiscal, debe basarse en el compromiso de asegurar que cada peso que aporten los ciudadanos por concepto de pago de contribuciones, se vincule estrechamente con el ejercicio transparente y honesto del gasto público, bajo un estricto sistema de rendición de cuentas, mediante el cual se declare a la sociedad los gastos e inversiones realizadas.

Y que desde esta perspectiva, las contribuciones más que una carga para el contribuyente, sean un compromiso que el gobierno contrae para ofrecer servicios en la cantidad y calidad que demandan los mexicanos.

Así, la nueva estructura de la ley, contempla siete Títulos: I Disposiciones Generales; II De las Personas Morales; III Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos; IV De las Personas Físicas; V De los Residentes en el Extranjero con ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional; VI De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales y VII De los Estímulos Fiscales, la cual comprende 221 artículos y cuatro transitorios.

El objeto del impuesto, tiene como fin gravar todos los ingresos sea cual fuere la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan (artículo 1°).

Como sujetos del impuesto se señala, a las personas físicas y morales residentes en México; a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, con ingresos atribuibles a éste; residentes en el extranjero con ingresos provenientes de territorio nacional cuando no tengan establecimiento permanente en el país, o teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

La ley define que la persona moral comprenderá: a las sociedades mercantiles; a los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales de manera preponderante; instituciones de crédito; sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación, cuando a través de ellas se realicen actividades empresariales (artículo 8°).

El artículo 10 de la ley, establece el procedimiento de determinación de la base gravable, para efectos de aplicar la tasa del impuesto.

“Artículo 10.- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%..”

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I.- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

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

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

Respecto a la tasa aplicable, el artículo segundo transitorio dispone en la fracción LXXXII que durante el ejercicio fiscal de 2002 se aplicará la tasa del 35%; para 2003 la tasa del 34%; para 2004 la tasa del 33% y para el 2005 la tasa del 32%.

El legislador no introdujo súbitamente la disminución de la tasa, aunque esto hubiese significado un incentivo para el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Se establece la obligación de pagar el impuesto del ejercicio, mediante la presentación de la declaración anual, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal (artículo 10).

El Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 11, que cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario y serán regulares. Cuando se inicien actividades posteriores al 1° de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago (artículo 14).

Respecto a los medios de pago de las contribuciones y sus accesorios, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20, séptimo párrafo, señala que se causarán y pagarán en moneda nacional y que los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias electrónicas a favor de la Tesorería de la Federación.

En cuanto a su Reglamento del 29 de febrero de 1984, continuará aplicándose en lo que no se oponga a la presente ley y hasta en tanto se expida uno nuevo, de acuerdo con lo que dispone el artículo segundo transitorio, fracción II de la propia ley.

El procedimiento de determinación de la renta gravable, base exclusiva para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, que se estipulaba en el artículo 14 hasta la ley vigente para el año 2001, éste procedimiento, con la reestructuración de la ley, quedó comprendido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2002.

Cabe precisar que el señalado artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estuvo vigente durante trece años, en el período comprendido de 1989 a 2001.

2.9.1. Reformas vigentes a partir del 1° de enero de 2005

La Ley del Impuesto sobre la Renta reformada, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2004, comprende 226 artículos y varios transitorios. Entre las reformas más sobresalientes, se encuentra la reducción de la tasa del impuesto aplicable a personas morales, para llevarla a una tasa del 28%, lo cual pretende atraer la inversión extranjera; crear un círculo de ahorro e inversión; generar más empleos y mejor remunerados y reducir los precios de las mercancías exportadas.

Se establece la desgravación paulatina de la tasa, por lo que a partir del ejercicio fiscal de 2005, la tasa aplicable será del 30%; para el 2006 del 29%, quedando para el 2007 la tasa del 28% (artículo segundo transitorio, fracciones I y II, inciso a).

Con el fin de fortalecer la disminución de la tasa impositiva, y hacer más atractivo el sistema impositivo mexicano para las empresas, se adiciona a la primera fracción del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, un párrafo que señala: *“Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”*

De manera simultánea, se adiciona al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece una renta gravable para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, un último párrafo para establecer que *“Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.”*

A este respecto, cabe hacer la aclaración que de acuerdo a la naturaleza y esencia jurídica de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, su pago no tiene el carácter de remuneración, como los salarios (que se consideran como un gasto), por lo tanto, su pago no debe afectar el resultado o la base para su cálculo, toda vez que su importe debe tomarse precisamente de las utilidades de las empresas

En cuanto a la forma de pago del impuesto, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, se modifica el séptimo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, para establecer que se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación. En el caso de personas físicas que realicen actividades empresariales con ingresos inferiores a \$1'750.000.00 y las que obtengan ingresos inferiores a \$300,000.00 que no sean por estas actividades, también podrán efectuar el pago con cheques personales del mismo banco.

Se señala que se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

El Derecho Fiscal como conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco, por sus constantes cambios y

adecuaciones al ámbito económico y social, ha tenido un gran desarrollo evolutivo, constituyéndose en un derecho dinámico; dinamismo que lo han llevado a que algunas de sus disposiciones den margen a la duda, o no guarden la debida armonía dentro de su estructura con nuestra Ley Fundamental.

En este proceso evolutivo, se han reubicado en el Código Fiscal de la Federación algunas normas que se contenían en el Reglamento y la Ley del Impuesto sobre la Renta; precisamente por considerar conveniente que exista un conjunto de reglas uniformes aplicables en las relaciones entre la administración fiscal y los particulares, para que en cada ordenamiento no se haga necesario prever todas las disposiciones reguladoras.

Al haber recorrido las múltiples disposiciones relacionadas con la base gravable de las empresas, en la evolución de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hemos podido comprobar que en este proceso evolutivo, la ley ha utilizado conceptos equivalentes a la utilidad o renta de la empresa; en las dos primeras leyes del 18 de marzo de 1925 y 31 de diciembre de 1941, solo se alude a la diferencia que resulta entre los ingresos que percibe el causante y los gastos autorizados, artículos 7º y 6º respectivamente (no se le dio nombre a esa diferencia que es la utilidad).

En la ley del 30 de diciembre de 1953, por primera vez se le asigna un nombre a la base o renta gravable, para referirse a la diferencia que resulta entre los ingresos que percibe el contribuyente durante un ejercicio y las deducciones autorizadas, al utilizar el concepto de utilidad gravable, en términos del artículo 26; en la ley del 30 de diciembre de 1964, se utiliza el concepto ingreso global de la empresa para referirse al mismo procedimiento, de conformidad con el artículo 18; y en la ley del 30 de diciembre de 1980, se utiliza el concepto utilidad fiscal (concepto aun vigente en la actualidad), en términos del artículo 10 bajo el mismo procedimiento.

CAPITULO TERCERO

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

3.1. La participación de utilidades en el Derecho Comparado

En el ámbito internacional, la mayoría de los países han implementado de manera voluntaria planes o sistemas sobre participación de los trabajadores en las utilidades o beneficios de las empresas; a continuación abordaremos sobre este tema a los primeros países que tuvieron la idea o iniciativa de implementar estos planes.

3.1.1. Estados Unidos de Norteamérica

A este país, se le considera ser el precursor del sistema del reparto de utilidades, como plan experimental para armonizar los intereses de los sectores de la producción.

“Se atribuye a Albert Gallatin, Secretario del Tesoro en el año 1794, haber sido el primero que implantó el reparto de utilidades en su fábrica de vidrio de New Geneve, Pensylvania.”¹⁵¹ A partir de entonces, varias empresas empiezan a diseñar planes de participación de utilidades, entre las que se encuentran la Eastman Kodak Company y Sears Roebuck.

Diversos fueron los sistemas de reparto de utilidades que se establecieron, llamados: a) Dividendos al contado, que consistía en añadir una cantidad al salario normal periódicamente; b) Dividendos de trabajo, este pago se efectuaba de contado o diferido en base a los dividendos de los accionistas; c) Por propiedad de acciones, en donde el pago se realizaba con acciones de la empresa; d) Por fideicomiso, en este sistema se constituía un fondo como patrimonio al fiduciario.

¹⁵¹ Alvarez Friscione, Alfonso, *op. cit.*, p. 51.

Las empresas adoptaban el sistema o plan de participación de utilidades, de acuerdo a su estructura financiera.

Los sindicatos en este país han evolucionado para lograr una mayor remuneración en la mano de obra.

La Confederación Patronal de la República Mexicana, ha opinado que “los sindicatos estadounidenses aceptan la participación de utilidades. El sindicato tradicional se basaba en la lucha de clases; el nuevo, en cambio, se interesa por la productividad, de la que se derivan grandes beneficios.”¹⁵²

En los Estados Unidos, no hay una normatividad específica respecto a la participación de utilidades, son las empresas las que han impulsado y adoptado planes con el objeto de dar flexibilidad a las remuneraciones, buscando mejorar la eficiencia de los trabajadores.

La mayoría de los trabajadores, continúan recibiendo salarios con base en el tiempo de trabajo, con ajustes discrecionales sustentados en evaluaciones de mérito por parte de los supervisores; los patrones se inclinan a confiar en acuerdos de flexibilidad cuantitativa, tales como despidos y la contratación de nuevos trabajadores, cambios en las horas semanales y el uso de trabajadores contingentes, mucho más que en pagos flexibles.

3.1.2. Inglaterra

En el año de 1829 se implantó por primera vez la participación de las utilidades, merced al plan de Lord Wallscourt en sus granjas de Galway, Irlanda.¹⁵³

¹⁵² *Ibidem*, p. 52.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 53.

El Ministerio del Trabajo y Servicio Nacional del Reino Unido levantó una encuesta en el año de 1955, demostrando los resultados, que el hecho de adoptar el sistema de participación de las utilidades, se traducía en un incremento en la producción y mejor éxito en la marcha de las empresas.

Los esquemas de participación de utilidades, están sujetos a negociación entre los trabajadores y patrones en la forma, base y distribución de dichas utilidades, dando su aprobación el gobierno, para proceder en su caso al uso de exenciones fiscales establecidas.

Los empresarios se interesan en la adopción de esquemas de reparto de utilidades y accionariado, como un mecanismo que lleva a identificar a los trabajadores con la propia empresa, representando un mayor compromiso en la fuerza laboral, su participación directa y la satisfacción del trabajo, aunado al apoyo gubernamental.

La experiencia de este país sugiere una reducción en el desempleo y la inflación, haciendo que los salarios respondan más al desempeño económico de la empresa, los esquemas son responsables del mejoramiento en la rentabilidad y la productividad.

3.1.3. Francia

La primera iniciativa de otorgar a los trabajadores una participación en las utilidades de las empresas, se debe al industrial Edmé Jean Leclair, propietario de una fábrica de pinturas y cristalería que data del año 1842 y la cual fue imitada por otros industriales franceses.¹⁵⁴

La Ley Minera de Francia del 19 de septiembre de 1919, disponía que en las concesiones se fijaría un porcentaje de las utilidades que habría de repartirse entre los trabajadores, que debía efectuarse anualmente, su distribución se realizaba en proporción

¹⁵⁴ De La Cueva, Mario, *Derecho Mexicano del Trabajo*, Tomo I, 5ª ed., Porrúa, México, 1960, p. 678.

a su salario, pudiendo acordar los trabajadores por unanimidad que se destinase a la ejecución de alguna obra de interés común.

La Ley de 1945 reglamentó la vigilancia del reparto de utilidades en las empresas, mediante la creación de comités integrados por representantes de ésta y de sus sindicatos.

La Ley de 1959 señaló los porcentajes de participación de utilidades para favorecer la asociación de los trabajadores con las empresas, para lo cual concedía exenciones fiscales.

La Ley del 7 de noviembre de 1990 disponía que toda empresa que ocupara habitualmente por lo menos cincuenta trabajadores, cualquiera que fuera la naturaleza de su actividad y su forma jurídica, se encontraba sometida a las obligaciones instituidas para la participación de los asalariados.

El fundamento legal se encuentra en el Código de Trabajo Francés que establece que para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se constituye una Reserva Especial de Participación en función de la cual se realiza la distribución de las utilidades.¹⁵⁵

Las empresas en Francia han incorporado y desarrollado una amplia variedad de formas de participación financiera: reparto de utilidades voluntario en efectivo, diferido obligatorio, y la cooportunidad accionaria; diversidad que es el resultado de un largo proceso histórico y refleja la tradición del apoyo gubernamental a los esquemas de participación financiera.

Estos esquemas de participación financiera, han sido activamente promovidos por los empresarios franceses como un instrumento de recursos humanos, con la

¹⁵⁵ Álvarez Friscione, Alfonso, *op. cit.*, p. 1021.

intención de incrementar la motivación y la productividad e incentivar el trabajo en equipo, aunque se han inclinado más a favorecer el esquema de reparto de utilidades en efectivo, debido a que tiene un impacto directo en la economía del trabajador.

3.1.4. España

En el año de 1919, se tuvo la primera experiencia en cuanto a reparto de utilidades a los trabajadores en la Papelería Española de Bilbao, en esta época, el Grupo de la Democracia Cristiana publicó un programa en el cual incluía la participación, así que los trabajadores celebraron algunos congresos para solicitarla. En 1928 los Bancos Exterior de España e Hipotecario de España establecieron una proporción del 5% para los trabajadores y fijaron un 6% para los accionistas.¹⁵⁶

La Constitución de la República de 1931, disponía que la legislación social regularía la participación de los obreros en la dirección, administración y beneficios de las empresas.

Posteriormente, reconoce El Fuero de los Españoles aprobado en la Ley del 17 de julio de 1945, que la empresa es una comunidad de aportaciones de la técnica, la mano de obra y el capital, proclamando el derecho de estos aportantes a participar en sus beneficios.

Por falta de disposiciones de carácter general, diversos son los sistemas de participación utilizados en España, que se relacionan más con formas de retribución al salario, que como una verdadera participación de utilidades, pues en algunos casos ésta se otorga a pesar de que la empresa en el ejercicio fiscal haya obtenido pérdidas.

De las distintas formas de participación, una es por ejemplo la que asigna a los trabajadores un porcentaje de participación fija calculada sobre el monto de la

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 71.

facturación emitida por las empresas, ventas realizadas, certificación de obra y pólizas de seguro, en proporción al total de los beneficios y sueldo percibido.

3.1.5. Alemania

En este país, la participación de utilidades es adoptada de manera voluntaria, la empresa y los trabajadores convienen sobre el sistema más acorde a sus intereses.

Los planes más aceptados para la participación de utilidades son: a) De posesión de acciones; b) De coparticipación en la empresa y c) De dividendos de salario.

Respecto al plan de posesión de acciones, la empresa Farbenfabriken Bayer AG, en el año de 1933 propuso a sus empleados la adquisición de acciones con dinero correspondiente a la prima de fin de año, esta oferta fue aceptada por casi el 11% de la plantilla del personal autorizado para suscribir estas acciones.¹⁵⁷

La coparticipación en la empresa, consiste en establecer los vínculos entre los trabajadores y la empresa, de acuerdo a su rendimiento, responsabilidad y riesgo, de tal manera que su situación económica y social depende en la medida en que asuma dicha posición.

El plan establece una participación del 25% de las utilidades y de los cambios del patrimonio de la empresa, considerando como producto del negocio, la utilidad anual definida de acuerdo al balance fiscal.

El pago se realiza en forma anual en proporción al salario básico mensual promedio de cada trabajador, y de acuerdo al importe global de todos los coempresarios.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 65.

La empresa alemana Demag Duisburgo, introdujo en 1950 el plan de reparto de utilidades, sobre la base de los dividendos de salario, que consiste en que los trabajadores reciben sobre sus respectivos salarios promedios del ejercicio anterior, el mismo porcentaje que se paga a los accionistas como dividendo de sus capitales.

El impacto que generó este plan entre los trabajadores, fue extraordinariamente favorable, toda vez que se incrementó considerablemente su interés por el rendimiento de la empresa, tuvieron una mejor comprensión hacia los problemas generales de la empresa, fortaleciendo así su economía; convencidos de los resultados de este plan, los accionistas reconocían sin ningún problema los derechos de los trabajadores.

3.1.6. Argentina

En el año de 1948, la participación de utilidades se estableció en el artículo 7° del Decreto 8130, señalando la obligación de distribuir hasta un 30% de las utilidades que arrojasen las empresas en cada ejercicio fiscal.¹⁵⁸

En el artículo 14 bis de la Constitución Política Nacional de Argentina, se consigna el beneficio de la participación de los trabajadores en las ganancias de las empresas, sin embargo el ejercicio de este derecho no ha sido reglamentado a pesar de que se han elaborado varios proyectos para este fin y por falta de interés no han sido aprobados, quedando esta institución regida por convenciones voluntarias.

Los empresarios en Argentina, se han preocupado más por vincular al trabajador en el desarrollo y crecimiento de las empresas, implantando sistemas de premios e incentivos, de tal manera que el salario queda desplazado por estas remuneraciones.

Después de esta breve exposición, podemos concluir que la participación de utilidades como derecho de los trabajadores, ha tenido una acogida favorable entre los

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 59.

empresarios, que se ve reflejada en una diversidad de planes o sistemas adoptados sobre todo voluntariamente entre patrones y trabajadores, de acuerdo a la estructura financiera de las empresas.

En general, en estos países, a excepción de Francia, no hay una normatividad extensa o específica que regule la participación de utilidades, en virtud de que estos sistemas se ven fortalecidos con exenciones, compensaciones o estímulos de carácter fiscal, apoyo que otorga el gobierno para incentivar a las empresas en la adopción voluntaria de estos planes, generando consecuentemente grandes beneficios y permitiendo la flexibilidad en las remuneraciones y elevando la productividad.

3.2. Su consagración en la fracción IX, Apartado A, del artículo 123 Constitucional

3.2.1. Antecedentes

A continuación trataremos brevemente, sobre los antecedentes a la elevación de rango constitucional, el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas donde laboran; primero en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 y posteriormente con la reforma constitucional de 1962, toda vez que consideramos importante para nuestro estudio conocer en que momento y bajo que circunstancias se dio y como fue evolucionado esta institución, que tiene en principio una base social fundamentada en el anhelo de justicia de los trabajadores, en la pretensión de una distribución equitativa de las utilidades obtenidas por la empresa, como resultado de la concurrencia de su fuerza de trabajo y del capital.

En México, antes que en Estados Unidos de Norteamérica, que es el primer país a nivel internacional en implementar un sistema de reparto de utilidades en 1794, se estableció con la Ordenanza de Minería de 1776 un sistema de participación, conocido con el nombre de “partido”, que concedía a los obreros el 50% del metal extraído de las

minas una vez descontado el que se señalaba como “tarea”.¹⁵⁹ El trabajador minero no se contentaba con ganar un simple jornal o salario, exigía “partir” con el dueño el mineral por él extraído de la tierra. El “partido” era algo parecido a la participación de utilidades, era más bien, una participación de los frutos de la mina.

Posteriormente, en la sesión del 7 de julio de 1856, al discutirse de manera general el proyecto de Constitución de 1857, Ignacio Ramírez -El Nigromante- planteó el problema del reparto de utilidades al expresar:

“...El más grave de los cargos que hago a la Comisión, es de haber conservado la servidumbre de los jornaleros. El jornalero es un hombre que a fuerza de penosos y continuos trabajos arranca de la tierra, ya la espiga que alimenta, ya la seda y el oro que engalanan a los pueblos... antes el siervo era el árbol que se cultivaba para que produjera abundantes frutos; hoy el trabajador es la caña que se exprime y se abandona. Así es que, el grande, el verdadero problema social, es emancipar a los jornaleros de los capitalistas; la resolución es muy sencilla y se reduce a convertir en capital el trabajo. Esta operación exigida imperiosamente por la justicia asegurará al jornalero no solamente el salario que conviene a sus subsistencia, sino un derecho a dividir proporcionalmente las ganancias con todo empresario...”¹⁶⁰

El pensamiento de Ignacio Ramírez es de gran trascendencia, al ser el primero en plantear el derecho de los trabajadores a una participación de utilidades de las empresas, al señalar en convertir en capital el trabajo, dividiendo de manera proporcional las ganancias del empresario, independientemente del jornal o salario, como una solución al problema de justicia social.

Cabe señalar que este pensamiento de Ignacio Ramírez no fue consumado en el artículo 5º, Título I, Sección I De los derechos del hombre, de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857, el cual solo versaba sobre la libertad de prestar trabajos personales y su justa retribución.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 51.

¹⁶⁰ *Antología de Historia de México*, documentos, narraciones y lecturas, 2ª ed., Secretaría de Educación Pública, México, 1993, p. 215.

“Art. 5º Nadie puede ser obligado á prestar trabajos personales, sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento. La ley no puede autorizar ningún contrato que tenga por objeto la pérdida ó el irrevocable sacrificio de la libertad del hombre, ya sea por causa de trabajo, de educación, ó de voto religioso. Tampoco puede autorizar convenios en que el hombre pacte su proscripción ó destierro.”

El 27 de octubre de 1916, fue promulgada la Ley del Trabajo, por el gobernador de Coahuila, Gustavo Espinosa Mireles, cuyo Capítulo VII se denominó “De la Participación en los Beneficios”, el régimen que proponía era convencional, excluyó a los obreros y empleados de participar en las pérdidas; prohibió la compensación de los beneficios de un año con las pérdidas de otro; admitió que los participantes nombraran por mayoría de votos a un representante para el examen de los libros y balances para comprobar los beneficios y excluyó a los trabajadores de la dirección de la empresa.¹⁶¹

Aunque este precepto no llegó a operar, es un antecedente importante, en virtud de que por primera vez el derecho a la participación de utilidades, se estableció en una ley.

La idea de Ignacio Ramírez, quien fue el primero en esbozar el fundamento de esta institución, no quedó en el vacío y encuentra eco en lo expresado por el diputado Carlos L. Gracidas, al señalar en la sesión del 27 de diciembre de 1916, en el curso de los debates de los diputados constituyentes de 1916-1917 quienes positivizaron la idea, lo siguiente:

*“Estimamos que la justa retribución será aquella que se base en los beneficios que obtenga el capitalista. Soy partidario de que al trabajador, por precepto constitucional, se le otorgue el derecho de obtener una participación en los beneficios del que lo explota. La participación en los beneficios quiere decir, según la definición de un escritor, un convenio libre, expreso o tácito, en virtud del cual el patrono da a su obrero o dependiente, además del salario, una parte de los beneficios, sin darle participación en las pérdidas”.*¹⁶²

¹⁶¹ De Buen L., Néstor, *Derecho del Trabajo*, Tomo Segundo, 17ª ed., Porrúa, México, 2003, p. 260.

¹⁶² De La Cueva, Mario, *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*, Tomo I, 18ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 324.

Se estimaba entonces que la justa retribución, será aquella que se base en los beneficios que obtenga el capitalista, es decir, en las utilidades de la empresa, sin darle participación en las pérdidas.

Las ideas anteriores constituyen los antecedentes de la fracción VI, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, que dieron vida al derecho de los trabajadores de participar en las utilidades de las empresas, aunadas a la grave situación de explotación y desigualdad en la que se encontraban los trabajadores.

Posteriormente se turnó a la Primera Comisión de Constitución de la Asamblea, quienes en su dictamen del 23 de enero de 1917, incluyeron el siguiente párrafo:

“Creemos equitativo que los trabajadores tengan una participación en las utilidades de toda empresa en que presten sus servicios. A primera vista parecerá ésta una concesión exagerada y ruinoso para los empresarios; pero estudiándola con detenimiento, se tendrá que convenir en que es provechosa para ambas partes. El trabajador desempeñará sus labores con más eficacia, teniendo un interés personal en la prosperidad de la empresa; el capitalista podrá disminuir el rigor de la vigilancia y desaparecerán los conflictos entre uno y otro con motivo de la cuantía del salario.”¹⁶³

Así, la Primera Comisión, consideraba equitativo que los trabajadores, tuvieran una participación en las utilidades de toda empresa en que prestaran sus servicios, la cual será provechosa para ambas partes, toda vez que el trabajador desempeñará con más eficacia sus labores, teniendo un interés personal en la prosperidad de la empresa.

El diputado Francisco J. Múgica, insistió en que se reconociera esta institución, lo que se llevó a cabo en la fracción VI del artículo 123, al establecer:

“Artículo 123. El Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados deberán expedir leyes sobre el trabajo, fundadas en las necesidades de cada

¹⁶³ *Ibidem*, p. 325.

región, sin contravenir a las bases siguientes, las cuales regirán el trabajo de los obreros, jornaleros, empleados, domésticos y artesanos, y de una manera general todo contrato de trabajo.

VI. El salario mínimo que deberá disfrutar el trabajador, será el que se considere suficiente, atendiendo las condiciones de cada región, para satisfacer las necesidades normales de la vida del obrero, su educación y sus placeres honestos, considerándolo como jefe de familia. En toda empresa agrícola, fabril, comercial o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades, que será regulada como indica la fracción IX."

A su vez la fracción IX señalaba:

"IX. La fijación del tipo de salario mínimo y de la participación en las utilidades a que se refiere la fracción VI, se hará por comisiones especiales que se formarán en cada municipio, subordinadas a la Junta Central de Conciliación que se establecerá en cada Estado."

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue promulgada el 5 de febrero de 1917, y entró en vigor el 1° de mayo del mismo año, elevándose a rango constitucional el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas, al establecerse que en toda empresa agrícola, fabril, comercial o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades, la cual será fijada por comisiones especiales que se formarán en cada municipio, subordinadas a la Junta Central de Conciliación que se establecerá en cada Estado.

Posteriormente se intentó reglamentar dicha institución en diferentes proyectos de ley, en virtud de que el constituyente otorgó facultades para legislar en materia del trabajo, tanto al Congreso de la Unión, como a las legislaturas de los Estados, en la órbita de sus respectivas jurisdicciones.

De acuerdo a esta investidura, los poderes legislativos estatales expidieron leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 Constitucional, en el lapso de 1918 a 1928, en la mayoría de éstas no se hizo referencia a la participación de utilidades, algunas su reglamentación fue incipiente, reproducían los mandamientos constitucionales o la equiparaban a un sobresueldo o una gratificación.

Otras, trataron el tema con más profundidad, tal es el caso de la Ley Laboral del Estado de Coahuila de 1920, que establecía la publicidad de las disposiciones del reparto mediante su incorporación al contrato o reglamento de trabajo; señalaba que en ningún caso los trabajadores participarían de las pérdidas; indicaba la acumulación de participaciones no cobradas, en favor de los demás trabajadores y la conservación por parte del empresario de la facultad de dirigir íntegramente los trabajos de la negociación.¹⁶⁴

La Ley del Trabajo del Estado de Chihuahua de 1922 disponía como obligación de los patrones repartir anualmente, en el mes de enero, utilidades a sus trabajadores en relación con los salarios devengados, de acuerdo con el porcentaje fijado en el contrato de trabajo o en su defecto el que fijare la comisión respectiva; la participación no podría ser menor del 5% ni mayor del 10% del salario del trabajador. Estas comisiones se formarían con representantes de los patrones, de los trabajadores y de los municipios.¹⁶⁵

Las Leyes del Trabajo de Jalisco y Colima, promulgadas en 1923 y 1925, ambas contenían disposiciones semejantes, reglamentarias de la participación de utilidades en las negociaciones agrícolas, fijando el 3% del producto bruto en especie de los cultivos anuales, es decir, la participación era en especie; respecto de los trabajadores industriales o comerciales se establecía del 5% al 10% de las utilidades del negocio.¹⁶⁶

La Ley del Trabajo de Aguascalientes de 1928, establecía que el reparto de utilidades se haría de manera proporcional al salario y al tiempo laborado por cada trabajador, así como la obligación por parte de la empresa de mostrar sus libros de contabilidad a los trabajadores, de hacer público en el centro de trabajo el porcentaje de utilidades habidas mensualmente, y a proporcionar esta información a la comisión de participación o a las Juntas de Conciliación y Arbitraje.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Alvérez Friscione, Alfonso, *op. cit.*, p. 216.

¹⁶⁵ *Idem.*

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 215.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 217.

Especialmente cabe mencionar que el Estado de Veracruz, además de expedir su Ley del Trabajo el 14 de enero de 1918, expidió su Ley Sobre Participación de Utilidades, reglamentaria de las fracciones VI y IX del artículo 123 Constitucional, también conocida como “Ley Tejeda” en el año de 1921 y que es la única ley específica que los estados expidieron para reglamentar exclusivamente esta materia.¹⁶⁸

Esta Ley del Trabajo del Estado de Veracruz, no solamente es la primera de la República, sino que fue un modelo para las leyes de las restantes entidades federativas, más aún, sirvió como un precedente en la elaboración de la Ley Federal del Trabajo de 1931.¹⁶⁹

En la exposición de motivos de la Ley del Trabajo del Estado de Veracruz, en su primer párrafo expresaba que:

“Urgía remediar las graves injusticias que en épocas pasadas se cometieron y que fueron una de las causas principales de la Revolución. De aquí que siendo el objeto de la ley remediar esas injusticias y a fin de que no puedan repetirse, fue preciso dar a sus disposiciones el único carácter que las pone a cubierto de las contingencias de la política: *el de ser justas*.”¹⁷⁰

Se señala que el objeto de la ley, es remediar las graves injusticias que se cometieron en épocas pasadas y que a fin de que no puedan repetirse, es preciso que sus disposiciones tengan el carácter de ser justas.

Antes de la reforma constitucional de 1962 a diversas fracciones del artículo 123, entre ellas, las fracciones VI y IX relativas al derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas, se celebraron diversas convenciones y congresos que se ocuparon del tema, en 1934 el Primer Congreso de Derecho Industrial propuso modificar el sistema constitucional de determinación municipal de las utilidades, para sustituirlo

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 218.

¹⁶⁹ De La Cueva, Mario, *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*, op. cit., p. 50.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 51.

por una fórmula que tuviera en cuenta la manifestación anual de las empresas o por otra que permitiera al Estado, de oficio y con el debido asesoramiento técnico, realizar el examen de la contabilidad de las industrias.

En 1949, el Congreso Mexicano de Derecho del Trabajo y Previsión Social también se ocupó del tema con la aportación de grupos obreros que presentaron diversas ponencias para lograr una adecuada reglamentación del artículo 123, fracciones VI y IX.

En la Primera Asamblea Nacional de Derecho del Trabajo celebrada en la Ciudad de México del 18 al 22 de julio de 1960, la Confederación de Trabajadores de México (CTM) presentó una ponencia intitulada Participación del Trabajador en las Utilidades del Patrono, la cual planteaba la necesidad de reformar las fracciones VI y IX del artículo 123 Constitucional y adicionar la Ley Federal del Trabajo, en el sentido de establecer un monto mínimo de participación de utilidades, sin perjuicio de ventajas logradas a través de los contratos colectivos de trabajo.

En la Segunda Asamblea Nacional de Derecho del Trabajo celebrada del 15 al 22 de noviembre de 1961, también se presentaron trabajos sobre el mismo tema, conformándose así las bases para la reforma constitucional y reglamentaria de las fracciones VI y IX del artículo 123 Constitucional, iniciativa presentada por el Presidente Adolfo López Mateos el 26 de diciembre de 1961 a la Cámara de Senadores.

En dicha iniciativa se expresan, los elementos fundamentales de un nuevo sistema que sustituiría al que tan poca eficacia había demostrado tener, desde su aprobación en enero de 1917, toda vez que el derecho a la participación en las utilidades de las empresas, no se había reglamentado de manera general:

“Como se explicaba en las motivaciones iniciales del proyecto en cuestión, el Congreso Constituyente de 1917, al acoger las ideas, principios e instituciones jurídicas más adelantadas de su época, demostró su firme propósito de establecer un régimen de justicia social con base en los derechos mínimos que deben

disfrutar los trabajadores y que consignó en el artículo 123 de la Constitución General de la República. Esta característica de la Declaración de Derechos Sociales, hizo de ella una fuerza creadora que impone al poder público el deber de superar constantemente su contenido, reformando y contemplando las disposiciones afectadas por el transcurso del tiempo que ya no armonizan con las condiciones sociales y económicas y las necesidades y aspiraciones de los trabajadores.”¹⁷¹

De lo expresado, destaca el propósito del Congreso Constituyente de 1917, de establecer un régimen de justicia social, con base en los derechos mínimos que deben disfrutar los trabajadores, consignados en el artículo 123 de la Constitución General de la República.

En el considerando segundo del documento enviado a la Cámara de Senadores, el presidente de la República expresó que toda vez que el salario mínimo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas poseen caracteres propios, ameritan tratamiento distinto, por lo que se proponía que la fracción VI del artículo 123 Constitucional se ocupara exclusivamente del salario mínimo y la fracción IX versara sobre la participación de utilidades.

En los considerandos quinto y sexto se señalaba que el derecho a participar en las utilidades de las empresas es una de las aspiraciones legítimas de la clase trabajadora, y que la determinación del porcentaje debía hacerse con un criterio uniforme y previo a un estudio minucioso de las condiciones generales de la economía nacional, observando que el sistema preferible, es tomar como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por ser la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el organismo técnico mejor preparado para tal efecto, y que no obstante ello, se faculta a los trabajadores para presentar objeciones, puntualizando también que este derecho no implica la intervención de los trabajadores en la dirección o administración de las empresas.

¹⁷¹ Álvarez Friscione, Alfonso, *op. cit.*, p. 223.

Aprobada por unanimidad la iniciativa por dicha Cámara, ésta fue turnada a la Cámara de Diputados, la cual también la aprobó por unanimidad el 29 de diciembre de 1961, igualmente fue aprobada por las legislaturas de los Estados, así el texto de la reforma constitucional fue publicado el 21 de noviembre de 1962, quedando consagrado el derecho de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en la fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos, y de una manera general, todo contrato de trabajo:

IX. Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas...”

Así, la fracción IX del precepto constitucional, se desarrolló en los términos de la iniciativa presidencial, en seis incisos que se refieren a las normas conforme a las cuales deberá regularse el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas, mismos que aluden de manera general a la integración de una Comisión Nacional para fijar el porcentaje repartible de utilidades; a sus funciones y obligaciones; a la revisión del porcentaje fijado; a la excepción de determinadas empresas de repartir utilidades; a la renta gravable, base que deberá tomarse en cuenta para determinar el monto de las utilidades de cada empresa; a las objeciones que los trabajadores pueden formular ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público respecto dicha renta gravable, así como la no intervención de los trabajadores en la dirección o administración de las empresas.

Cabe señalar que el precepto en comento ya no fue objeto de modificaciones o reformas, continuando vigente en la actualidad.

3.2.2. La renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 Constitucional, para efectos de cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas

Es importante para nuestro estudio subrayar, que en este precepto se establece que los trabajadores tendrán derecho a una participación en la utilidades de las empresas, y que *“para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta...”*

Si recurrimos a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en este año de 1962, encontramos que en el Título II Cédula I Comercio, su artículo 26 dispone que: *“La base del impuesto en esta cédula será la utilidad gravable, que es la diferencia que resulta entre el ingreso que percibe el contribuyente durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley.”*

El artículo 55 de la propia ley, establece que: *“El impuesto se calculará aplicando la siguiente tarifa a la utilidad gravable del ejercicio, determinada de acuerdo con el Capítulo II de este Título.”*

Asimismo, la cédula II Industria, establece en el artículo 74, que la base del impuesto se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de esta Ley; esto significa que la utilidad gravable para las industrias, es también la diferencia entre los ingresos percibidos menos las deducciones autorizadas.

Resulta relevante el concepto utilidad gravable que utiliza la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que si el Constituyente en el artículo 123, Apartado A, fracción

IX, inciso e), dispone que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa, se debe tomar como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es obvio concluir que se refiere a la utilidad gravable que se establece en el artículo 26 de dicha ley, toda vez que refleja la renta o rendimiento que grava el impuesto sobre la renta.

En el capítulo dedicado al estudio de la base gravable de las empresas, en la evolución de la Ley del Impuesto sobre la Renta, corroboramos que el concepto utilidad gravable dentro del dinamismo de la materia fiscal, también ha ido evolucionando para adquirir conceptos equivalentes, pero conservando su esencia como renta gravable, en virtud de que es la base que utiliza la ley para aplicar la tarifa o tasa del gravamen.

Hasta el año de 1964, se utilizó el concepto utilidad gravable; de 1965 a 1980 el concepto equivalente ingreso global de la empresa, de conformidad con el artículo 18 de la ley, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas.

A partir del año de 1981, se empieza a utilizar el concepto resultado fiscal, vigente hasta nuestros días, como utilidad fiscal que se obtiene cuando los ingresos acumulables son superiores a las deducciones autorizadas, de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Recordemos que incluso en el período de 1981 a 1986, la Ley del Impuesto sobre la Renta disponía clara y expresamente en el último párrafo de su artículo 10, que *“Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo.”*

Así que, la Ley del Impuesto sobre la Renta afirma y reconoce de manera contundente, que debemos entender que la renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX del artículo 123 Constitucional, es la utilidad fiscal.

Lo entendemos así porque la utilidad fiscal es la que representa la renta o rendimiento que se obtiene en un ejercicio fiscal, producto de un proceso económico en donde concurren el capital y la fuerza de trabajo como factores esenciales de la producción, signo de capacidad contributiva y porque es la base real que grava el impuesto sobre la renta y sobre la misma, se dispone que debe calcularse la participación de utilidades de los trabajadores.

Entonces, a la luz del mandato constitucional, el reparto de utilidades coexiste con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no puede tener otra base más que la renta gravable para efectos del impuesto, es decir, la utilidad fiscal, toda vez que el constituyente ha contemplado un interés común entre el fisco y los trabajadores, es decir un interés relacionado, si el fisco recauda el impuesto sobre la renta, también los trabajadores reciben utilidades.

En virtud de lo anterior, podemos concluir que si la renta gravable a que se refiere el mandato constitucional, es la utilidad fiscal en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y es la que se aplica para gravar dicho impuesto, consecuentemente, el reparto de utilidades también debe calcularse a la luz de dicho precepto, porque sobre esa base debe coexistir el interés del fisco y de los trabajadores.

3.3. Su naturaleza jurídica y concepto

En nuestro país, el régimen de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, está fuera del alcance de la voluntad de las partes en la relación laboral, su naturaleza se encuentra en función de su condición esencial de prestación obligatoria, por virtud de un mandato constitucional.

La anterior aseveración, encuentra su fundamento en sus propias características:

- a) La determinación del porcentaje, exige que se practiquen investigaciones y se realicen los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional.
- b) Las normas reguladoras de esta institución jurídica, tienen el carácter de imperativas y no de permisivas o interpretativas.
- c) El monto repartible es variable, toda vez que esta sujeto a la utilidad que arrojen los resultados de la empresa en un ejercicio fiscal.
- d) Es imprescriptible, en el monto considerado para los trabajadores en su colectividad y prescriptible de manera individual, es decir, que el importe de las utilidades no reclamadas en el año en que sean exigibles, se agregará a la utilidad repartible del año siguiente.
- e) Su pago deberá hacerse obligatorio e invariablemente en moneda de curso legal, quedando protegida por las mismas normas que protegen al salario.
- f) Es un derecho colectivo, en virtud de que enmarca en principio a todos los trabajadores, el cual se individualiza en la parte proporcional que le corresponde a cada trabajador.

En cuanto al concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, a continuación veremos algunos de ellos.

Para el Doctor Mario de la Cueva, “La participación obrera en las utilidades, es el derecho de la comunidad de trabajadores de una empresa, a percibir una parte de los resultados del proceso económico de producción y distribución de bienes o servicios.”¹⁷²

El Doctor Baltasar Cavazos Flores, nos dice que la participación de utilidades: “Es la prestación voluntaria u obligatoria que en adición al salario, corresponde al trabajador independientemente de que se encuentre asociado a la empresa, de las utilidades finales que ésta perciba”.¹⁷³

¹⁷² De la Cueva, Mario, *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*, op. cit., p. 330.

¹⁷³ Cavazos Flores, Baltasar, *El Nuevo Derecho del Trabajo Mexicano*, Trillas, México, 2000, p. 266.

El concepto jurídico de la participación de utilidades, se refiere al “sistema establecido por convenio libre o por imperativo de la Ley, por el que la empresa da a sus trabajadores contratados, además del salario legal, una parte de los beneficios obtenidos, pero sin hacerlos partícipes en las pérdidas sufridas.”¹⁷⁴

De las anteriores definiciones, podemos concluir que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, es un derecho de los trabajadores como una colectividad, que en su momento se individualiza de manera proporcional a sus percepciones y al tiempo trabajado en una empresa, derecho con rango constitucional sobre las utilidades generadas en un ejercicio fiscal, resultado de la concurrencia del capital y la fuerza de trabajo dentro del proceso económico.

3.4. Integración, funcionamiento y facultades de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas

Por reformas a las fracciones VI y IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contenidas en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1962, se creó la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Específicamente la fracción VI, Apartado A del artículo 123 Constitucional, se refiere a los salarios mínimos y profesionales; la fracción IX, dispone que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con lo que se preceptúa en sus diversos incisos.

Los incisos a), b) y c) hacen referencia a una Comisión Nacional, que tendrá la facultad de fijar el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores; integrándose con representantes de los trabajadores, de los patronos y del gobierno;

¹⁷⁴ Álvarez Friscione, Alfonso, *op. cit.*, p. 128.

asimismo se le faculta para practicar las investigaciones y realizar los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional, tomando en cuenta la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la reinversión de capitales.

El inciso d) establece la excepción de la obligación de repartir utilidades, en el caso de empresas de nueva creación por un número limitado de años, así como empresas dedicadas a la exploración.

El texto del inciso e) es muy claro al ordenar que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, asimismo consigna el derecho de los trabajadores a formular las objeciones que juzguen convenientes, respecto a la declaración anual, ante la oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por último, el inciso f) dispone que el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades, no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.

Consecuentemente, tomando en consideración que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la Ley Suprema de toda la Unión, como lo dispone su artículo 133, y que por ende deben ajustarse a sus preceptos las leyes secundarias, se crearon y adaptaron las disposiciones en la Ley Federal del Trabajo, como ley reglamentaria del artículo 123, Apartado A, para quedar en armonía con los nuevos mandatos constitucionales y su aplicación.

En acatamiento a las disposiciones constitucionales, la integración, competencia y funcionamiento, para determinar el porcentaje de las utilidades de las empresas que corresponde a los trabajadores, así como el caso previsto por la Ley fundamental para

proceder a su revisión, quedaron establecidos en los ordenamientos del Título Octavo, Capítulo IX-3 Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (artículos 428-I a 428-Y); Título Segundo, Capítulo V Bis Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (artículos 100-G a 100-J) así como en el artículo 6° Transitorio, de las Reformas y Adiciones a la Ley Federal del Trabajo de 1931, consignadas en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1962.

Bajo este esquema de ordenamientos, la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas se integrará y funcionará para determinar el porcentaje correspondiente y para proceder a su revisión: Con un Presidente, un Consejo de Representantes y una Dirección Técnica.

El Presidente de la Comisión será nombrado por el Presidente de la República, quien en uso de sus atribuciones, deberá someter al Consejo de Representantes el plan de trabajo de la Dirección Técnica; reunirse con el Director y Asesores Técnicos, una vez al mes, por lo menos, y vigilar el desarrollo del plan de trabajo; informar periódicamente al Secretario del Trabajo y Previsión Social de las actividades de la Comisión; citar y presidir las sesiones del Consejo de Representantes.

El Consejo de Representantes se integrará: Con la representación del gobierno, compuesta por el Presidente de la Comisión, quien será también el Presidente del Consejo y que tendrá el voto del gobierno y de dos asesores, con voz informativa, designados por el Secretario del Trabajo y Previsión Social; con un número igual, no menor de dos ni mayor de cinco, de representantes propietarios y suplentes de los trabajadores sindicalizados y de los patrones, designados de acuerdo a la convocatoria que expida la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

Las atribuciones y deberes del Consejo de Representantes serán: Determinar dentro de los quince días siguientes a su instalación, su forma de trabajo y frecuencia de

sesiones; aprobar el plan de trabajo de la Dirección Técnica; practicar y realizar directamente los estudios que juzgue convenientes; solicitar y recibir sugerencias de trabajadores y patrones; designar comisiones o técnicos para el caso de investigaciones especiales; determinar y revisar el porcentaje que deba corresponder a los trabajadores en las utilidades de las empresas.

La Dirección Técnica se integrará: Con un Director y Asesores Técnicos nombrados por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social; con un número igual de Asesores Técnicos Auxiliares, determinado por la misma Secretaría y designados por los representantes de trabajadores y patrones.

Las atribuciones y deberes de la Dirección Técnica, consistirán en: Practicar las investigaciones y realizar los estudios previstos en el plan de trabajo; solicitar toda clase de informes y estudios que se ocupen de problemas económicos; recibir y considerar los que le presenten trabajadores y patrones, así como allegarse de todos los elementos necesarios para preparar su informe, que someterá a la consideración del Consejo de Representantes.

El Director Técnico debe coordinar los trabajos de los Asesores, e informar al Presidente de la Comisión y al Consejo, del estado en que se encuentran los trabajos; sugerir se lleven a cabo las investigaciones y estudios complementarios y actuar como Secretario del Consejo de Representantes.

Para el funcionamiento de la Comisión, su Presidente publicará un aviso en el Diario Oficial de la Federación, concediendo a los trabajadores y patrones un término de tres meses para que presenten sugerencias y estudios, acompañando las pruebas y documentos correspondientes.

La Comisión dispondrá del término de ocho meses, para que la Dirección Técnica desarrolle el plan de trabajo aprobado por el Consejo de Representantes, quien

dictará la Resolución dentro del mes siguiente, expresando los fundamentos que la justifiquen y fijando el porcentaje que deba corresponder a los trabajadores sobre la renta gravable, sin hacer ninguna deducción ni establecer diferencias entre las empresas; el Presidente ordenará se publique la Resolución en el Diario Oficial de la Federación, dentro de los cinco días siguientes.

Para la revisión del porcentaje, la Comisión se reunirá por convocatoria expedida por el Secretario del Trabajo y Previsión Social, cuando existan investigaciones y estudios que lo justifiquen, o por solicitud de sindicatos, federaciones y confederaciones de trabajadores o de patrones. El Consejo de Representantes estudiará dicha solicitud y decidirá si los fundamentos en que se apoya son suficientes para iniciar el procedimiento de revisión; si es negativa, la hará del conocimiento del Secretario del Trabajo y se disolverá.

Los sindicatos, federaciones y confederaciones de trabajadores o los patrones, no podrán presentar una nueva solicitud de revisión, sino después de transcurridos diez años de la fecha en que hubiese sido desechada o resuelta la anterior.

El artículo sexto transitorio de la reforma aludida, facultaba a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social para que publicará la convocatoria para la integración de la Comisión Nacional, a más tardar el día primero de febrero de 1963, para quedar instalada dentro del mismo mes y que los plazos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 428-U, empezarian a correr el día primero de marzo; la resolución se dictaría a más tardar el día 15 de diciembre de 1963; el primer reparto de utilidades se realizaría en el año de 1964, respecto al ejercicio fiscal de 1963.

3.4.1. La renta gravable a que se refiere la Comisión Nacional

3.4.1.1. Primera resolución del 13 de diciembre de 1963

De acuerdo a lo dispuesto por la Ley Federal del Trabajo en sus artículos 428-M, fracción II, y 6º transitorio, el Secretario del Trabajo publicó el 30 de enero de 1963 en el Diario Oficial de la Federación, la convocatoria correspondiente.

De conformidad con la convocatoria aludida fueron recurridos los trabajadores y patrones, para que por medio de delegados concurrieran a la Convención que se celebraría en la Secretaría del Trabajo ante su titular, para elegir a sus Representantes y Suplentes; que, con los Representantes del Gobierno, integrarían el Consejo de Representantes, el plazo sería hasta el 23 de febrero de 1963.

El Presidente de la República Adolfo López Mateos designó como Presidente de la Comisión Nacional al Licenciado Hugo B. Margáin, y el Secretario del Trabajo y Previsión Social Licenciado Salomón González Blanco, designó al Director Técnico, a los Asesores Representantes del Gobierno, así como a los Asesores de la Dirección Técnica. La representación de los trabajadores y patrones designaron a los Asesores Auxiliares de la Dirección Técnica.

Una vez integrada la primera Comisión Nacional, su Presidente ordenó publicar en el Diario Oficial de la Federación el 1º de marzo de 1963, el aviso en donde se concedió el plazo de tres meses a trabajadores, patrones y organismos representativos, para que aportaran los estudios y sugerencias, anexando pruebas y documentos correspondientes.

En la primera Junta del Consejo de Representantes llevada a cabo el 1º de marzo de 1963, el Presidente de la Comisión sometió a su consideración, el Plan de Trabajo de la Dirección Técnica, mismo que fue aprobado en la 2ª sesión celebrada el 15 de marzo de 1963.

Una vez cumplidas las atribuciones y deberes del Consejo de Representantes y la Dirección Técnica, el 31 de octubre de 1963 se dio por desarrollado el Plan de Trabajo y se procedió a dictar la Resolución correspondiente, misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 13 de diciembre de 1963.

La presente resolución, contienen los principios y conceptos que fundamentan el derecho a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

La Primera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, resolvió lo siguiente:

“ARTICULO 1o.- Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas donde laboran, en un 20% de la utilidad repartible neta.”

Así quedó resuelto, que los trabajadores participen en las utilidades de las empresas donde laboran en un 20% de la utilidad repartible neta, señalando en sus siguientes artículos, que para determinarla se tomará como base la renta gravable conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicando un factor de relación entre el capital invertido y la fuerza de trabajo, de acuerdo a la Tarifa consignada en esta resolución.

Creemos que resulta importante para nuestro estudio, destacar los principios y conceptos que fundamentan la presente resolución, precedente importante para el dictamen de las siguientes, y en la cual se sientan las bases de lo que debemos entender por renta gravable, en armonía con el inciso e), fracción IX, Apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“13...resulta indispensable determinar el monto de las utilidades de las empresas, como primer paso y en seguida fijar un porcentaje de dicha utilidad repartible entre los trabajadores.

14. La cuantificación de las utilidades en las empresas, debe basarse en la renta gravable, determinada conforme la Ley del Impuesto sobre la Renta, según lo

prescriben los artículos 123 Apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución y 100-J de la Ley Federal del Trabajo.

22. La institución del reparto de utilidades reconoce que tanto el capital invertido, como la fuerza de trabajo empleada en la producción, son los dos factores esenciales que, combinados, producen las utilidades.

24. La Comisión considera fundamental, para la debida aplicación de la reforma, dejar claramente establecido que la utilidad perteneciente a los trabajadores debe tomarse de las ganancias de las empresas, sin afectar los gastos ni los costos de ellas por tener un distinto fundamento del que reconoce el salario.

29. En efecto, el hecho generador del derecho a la participación obrera en los beneficios, es la utilidad del ejercicio, independientemente de la afectación que pudiera sufrir por pérdidas registradas en ejercicios anteriores (artículo 100-R de la Ley Federal del Trabajo).

30. El concepto de utilidad se encuentra definido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. A dicha ley acude la reforma legal creadora del derecho obrero a la participación de utilidades, para fijar la base del reparto.

32. El concepto de “renta gravable”, citado por la Constitución y la Ley Federal del Trabajo, por su contenido, coincide con la expresión “ingreso gravable” utilizado por la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

La presente resolución expresa los principios y conceptos, bajo los cuales debe ser tratada la institución jurídica de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y su finalidad, que es en esencia establecer un régimen de justicia social, reconociendo que son factores indispensables para la producción, el capital y la fuerza de trabajo y que por ende estos dos factores tienen derecho a la participación de las utilidades generadas en un ejercicio fiscal determinado.

Asimismo, los puntos referidos señalan, que para lograr la participación obrera en las utilidades de las empresas, primero resulta indispensable determinar su monto y enseguida fijar el porcentaje aplicable a dichas utilidades repartibles a los trabajadores.

Esto es así, porque el determinar las utilidades de las empresas, como punto de partida, resulta indispensable, toda vez que la esencia de esta institución jurídica, exige

que los trabajadores participen de las utilidades de las empresas y no de algún otro monto o cantidad, se deja claramente establecido que la utilidad perteneciente a los trabajadores debe tomarse de las ganancias de las empresas.

En relación a la cuantificación de las utilidades en las empresas, ésta debe basarse en la renta gravable, determinada por la Ley del Impuesto sobre la Renta; la cual la encontramos bajo el concepto utilidad gravable, de conformidad con el artículo 26, vigente a la fecha de esta resolución, y que es la base que grava el impuesto sobre la renta.

Respecto al hecho generador del derecho a la participación obrera en los beneficios, se señala que es la utilidad del ejercicio, es decir, se esta refiriendo a la utilidad gravable. Hay que mencionar que este hecho generador, es el que da nacimiento a la obligación fiscal para el pago del impuesto, de conformidad con el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación vigente a la fecha de esta resolución, al disponer que: *“La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales...”*

Es muy importante subrayar que de este hecho generador, se desprende la coexistencia del interés que tiene el fisco de recaudar el impuesto, y el interés que tienen los trabajadores de participar de la misma utilidad del ejercicio, reflejada en la utilidad gravable, y que representa la renta gravable.

También señala la presente resolución, que el concepto de utilidad se encuentra definido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la cual acude la reforma legal creadora del derecho obrero a la participación de utilidades, para fijar la base del reparto. Sobre este punto la ley se refiere al concepto utilidad gravable, como el resultado positivo de disminuir de los ingresos obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas.

A manera de confirmar los puntos anteriores, se expresa que el concepto de “renta gravable”, citado por la Constitución y la Ley Federal del Trabajo, por su contenido, coincide con la expresión “ingreso gravable” utilizado por la Ley del Impuesto sobre la Renta. Efectivamente su contenido es la renta, rendimiento, utilidad o ganancia, signo de capacidad contributiva, base real a la cual se le aplica el gravamen, y a la cual también debe aplicársele el porcentaje de reparto de utilidades.

Lo anterior nos lleva a concluir, que las expresiones renta gravable, ingreso gravable, utilidad gravable, y utilidad en cada empresa (artículo 100-J de la Ley Federal del Trabajo) son equivalentes, por lo tanto la expresión o concepto que utilice la ley para gravar el impuesto, deberá utilizarse también para el pago de la participación de utilidades de los trabajadores.

De esta resolución, es importante destacar, que por primera vez en México se generaliza un sistema de reparto de utilidades en favor de los trabajadores, que prestan sus servicios de manera subordinada.

3.4.1.2. Segunda Resolución del 14 de octubre de 1974

La resolución dictada por la Primera Comisión Nacional, se apoyó en los ordenamientos de la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Impuesto sobre la Renta, ambas ya derogadas. En el transcurso de estos diez años, la economía nacional tuvo cambios que ya no se ajustaban a la realidad legal y económica, por lo que se hizo necesaria la revisión de dicha resolución, con el fin de adecuarla al nuevo marco jurídico y económico.

La Nueva Ley Federal del Trabajo vigente a partir del 1º de mayo de 1970, en su artículo 7º transitorio, dispone que no podrá procederse a la revisión de la resolución del 13 de diciembre de 1963 dictada por la Comisión Nacional para la Participación de los

Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, sino hasta que se cumplan diez años contados a partir de la fecha citada.

La regulación de la Comisión Nacional quedó establecida en el Capítulo IX, del Título Once Autoridades del Trabajo y Servicios Sociales (artículos 575 a 590).

Los estudios, investigaciones y consultas realizados, demostraron la necesidad de proceder a la revisión del porcentaje de participación de utilidades y justificándose así convocar a la integración del Consejo de representantes de una Segunda Comisión.

Por lo anterior, el 13 de julio de 1973 el Secretario del Trabajo y Previsión Social, Licenciado Porfirio Muñoz Ledo convocó a los trabajadores sindicalizados y a los patrones, para que eligieran a sus representantes para integrar en los términos previstos por la fracción II del artículo 579 de la Ley Federal del Trabajo, el Consejo de Representantes de la Comisión Nacional.

Una vez electos los Representantes propietarios y suplentes de los sectores obrero y patronal, el Presidente de la República Luis Echeverría Álvarez, de acuerdo a la facultad que le otorga el artículo 577 de la Ley Federal del Trabajo, nombró Presidente de la Segunda Comisión, al Licenciado Arturo Llorente González, subsecretario del Trabajo.

Una vez seguido el procedimiento previsto por la Ley Federal del Trabajo y después que se debatió con razonamientos técnicos el plan de trabajo, el Consejo de Representantes dictó la Resolución correspondiente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de octubre de 1974; contemplando en general los mismos principios y conceptos que la primera; estructurada con un solo considerando, puntos resolutivos y artículos transitorios, resolviendo lo siguiente:

“ARTICULO lo.- Los trabajadores participarán en un 8% de las utilidades de las empresas a las que presten sus servicios.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se considera utilidad para los efectos de esta Resolución, la renta gravable determinada de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El porcentaje de participación se aplicará sobre la renta gravable sin hacer ninguna deducción ni establecer diferencias entre las empresas, como lo dispone la fracción V del artículo 586 de la propia Ley Federal del Trabajo.”

La presente resolución dictaminó que los trabajadores participarán en un 8% de las utilidades de las empresas a las que presten sus servicios, y que para tal efecto se considera utilidad, la renta gravable determinada de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como lo que establece el párrafo segundo del artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.

Dicho precepto señala que:

“Artículo 120.- El porcentaje fijado por la Comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

Para los efectos de esta Ley, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.”

La Ley Federal del Trabajo alude a la utilidad en cada empresa, como la renta gravable para aplicar el 8% fijado por la Comisión, que constituye la participación que corresponderá a los trabajadores.

El artículo 2º de la presente resolución, señala a los sujetos obligados a participar utilidades, refiriéndose a todas las unidades económicas de producción o distribución de bienes o servicios, de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, y en general, todos los causantes, personas físicas o morales, que tengan trabajadores a su servicio.

A este respecto, el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo, señala que: *“Para los efectos de las normas de trabajo, se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante, sea parte integrante y contribuya a la realización de los fines de la empresa.”*

Por considerarlos importantes, señalaremos algunos puntos expresados en el único considerando de esta resolución:

13o. Que de conformidad con las disposiciones legales que nos rigen, ese porcentaje se aplicará sobre la Renta Gravable, sin hacerle ninguna deducción ni establecer diferencias entre las empresas.

14o. Que para efectos de esta Resolución, el concepto de renta gravable citado por la Constitución y por la Ley Federal del Trabajo, equivale y corresponde a la expresión ingreso gravable que utiliza la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que por lo mismo, el porcentaje que percibirán los trabajadores se aplicará sobre ese ingreso gravable, sin deducir cantidad alguna por ningún concepto.

16o. Que la participación que obtienen los trabajadores en las utilidades de las empresas queda comprendida dentro del marco general de las remuneraciones al trabajo personal subordinado, y amerita las mismas protecciones que el salario, pero tiene un fundamento esencialmente distinto al de éste, ya que obedece a un mandato constitucional que tiene su origen en la contribución que los trabajadores realizan en una combinación de esfuerzos dentro de las empresas, para alcanzar una prosperidad común.

17o. Que en tal virtud, esta participación en las utilidades no incide en los gastos ni en los costos de las empresas, ni debe afectar los precios de los artículos elaborados o de los servicios prestados, ni motivar un alza de ellos, pues de lo contrario se desvirtuaría la institución misma y el principio de equidad y justicia social que le dio origen.”

Básicamente, los anteriores puntos hacen referencia a los principios rectores de la institución jurídica de participación de utilidades, derecho inspirado en los principios de justicia social plasmados en la Ley Suprema, como instrumento valioso para alcanzar el equilibrio entre los factores de la producción, constituyéndose en un aliciente para los

trabajadores al contribuir a elevar su nivel de vida y así permitirle alcanzar una mejor distribución de la riqueza; lo cual simultáneamente, ayuda a contribuir a la buena marcha de las empresas, al estimular la productividad, acentuando el esfuerzo conjunto.

Se reitera que para efectos de esta Resolución, el concepto de renta gravable citado por la Constitución y por la Ley Federal del Trabajo, equivale y corresponde a la expresión ingreso gravable que utiliza la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que por lo mismo, el porcentaje que percibirán los trabajadores se aplicará sobre ese ingreso gravable, sin deducir cantidad alguna por ningún concepto.

Al acudir a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en la fecha de la presente Resolución, en su artículo 18 se establece: *“La base del impuesto de los causantes mayores será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley.”*

Entonces, de acuerdo al precepto señalado, el concepto ingreso global de la empresa, equivale y corresponde al concepto renta gravable citado por la Constitución y la Ley Federal del Trabajo.

También se señala, que la participación de utilidades de los trabajadores queda comprendida dentro del marco de las remuneraciones al trabajo personal subordinado, lo cual amerita las mismas protecciones que al salario, por ser su fundamento que obedece a un mandato constitucional, que tiene su origen en la contribución que los trabajadores realizan en una combinación de esfuerzos dentro de las empresas; y en esta virtud, la participación de utilidades no incide en los gastos ni en los costos de las empresas, ni debe afectar los precios de los artículos elaborados o de servicios prestados, ni motivar un alza de ellos, pues de lo contrario se desvirtuaría la institución misma y el principio de equidad y justicia social que le dio origen.

Si bien es cierto que en la primera resolución se estableció un porcentaje mayor de participación de utilidades, también lo es, que se estipulaba una deducción para efectos de fomento a la reinversión y un factor de relación al capital y fuerza de trabajo, para llegar a la utilidad repartible neta. El efecto de estas deducciones finalmente disminuían en gran medida el porcentaje aparentemente elevado.

3.4.1.3. Tercera Resolución del 4 de marzo de 1985

Derivado de la solicitud de las organizaciones sindicales que integran el Congreso del Trabajo, el Secretario del Trabajo y Previsión Social Licenciado Arsenio Farell Cubillas, con fundamento en los artículos 119, 587 fracción I, 683 y 684 de la Ley Federal del Trabajo, emitió el 30 de enero de 1984, la convocatoria para la elección de representantes a la tercera Comisión Nacional para proceder a la revisión del porcentaje de participación de utilidades.

De la referida convocatoria, el 3 de marzo del mismo año, tuvieron lugar las Convenciones Nacionales de Trabajadores y Patrones, por las que se eligieron a los representantes de cada uno de los sectores empresariales.

El Presidente de la República Licenciado Miguel De la Madrid Hurtado, en apego al artículo 577 de la Ley Federal del Trabajo, designó el 14 de marzo de 1984, como Presidente de la Tercera Comisión, al Licenciado Javier Bonilla García.

En base a dicha convocatoria, el 11 de abril de 1984 se instaló la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, observándose rigurosamente su integración, procedimientos y funcionamiento, bajo las normas contenidas en la Constitución y en la Ley Federal del Trabajo.

En cumplimiento por lo dispuesto en el artículo 586 de la Ley Federal del Trabajo, el Presidente de la Comisión Nacional publicó el 24 de abril de 1984 un aviso

en el Diario Oficial de la Federación, concediendo a los trabajadores y a los patrones un término de tres meses para que presentaran sugerencias y estudios, acompañados de las pruebas y documentos correspondientes; el Consejo de Representantes aprobó el Plan de Trabajo de la Dirección Técnica, el cual fue desarrollado dentro del término de ocho meses que el citado precepto legal concede, y cumplió los deberes y las atribuciones señaladas en el artículo 581 de la Ley Federal del Trabajo.

De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 118 y 586 de la Ley Federal del Trabajo, se practicaron las investigaciones y se realizaron los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional y se tomaron en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el derecho del capital a un interés razonable y la necesaria reinversión de capitales, así como el Informe de la Dirección Técnica y las sugerencias y estudios que fueron presentados.

Una vez que se allegaron todos esos elementos, el Consejo de Representantes procedió a dictar su resolución, dentro del plazo de un mes que concede la fracción III del artículo 586 de la Ley Federal del Trabajo, en los siguientes términos, y que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de marzo de 1985:

“ARTÍCULO 1o. Los trabajadores participarán en un 10 por ciento de las utilidades de las empresas a las que presten sus servicios.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se considera utilidad para los efectos de esta Resolución, la renta gravable determinada de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El porcentaje de participación se aplicará sobre la renta gravable sin hacer ninguna deducción, ni establecer diferencias entre las empresas, como lo dispone la fracción V del artículo 586 de la propia Ley Federal del Trabajo.”

Cabe señalar que en el único considerando de la presente resolución, se reitera su fundamento legal, como un derecho consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la fracción IX del apartado A del artículo 123, basado en

los principios de justicia social contenidos en nuestra Carta Magna, como valioso instrumento para el equilibrio entre los factores de la producción, que reconoce la contribución de la fuerza de trabajo a los rendimientos que obtienen las empresas

Asimismo expresa, que este derecho contribuye al mejoramiento del nivel económico de los trabajadores y sus familias y a una mejor distribución de la riqueza, contribuyendo también a la buena marcha de las empresas, al estimular la productividad en un esfuerzo conjunto.

La presente resolución, fue dictada bajo los mismos principios y lineamientos legales que las anteriores; incrementando el porcentaje de participación de utilidades a los trabajadores a un 10%, porcentaje que se aplicará sobre la renta gravable de las empresas, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin hacer ninguna deducción ni establecer diferencias entre las mismas, tal y como lo ordena la Ley Federal del Trabajo en su fracción V del artículo 586, y en acatamiento a lo que dispone el inciso e), fracción IX, artículo 123 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al acudir a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a la fecha de la presente Resolución, en su artículo 10 se establece el procedimiento para determinar la utilidad fiscal, utilidad que representa la renta o rendimiento, base que utiliza la ley para gravar el impuesto sobre la renta, su último párrafo es claro al afirmar de manera contundente que: *“Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo.”*

3.4.1.4. Cuarta Resolución del 26 de diciembre de 1996

El 11 de mayo de 1995, el Congreso del Trabajo presentó al Licenciado Santiago Oñate Laborde, Secretario del Trabajo y Previsión Social, una solicitud con fundamento en lo dispuesto en la fracción IX, inciso c) del artículo 123 Constitucional y en los artículos 117, 119 y 587 fracción II incisos a), b), c) y d) de la Ley Federal del Trabajo, para que se procediera a la revisión del porcentaje de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, previa convocatoria a trabajadores y patrones para la integración del Consejo de Representantes, para que investigue y realice los estudios previstos en su Plan de Trabajo, y que oportunamente se dicte una nueva resolución, que confirme el 10% sobre la renta gravable de las empresas, como participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En respuesta a dicha solicitud, el Secretario del Trabajo y Previsión Social, de conformidad con el artículo 123, Apartado A, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los artículos 587, 683 y 684 de la Ley Federal del Trabajo, convocó el 11 de septiembre de 1995 a los trabajadores sindicalizados y a los patrones de toda la República, para que en convenciones nacionales eligieran a sus respectivos representantes propietarios y suplentes ante el Consejo de Representantes.

De acuerdo a lo previsto en la Convocatoria, el 25 de octubre de 1995 tuvieron lugar las Convenciones Nacionales de trabajadores y de patrones, para elegir a los representantes de cada uno de los sectores empresariales ante la Comisión Nacional.

El 24 de noviembre de 1995, el Presidente de la República Doctor Ernesto Zedillo Ponce de León, en términos del artículo 577 de la Ley Federal del Trabajo, designó Presidente de la Comisión Nacional al Licenciado Dionisio E. Pérez Jácome.

De acuerdo a lo previsto por la Constitución y la Ley Federal del Trabajo, quedó plenamente integrada la Comisión Nacional.

El plan de trabajo, aprobado por el Consejo de Representantes en sesión del 11 de enero de 1996 fue desarrollado.

El Consejo de Representantes analizó el informe de la Dirección Técnica, en el que se asienta que durante el año de 1995, la crisis económica ha significado la pérdida de empleos, el cierre de empresas y la caída de los niveles de vida de los mexicanos, pero que en virtud del esfuerzo y la participación de todos, los efectos más graves de la crisis están siendo superados y que la economía cuenta con bases para recuperarse.

Las tres representaciones integrantes del Consejo, determinaron apoyar el objetivo de recuperación del empleo, por lo que decidieron que el porcentaje de que se trata fuera consecuente con los esfuerzos de recuperación de la planta productiva nacional, y en la sesión realizada el 10 de diciembre de 1996, se acordó por unanimidad la ratificación del 10% de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Una vez allegados todos los elementos, el Consejo de Representantes procedió a dictar, dentro del plazo que otorga la ley, la presente Resolución que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1996, en los términos siguientes:

“1o.- Los trabajadores participarán en un diez por ciento de las utilidades de las empresas en las que presten sus servicios.

2o.- De conformidad con lo dispuesto por el inciso e) de la fracción IX del apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la Ley Federal del Trabajo, se considera utilidad, para los efectos de esta Resolución, la renta gravable, determinada según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3o.- La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se regirá conforme a lo dispuesto en las leyes Federal del Trabajo y del Impuesto sobre la Renta y en sus reglamentos.”

La presente resolución, tuvo por objeto apoyar en la recuperación del empleo dada la crisis económica del país, ratificando el porcentaje de participación de utilidades de la Tercera Comisión que consiste en el 10%, reiterándose su aplicación a la renta gravable de conformidad con lo dispuesto por el inciso e), fracción IX, Apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como las disposiciones de la Ley Federal de Trabajo y la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se reitera asimismo, que se considera utilidad, para los efectos de esta Resolución, la renta gravable determinada según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a dicha ley acudimos, y la utilidad de la empresa se encuentra en los términos del artículo 10, bajo el concepto de utilidad fiscal, base que grava el fisco para el pago del impuesto sobre la renta y que representa la renta o rendimiento obtenido en un ejercicio fiscal.

3.5. Aspectos generales de los sindicatos en México

En virtud de que el sindicato titular del contrato colectivo, juega un papel primordial en las relaciones de trabajo, así como importante también es su injerencia en la revisión del procedimiento de determinación y distribución de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, consideramos referimos, aunque sea someramente a los antecedentes de la asociación profesional, origen de esta figura jurídica que es el sindicato.

“El espíritu asociativo del hombre se expresa de muy diferentes maneras a lo largo de la historia. Responde, a veces, al instinto sexual; en otras, a la necesidad de defensa frente a los elementos naturales o, inclusive, frente a otros hombres. Puede obedecer a razones de parentesco: el hecho de descender de un tronco común; a razones

religiosas, políticas, de raza. Pero en su actividad el hombre encuentra un motivo fundamental para constituirse en grupo.”¹⁷⁵

Así, el hombre convive de una manera dinámica, busca sumar sus esfuerzos al de los demás para alcanzar objetivos que difícilmente lograría de forma individual.

De las primera agrupaciones profesionales, podemos confirmar la naturaleza social o gregaria del hombre, aunque el sindicalismo lo podamos entender a partir del fenómeno económico que lo determina, esto es, la revolución industrial.¹⁷⁶

Los colegios romanos guardaban una relación con las corporaciones de oficios, desempeñaban una actividad similar, se pueden citar a los de panaderos, carpinteros y herreros, entre otros; no se atribuye a esos colegios una finalidad profesional, no tenían una reglamentación del trabajo, o sobre el aprendizaje, ni categorías profesionales, lo cual se debe a que el trabajo libre era escaso.

En la temprana Edad Media, en el siglo V, en coincidencia con las invasiones de los germanos en Europa Occidental, se dio como resultado la convivencia entre el estilo romano y las costumbres germánicas. Posiblemente las gildas nacieron al calor de los convites, su origen se encuentra en las reuniones que se hacían para discutir negocios importantes de la paz y la guerra. Los comensales quedaban obligados a defenderse mutuamente. Fueron como familias artificiales formadas por la conjunción de la sangre y unidos por el juramento de ayudarse y socorrerse en determinadas circunstancias.

¹⁷⁵ De Buen, Néstor, *op. cit.*, p.594.

¹⁷⁶ La revolución industrial se dio a partir del invento de la máquina de vapor en 1769, por un ingeniero mecánico escocés James Watt, que trajo como consecuencia la implantación de nuevos sistemas de trabajo y sucumbieron los talleres familiares. La llamada Revolución Industrial se tradujo en una obsesiva búsqueda de simplificación de los medios de producción para reducir costos y aumentar volúmenes, las grandes mayorías que vieron rebasados por el industrialismo sus habituales medios de sobrevivencia, pasaron a depender del trabajo en las fábricas, con largas jornadas de trabajo y condiciones miserables, bajo este esquema aparece el proletariado que transformó la configuración social y troqueló una nueva especie de hombre, la del “hombre laborante”; la industrialización significó el arranque de un nuevo modelo de vida; cambió el espíritu, cambio el sentido de la existencia, la “despersonalización” en el trabajo borró la individualidad; y la medida y valoración del hombre era su rendimiento. Gomezperalta Damiron, Manuel, *La Revolución Laboral*, Plaza y Váldes, México, 1996, p.p. 15, 16.

Las guildas tenían como características, la *mutualidad y la beneficencia*; la clasificación de quienes colaboraban en las actividades laborales, era los aprendices (*discipuli*), los compañeros (*famili*) y los maestros (*magistri*) que después integrarían los gremios. Su finalidad principal, era la de asistencia a los enfermos, la honra de la memoria de los muertos y la práctica del aprendizaje de un oficio.¹⁷⁷

Son varios los acontecimientos que originan el nacimiento y desarrollo de las corporaciones de oficios. El tránsito del campo a la ciudad y el incremento de la actividad artesanal producen vecindades de las que derivan sentimientos solidarios, a veces emanados de la concurrencia a un mismo templo. Por otro lado, el auge de la construcción de las catedrales en el siglo XII agrupa a millares de obreros inspirados por una fe común; hay una razón económica que sustenta la aparición de las corporaciones de oficios, que se pone de manifiesto en el desarrollo urbano e industrial.

Nacen con un propósito de emancipación, que a su vez es una expresión de libertad, el siervo y el artesano rompen sus vínculos con el señor feudal y se refugian en las ciudades. Las primeras corporaciones fueron de mercaderes, posteriormente de artesanos, en ellas encontramos un interés religioso y el culto al patrón del oficio o del barrio, pero el interés profesional alcanza una mayor importancia.¹⁷⁸

Los Gremios se constituyeron con la finalidad de establecer el régimen de los oficios, regulando todo lo relacionado con su ejercicio, llegaron a formar empresas importantes, monopolizadoras, no perdían de vista sus fines esencialmente mutualistas, manifestados en la recíproca cooperación económica para la ayuda a los miembros necesitados.

En el sistema corporativo, lo más importante fue la escala gremial; el aprendizaje representaba la primera etapa del artesanado; los compañeros, grado que aparece en el

¹⁷⁷ De Buen, Néstor, *op. cit.*, p. 597.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p.p. 597, 598.

siglo XV, conocidos también como oficiales, eran antiguos aprendices que habían pasado ya de categoría, eran auténticos obreros asalariados que percibían una retribución por su trabajo; podían abandonar a su patrono, o elegirlo libremente, discutiendo las cláusulas de su contrato y la finalidad de éste no era ya la instrucción, como en el caso del aprendiz, sino la prestación de un servicio retribuido.¹⁷⁹

Las causas que dieron origen a la decadencia y desaparición de las corporaciones de oficios, eran la dificultad que había para llegar a la maestría, la entrega por venta o matrimonio del taller, el relajamiento de las funciones de control y vigilancia, el desarrollo del maquinismo, el auge del comercio que dejó de ser local, lo que hizo obsoleto el sistema de trabajo imperante.

Se atribuye a la Ley Le Chapelier de Francia del 14 de junio de 1771 la que causó la disolución de las cofradías, prohibió toda reunión de patronos y trabajadores, con el fin de eliminar el monopolio creado por las corporaciones.¹⁸⁰

España al llevar a cabo la conquista de nuestro territorio, trasladó las instituciones que se conocían y practicaban en ese país, así se implantó el régimen corporativo de la colonia.

Las ordenanzas de la corporación. formaban parte de un cuerpo legislativo que se conoció con el nombre de Ordenanzas de la Ciudad de México, a cuyo tenor se regulaba la vida de toda la ciudad. El régimen corporativo, tuvo como en España y Europa, la característica de ser una forma de control de la producción y del consumo.¹⁸¹

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 599.

¹⁸⁰ Ruprecht, Alfredo J., *Derecho Colectivo del Trabajo*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1980, p.p. 28, 29.

¹⁸¹ Castorena, J. Jesús, *Manual de Derecho Obrero*, 6ª ed., Composición Tipográfica para Offset "Ale", México, 1984, p. 40.

De esta manera se desarrollaron diversos gremios, y encontramos Ordenanzas como la de Sombrereros, las de Minas y Platería, entre otras, regulaban además, como ocurrió en Europa, el salario, los precios y otras prestaciones que se daban a los indios.

Al triunfo de la independencia, el sistema corporativo cayó en desuso, sin embargo las leyes que tuvieron el efecto de poner término al régimen corporativo, fueron las Leyes de Reforma dictadas entre 1855 y 1863, con el objeto de modificar la estructura que la nación mexicana había heredado de la Época Colonial; estas leyes consideraron como bienes del clero los que pertenecían a las cofradías y archicofradías, bienes a los que se hizo extensiva la desamortización. Al perder las cofradías y archicofradías sus propiedades, las correspondientes corporaciones dejaron de tener la base de sustentación que prolongó su existencia.

A este respecto, podemos mencionar la Ley de Desamortización de los Bienes de las Corporaciones Civiles y Eclesiásticas o conocida también como “Ley Lerdo” del 25 de junio de 1856, dictada durante el gobierno de Ignacio Comonfort. Miguel Lerdo de Tejada como Ministro de Hacienda, fue el responsable de la redacción de esta ley, su objeto era revertir la concentración de la propiedad de bienes en manos de las corporaciones.

El movimiento obrero en México, como en otras partes, está condicionado a una serie de factores económicos, sociales, políticos y jurídicos. Por ello, y debido al retraso industrial en nuestro país, la transición del movimiento obrero al sindicalismo fue tardía. La existencia de grandes fábricas o regiones fabriles donde se concentra la actividad económica, es la base de un proceso de natural agrupación de los trabajadores.¹⁸²

El proceso de industrialización en México se produce con mayor auge durante la etapa porfirista (1876-1911). Durante esta época fueron creadas las empresas

¹⁸² Lastra Lastra, José Manuel, *Derecho Sindical*, 4ª ed., Porrúa, México, 2003, p. 187.

manufactureras en nuestro país, en el ramo de hilados y tejidos, ferroviarias, mineras, etcétera, y aparejado a esto, surge el proletariado industrial.

El fenómeno asociativo surge concomitantemente con el desarrollo industrial, y en nuestro país, como antecedente del sindicalismo como manifestación gregaria de los trabajadores, aflora en función mutualista.¹⁸³

Los trabajadores recurrieron a este tipo de organizaciones, como la Sociedad Filarmónica Ceciliania fundada en 1841; la Sociedad Particular de Socorros Mutuos de 1853.¹⁸⁴

Una vez que se disolvieron las corporaciones, se elevó a rango constitucional el derecho de asociarse en la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 5 de febrero de 1857, en su artículo 9º disponía:

“Art.9º A nadie se le puede coartar el derecho de asociarse ó de reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la República pueden hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país. Ninguna reunión armada tiene derecho de deliberar.”

Al amparo de este derecho, y estimando que el sistema cooperativo de consumo era más benéfico que el mutualista, el 16 de septiembre de 1872 se fundó la primera asociación de tipo profesional, el Círculo de Obreros de México, que tenía por objeto vigilar los intereses del trabajo y luchar por la minoría de las clases obreras y proletarias.

El 5 de marzo de 1876, se fundó la Confederación de Asociaciones de Trabajadores de los Estados Unidos Mexicanos, que consiguió el fortalecimiento del principio de unión de los trabajadores, constituyéndose después, en 1890, en la Orden Suprema de Empleados Ferrocarrileros Mexicanos. En Cananea su fundó la Unión

¹⁸³ *Idem.*

¹⁸⁴ Guerrero, Euquerio, *Manual de Derecho del Trabajo*, 2ª ed., Porrúa, México, 1963, p.p. 223, 224.

Liberal Humanidad y, en Orizaba, Veracruz, el Gran Círculo de Obreros Libres, ambos organismos fueron los protagonistas de las huelgas de Cananea y Río Blanco en 1906 y 1907.¹⁸⁵

En 1912 se fundó el Departamento del trabajo y se estableció la Casa del Obrero Mundial, tuvo como finalidad ser un órgano orientador de las masas obreras que empezaban a sindicalizarse y a luchar por la unificación del movimiento obrero.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos promulgada el 5 de febrero de 1917, que entró en vigor el 1º de mayo del mismo año, recoge casi literalmente el texto de la Constitución de 1857, adicionando un segundo párrafo, conservando la esencia de este derecho, al preceptuar también en su artículo 9º que:

“Art. 9º No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la República podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país. Ninguna reunión armada tiene derecho a deliberar.

No se considerará ilegal, y no podrá ser disuelta una asamblea o reunión que tenga por objeto hacer una petición o presentar una protesta por algún acto a una autoridad, si no se profieren injurias contra ésta, ni se hiciere uso de violencias o amenazas para intimidarla u obligarla a resolver en el sentido que se dese.”

En armonía con el precepto anterior, el fundamento constitucional de la libertad sindical, lo encontramos en la fracción XVI, Apartado A del artículo 123 que a la letra expresa:

“Tanto los obreros como los empresarios tendrán derecho para coaligarse en defensa de sus respectivos intereses, formando sindicatos, asociaciones profesionales, etcétera;”

¹⁸⁵ Lastra Lastra, José Manuel, *Derecho Sindical*, op. cit., p. 188.

Así, los preceptos constitucionales fundamentan el derecho de asociación y de reunión y reconocen que tanto los obreros como los patrones tienen derecho a coaligarse en defensa de sus respectivos intereses, formando sindicatos, asociaciones profesionales, etcétera.

Así, el 1° de mayo de 1918 se funda la Confederación Regional Obrera Mexicana (CROM), su lema “salud y revolución social”, y representa el triunfo del reformismo en el movimiento obrero de México.

Posteriormente se formaron diversas organizaciones de trabajadores, pero sobresale la creación de la primera Central de Trabajadores de México (CTM), el 24 de febrero de 1936.

En cuanto al significado de sindicato, se dice que, “El origen etimológico de la palabra sindicato, según Gallart Folch deriva de *syndical*, que servía para designar a quienes encontraban ligados a una corporación, es decir, los que se colocaban bajo la tutela de un síndico (*syndic*). Esta palabra provenía del griego y significaba procurador.”¹⁸⁶

Por otro lado, también se menciona que la palabra sindicato, que ha sido tomada del francés, y que encuentra sus antecedentes en Grecia y Roma, deriva del griego *sundiké* y significa “justicia comunitaria”, o bien “idea de administración y atención de una comunidad.”¹⁸⁷

La palabra “sindical”, aparece utilizada por primera vez en una federación parisiense denominada “*Chambre syndicale du bâtiment de la Sainte Chapelle*”,

¹⁸⁶ Ruprecht, Alfredo J., *op. cit.*, p. 67.

¹⁸⁷ De Buen, Néstor, *op. cit.*, p. 729.

aproximadamente en 1810, que sirvió entonces para denominar organizaciones patronales.¹⁸⁸

Lo expresado, coincide en cuanto al origen griego de la palabra sindicato, y en cuanto a la idea de significar una corporación, colegio o sociedad, es decir, se refiere a la reunión u organización de determinadas personas, con la finalidad de administrar y atender lo que conviniere a dicha comunidad, representada por un síndico que tenía que tutelar y actuar de manera justa defendiendo los intereses comunes.

El derecho establecido en el artículo 9º Constitucional, es el derecho universal del hombre a asociarse con los demás, mientras que el previsto en la fracción XVI, del Apartado A, del artículo 123, que señala: *“Tanto los obreros como los empresarios tendrán derecho para coaligarse en defensa de sus respectivos intereses, formando sindicatos, asociaciones profesionales, etcétera.”*, es un derecho de clase, cuya finalidad es conseguir el mejoramiento en las condiciones de vida de los trabajadores, este derecho se ejerce por la vía sindical.

Toda vez que hay otras manifestaciones de asociación profesional, como son los colegios de abogados, médicos, ingenieros, arquitectos, contadores, etcétera, que se integran para constituir sociedades o asociaciones civiles, con fines determinados, sobre todo de respaldo y apoyo de carácter profesional en la materia, y que su finalidad no sea preponderantemente económica.

La Ley Federal del Trabajo como reglamentaria del artículo 123, Apartado A de la Constitución Federal, contiene en su Título Séptimo de las Relaciones Colectivas de Trabajo, en su capítulo II que trata de los Sindicatos, Federaciones y Confederaciones, nos define en su artículo 356, que: *“Sindicato es la asociación de trabajadores o patrones, constituida para el estudio, mejoramiento y defensa de sus respectivos intereses.”*

¹⁸⁸ *Idem.*

El Doctor Néstor de Buen propone una definición breve y sencilla, similar a lo que estipula la ley, al señalar que “Sindicato es la persona social, libremente constituida por trabajadores o por patrones, para la defensa de sus intereses de clase.”¹⁸⁹

Nosotros consideramos que la definición anterior y la que establece la ley, comprenden la esencia de lo que debemos entender por sindicato, al referirse a la asociación o persona social, se indica que se constituye el sindicato en una persona moral o jurídica, con los atributos o cualidades que la ley otorga a esta entidad. Su constitución conlleva la voluntad de los trabajadores o patrones, que actúan de acuerdo a su libertad de decisión, con la finalidad específica de defender sus derechos o sus intereses como una colectividad.

El artículo 360 de la Ley Federal del Trabajo, considera cinco tipos de sindicatos:

Los Gremiales, que son los formados por trabajadores de una misma profesión, oficio o especialidad. En este tipo de sindicatos, el elemento asociante es la identidad de la ocupación, esta identidad dio origen a los primeros sindicatos.

De Empresa, que son los formados por trabajadores que prestan sus servicios en una misma empresa. Los trabajadores de estos sindicatos, están vinculados al trabajo en común, sujetos a las mismas políticas empresariales.

Los Industriales, que son los formados por trabajadores que prestan sus servicios en dos o más empresas pero de la misma rama industrial. En estos sindicatos se combina la ocupación del trabajador, que no solamente está subordinado a una sola empresa.

Los Nacionales de Industria, que son los formados por trabajadores que prestan sus servicios en una o varias empresas de la misma rama industrial, instaladas en dos o

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 735.

más Entidades Federativas. Estos trabajadores pueden o no estar subordinados a una sola empresa, tienen que trasladarse a otras entidades federativas, de acuerdo al asiento de sus operaciones.

De Oficios Varios, que son los formados por trabajadores de diversas profesiones. Estos sindicatos sólo podrán constituirse cuando en el municipio de que se trate, el número de trabajadores de una misma profesión sea menor de veinte. En estos sindicatos, la vecindad, por sobre las profesiones y por sobre el trabajo en común, es el elemento entrelazante en la población pequeña, son centros de trabajo con una población menor de veinte.

La ley de la materia se refiere a cinco tipos de sindicatos, aunque en la práctica se tiene cierto arraigo popular y se acostumbra clasificar a los sindicatos por colores, es decir, una clasificación cromática; los que expresan un control real del patrón sobre el sindicato, son los sindicatos blancos o amarillos; o la independencia del grupo sindical respecto al empresario, son los sindicatos rojos. Los sindicatos se matizan de un color, en cuanto a los intereses que defienden los líderes sindicales en favor de sus agremiados.

3.6. Regulación de la participación de utilidades en la Ley Federal del Trabajo

Antes de la reforma constitucional a los artículos 73, fracción X y 123 (que se refieren a las facultades del Congreso de la Unión y Legislaturas de los Estados para expedir leyes sobre el trabajo), necesaria para federalizar la expedición de la ley del trabajo, la Secretaría de Gobernación convocó a una asamblea obrero patronal, que sesionó en la ciudad de México del 15 de noviembre al 8 de diciembre de 1928, en donde se estudió el proyecto de Código Federal del Trabajo, este documento, publicado por la Confederación de Trabajadores de México con las observaciones de los empresarios, es el primer antecedente concreto en la elaboración de la Ley de 1931.

El 6 de septiembre de 1929 se publicó la reforma constitucional, facultando solamente al Congreso de la Unión para expedir leyes del trabajo, dejando su aplicación a las autoridades de los Estados en sus respectivas jurisdicciones.

Posteriormente, el presidente de la República Emilio Portes Gil envió al Congreso de la Unión un Proyecto de Código Federal del Trabajo, conocido también como Proyecto Portes Gil, con motivo de la federalización de la legislación laboral.

Dos años después, la Secretaría de Industria, Comercio y Trabajo, redactó un nuevo Proyecto, al que ya no se le dio el nombre de Código, sino el de Ley. Fue discutido en Consejo de Ministros y remitido al Congreso de la Unión, donde fue ampliamente debatido; y previo un número importante de modificaciones, fue aprobado y promulgado el 18 de agosto de 1931.

Así, se dio un paso importantísimo con la federalización de la materia laboral, que tuvo como finalidad unificar la diversidad de las leyes del trabajo locales, toda vez que los trabajadores recibían tratamientos distintos, situación que implicaba la negación del principio democrático de la igualdad de derechos y de beneficios; teniendo como justificación que el derecho del trabajo constituye una unidad indisoluble, pues todos sus principios e instituciones tienden a una misma función, que es la regulación armónica y justa de las relaciones entre el capital y el trabajo.

Así se condujo a la formulación de una sola ley aplicable en toda la República, expedida por el Congreso Federal, pero que su aplicación correspondiera a las autoridades federales y a las locales mediante una distribución de competencias incluida en la misma reforma.

A pesar del interés especial que se tuvo por reglamentar el derecho de los trabajadores a una participación en las utilidades de las empresas, la Ley Federal del Trabajo, solo mencionó la participación equiparándola al salario, al enumerarla en la

fracción V, del artículo 24 entre los requisitos que debe contener el contrato escrito de trabajo y en el último párrafo del artículo 602, al indicar la forma de señalar la responsabilidad del conflicto, pero omitió totalmente referirse a la participación de utilidades.

Los preceptos que acabamos de referir, señalaban lo siguiente:

“Artículo 24.- El contrato de trabajo escrito contendrá:

V.- El sueldo, salario, jornal o participación que habrá de percibir el trabajador; si aquellos se deben calcular por unidad de tiempo, por unidad de obra o de alguna otra manera, y la reforma y lugar del pago...

Artículo 602.- La responsabilidad del conflicto, consistirá:

Se computarán, para fijar el salario efectivo del trabajador, las primas, participaciones en las utilidades y ventajas económicas pactadas en su favor.”

Como consecuencia de la ausencia de reglamentación en la Ley Federal del Trabajo de 1931, éstas, relativas a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, no pudieron operar y solamente en algunos contratos colectivos de trabajo se regularon sistemas voluntarios de participación de utilidades.

Con posterioridad a la reforma constitucional del artículo 123, entre otras, de sus fracciones VI y IX del 21 de noviembre de 1962, el presidente Adolfo López Mateos presentó el 20 de diciembre de 1962, la iniciativa de reformas a la Ley Federal del Trabajo de 1931 ante la Cámara de Diputados, a fin de reglamentar, entre otras cuestiones, el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas, que quedó consignado tras la reforma constitucional en la nueva fracción IX del artículo 123 en su apartado A.

En esta iniciativa, se proponía particularmente la de suprimir el derecho de los directores, administradores y gerentes generales de las empresas a participar en las

utilidades; también se referían al plazo de exención concedido a las empresas de nueva creación que de cinco años propuestos en la iniciativa se fijó en cuatro; al plazo otorgado a la Comisión Nacional para integrarse y presentar su plan de trabajo, que quedó fijado en tres y seis meses, respectivamente; y al momento de pago de la participación, para que se pagara en 1964, en relación al ejercicio fiscal de 1963.

La Cámara de Diputados, aprobó la iniciativa por unanimidad de votos y lo mismo hizo la de Senadores, así el decreto de reformas fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1962.

Los artículos de la ley de 1931 que incluyeron las nuevas disposiciones fueron, del 100-G al 100-U comprendidos en el Título Segundo, Capítulo V-bis Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas; y por lo que se refiere a la integración y funcionamiento de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas los artículos 428-I al 428-Y en su Título Octavo, Capítulo IX-3.

Posteriormente, el 1º de abril de 1970 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación La Nueva Ley Federal del Trabajo, vigente a partir del 1º de mayo de 1970, abrogando la anterior del 18 de agosto de 1931.

Actualmente su estructura comprende dieciséis Títulos, en donde se contienen 1010 artículos y varios transitorios. Las disposiciones referentes a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, las encontramos en el Capítulo VIII del Título Tercero Condiciones de Trabajo, que abarca los artículos 117 al 131.

3.6.1. La renta gravable a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo

En acatamiento a lo que establece el inciso e), fracción IX, Apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo 100-J de la Ley Federal del Trabajo reformada por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1962, señala:

“Artículo 100-J El porcentaje fijado por la Comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

Para los efectos de esta ley, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

En este precepto, se considera a la utilidad en cada empresa como la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de aplicar el porcentaje fijado por la Comisión, que constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1962, se refiere en su artículo 26, a la utilidad gravable, renta gravable para aplicar el impuesto correspondiente.

Entonces, podemos señalar que el concepto de utilidad en cada empresa, es equivalente al concepto utilidad gravable y por ende al concepto renta gravable.

Al establecer la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 100-L que el reparto de las utilidades deberá efectuarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto sobre la renta, es obvio que toma como referencia la declaración anual del ejercicio, porque en este documento es donde se plasma la utilidad gravable,

punto de partida para calcular el gravamen, así como para calcular el porcentaje de participación que corresponderá a los trabajadores de dichas utilidades.

Posteriormente, en la Nueva Ley Federal del Trabajo vigente a partir del 1° de mayo de 1970, el artículo 120 sustituyó al artículo 100-J de la ley anterior, conservando íntegramente su texto.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, a la entrada en vigor de la Nueva Ley, ya no se refiere al concepto utilidad gravable, éste es sustituido en su artículo 18 por el concepto ingreso global de la empresa, renta gravable que refleja la utilidad en cada empresa y que grava el impuesto.

A partir del año 1981, la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya no hace referencia al concepto ingreso global de la empresa, sino que es sustituido en su artículo 10 por el concepto utilidad fiscal, renta gravable que utiliza la ley para gravar el impuesto, toda vez que refleja la utilidad en cada empresa.

De lo anterior, podemos concluir que si la Ley Federal del Trabajo siempre se ha referido a la utilidad en cada empresa, como la renta gravable para efectos de aplicar el porcentaje fijado por la Comisión; y si dentro de su evolución la Ley del Impuesto sobre la Renta, se ha referido a conceptos equivalentes a la renta gravable, como utilidad gravable, ingreso global de la empresa y ahora utilidad fiscal, entonces resulta indudable que el concepto utilidad en cada empresa, lo encontramos actualmente identificado con el concepto utilidad fiscal de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo tanto, si la utilidad gravable, el ingreso global de la empresa y la utilidad fiscal han sido utilizados por la Ley del Impuesto sobre la Renta, como la renta gravable toda vez que reflejan las utilidades de cada empresa, y sobre esta renta se ha calculado el impuesto, consecuentemente, es obvio concluir que sobre estos conceptos se tenga que

calcular la participación de utilidades de los trabajadores, para que se vean beneficiados de dichas utilidades, y así guardar la armonía y congruencia con lo que siempre ha establecido el mandato constitucional en el inciso e), fracción IX, Apartado A del artículo 123.

3.6.2. Empresas obligadas a repartir utilidades a sus trabajadores

De acuerdo a la fracción IX, Apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas.

El artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo señala que para los efectos de las normas de trabajo, se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios.

Bajo este contexto legal, encontramos que son sujetos obligados a participar utilidades, las personas físicas y morales que tengan trabajadores a su servicio de manera subordinada, toda vez que en ambos casos pueden constituirse como unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios.

3.6.3. Empresas exceptuadas de repartir utilidades a sus trabajadores

El artículo 126 de la Ley Federal del Trabajo, nos señala cuales son las empresas que quedan exceptuadas de la obligación de repartir utilidades:

1. Las empresas de nueva creación dentro del primer año de funcionamiento. Se entiende que el plazo de un año, comienza a correr a partir del aviso de alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es la fecha de inicio de operaciones.

2. Las empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un producto nuevo, durante los dos primeros años de funcionamiento. La empresa debe acreditar que se trata de un nuevo producto ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, la cual determinará si es novedoso.

3. Las empresas de industria extractiva, de nueva creación, durante el período de exploración; en este caso se refiere a la industria minera.

4. Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia, sin propósitos de lucro y sin designar individualmente a los beneficiarios. La ley se refiere a las instituciones privadas como los asilos y fundaciones y las cuales pueden estar autorizadas para recibir donativos.

5. El Instituto Mexicano del Seguro Social y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia y que su finalidad no sea de lucro.

6. Las empresas que tengan un capital menor del que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por ramas de la industria, previa consulta con la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial. “Según resolución emitida por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social el 19 de diciembre de 1996, quedan exceptuadas de repartir utilidades las empresas cuyo capital y trabajo generen un ingreso anual declarado al impuesto sobre la renta no superior a trescientos mil pesos.”¹⁹⁰

¹⁹⁰ Citado por Álvarez Friscione, Alfonso, *op. cit.*, p. 1058.

3.6.4. Trabajadores con derecho a participar de las utilidades

Tienen derecho a participar en las utilidades, todos los trabajadores que presten un servicio personal subordinado, mediante la retribución de un salario, que consiste en la cuota diaria que percibe el trabajador en efectivo.

Las normas para que los trabajadores ejerzan su derecho a participar en las utilidades, se encuentran señaladas en el artículo 127 de la Ley Federal del Trabajo, en los siguientes términos:

1. Los trabajadores de confianza hasta el límite de salario correspondiente al trabajador sindicalizado que tenga salario mayor, o bien al trabajador de planta con la misma característica; incrementados estos en un veinte por ciento.

2. Tratándose de trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá exceder la participación de utilidades de un mes de salario.

3. Las madres trabajadoras, durante los períodos de seis semanas pre y postnatales, así como los trabajadores víctimas de un riesgo de trabajo durante el período de incapacidad temporal, serán considerados como trabajadores en servicio activo; lo cual significa que para efectos del reparto de utilidades, estos períodos se computarán como hábiles.

4. Los trabajadores eventuales tendrán derecho a participar en las utilidades, siempre y cuando hayan laborado por lo menos sesenta días durante el año.

3.6.5. Trabajadores exceptuados de percibir utilidades

La Ley Federal del Trabajo en su artículo 127, excluye del derecho de participación de utilidades, a los directores, administradores y gerentes generales.

Nosotros consideramos que la ley hace esta exclusión, debido a que estos trabajadores, en teoría, por el cargo que desempeñan cuentan con salarios elevados, además de algunos bonos y prestaciones adicionales a las de la ley.

Asimismo se señala a los trabajadores domésticos y a los eventuales que no laboraron por lo menos sesenta días durante el año.

Nosotros consideramos que en el caso de los trabajadores domésticos, la ley los excluye en virtud de que son prestadores de servicios de aseo, asistencia y demás propios o inherentes al hogar de una persona o familia (artículo 331), dado que la persona o familia no se constituye como unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios.

3.6.6. La distribución del reparto de utilidades

De conformidad con la Cuarta Resolución del 26 de diciembre de 1996, emitida por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, el porcentaje fijado para tal efecto es del diez por ciento, aplicable a la renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en armonía con la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 123 de la Ley Federal del Trabajo señala el procedimiento para determinar la participación de utilidades a cada trabajador, que consiste en dividir el monto de la utilidad repartible en dos partes iguales; la primera se divide, entre el total

de días laborados por todos los trabajadores durante el año, para obtener el factor por días, que se multiplicará de manera individual por el total de días laborados de cada trabajador, y así obtener la participación por días trabajados.

La segunda parte se divide, entre la suma total de los salarios pagados a todos los trabajadores, para obtener el factor por salarios devengados, el cual se multiplicará individualmente por el total de salarios percibidos por cada trabajador, y así obtener la participación por salario devengado.

La suma de la proporción de participación por días trabajados, y la proporción de la participación por salario devengado, nos da como resultado el total de participación de utilidades por cada trabajador.

El período de pago de la participación de utilidades, deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, aún cuando esté en trámite objeción de los trabajadores (artículo 122).

Esto significa, que si las empresas tienen obligación de presentar su declaración anual de pago del impuesto sobre la renta en la fecha límite del 31 de marzo, entonces los sesenta días contarán a partir del 1° de abril.

En el caso de las personas físicas, si su obligación es presentar su declaración anual en la fecha límite del 30 de abril, entonces los sesenta días correrán a partir del 1° de mayo.

Es importante señalar que las utilidades que no son reclamadas en el año en que sean exigibles, se agregarán a la utilidad repartible del año siguiente (artículo 122). De esta disposición se desprende, que el plazo que tienen los trabajadores de reclamar la cantidad que les corresponde de participación de utilidades es de un año. Consideración apoyada en el artículo 516 de la propia ley, que indica: "*Las acciones de trabajo*

prescriben en un año contado a partir del día siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible...”

3.6.7. Derecho de los trabajadores para formular objeciones

El derecho que tienen los trabajadores a recibir copia de la declaración anual de la empresa, e inconformarse con la misma ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en contra de las partidas que contenga dicha declaración, es de carácter colectivo.

De acuerdo con el derecho que establece la parte final del inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, regulado a través del artículo 121 de la Ley Federal del Trabajo, los trabajadores podrán formular las objeciones que juzguen convenientes, con respecto a la declaración anual que presenten las empresas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la finalidad de que las autoridades fiscales, de acuerdo a sus facultades de comprobación, realicen la revisión precedente.

De conformidad con el artículo 1° del Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo, el escrito de objeciones tiene el carácter de denuncia de irregularidades en materia fiscal y laboral.

El procedimiento de revisión de la declaración anual, cuando exista objeción de los trabajadores, una vez iniciado deberá concluirse para efectos de la participación de utilidades, sin que proceda el desistimiento de los trabajadores (artículo 3° del Reglamento).

El derecho de recibir la copia de dicha declaración, de revisar los anexos, así como el de formular objeciones, compete ejercitarlo al sindicato titular del contrato

colectivo de trabajo,¹⁹¹ al del contrato ley¹⁹² en la empresa, o en su caso al representante designado por la mayoría de los trabajadores (artículo 4º del Reglamento).

En este caso, el sindicato como figura jurídica titular de los derechos de sus agremiados y de acuerdo a su definición como asociación de trabajadores constituido para el mejoramiento y defensa de sus intereses, ejerce este derecho fundamentado en la fracción XVI, Apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en el artículo 356 de la Ley Federal del Trabajo.¹⁹³

Los patrones, dentro del término de diez días contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración anual del impuesto sobre la renta, o en su caso a partir de la fecha de la presentación de la declaración anual complementaria, entregarán copia de la misma a dichos representantes (artículo 10 del Reglamento).

La declaración anual y sus anexos, quedará a disposición de los trabajadores durante un término de treinta días, contados a partir de la fecha en que el patrón hizo la entrega (artículo 11 del Reglamento).

¹⁹¹ “Contrato colectivo de trabajo es el convenio celebrado entre uno o varios sindicatos de trabajadores y uno o varios patrones, o uno o varios sindicatos de patrones, con objeto de establecer las condiciones según las cuales debe prestarse el trabajo en una o más empresas o establecimientos.” Artículo 386 de la Ley Federal del Trabajo.

¹⁹² “Contrato-ley es el convenio celebrado entre uno o varios sindicatos de trabajadores y varios patrones, o uno o varios sindicatos de patrones, con objeto de establecer las condiciones según las cuales debe prestarse el trabajo en una rama determinada de la industria, y declarado obligatorio en una o varias Entidades Federativas, en una o varias zonas económicas que abarquen una o más de dichas Entidades, o en todo el territorio nacional.” Artículo 404 de la Ley Federal del Trabajo.

¹⁹³ “Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos, y de una manera general, todo contrato de trabajo:

XVI. Tanto los obreros como los empresarios tendrán derecho para coaligarse en defensa de sus respectivos intereses, formando sindicatos, asociaciones profesionales, etcétera.”

“Sindicato es la asociación de trabajadores o patrones, constituida para el estudio, mejoramiento y defensa de sus respectivos intereses.” Artículo 356 de la Ley Federal del Trabajo.

Posterior a este término, los trabajadores contarán con treinta días para formular las objeciones que juzguen convenientes; una vez recibida la inconformidad por la Subdirección de Participación de Utilidades de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, informará a los trabajadores sobre la admisión de su escrito, dentro de un término no mayor de treinta días (artículo 19 del Reglamento).

La revisión fiscal que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, una vez admitido el escrito, en ningún caso podrá exceder de seis meses (artículo 20 del Reglamento).

Obtenidos los resultados de dicha revisión, la propia Secretaría procederá a dictar la resolución correspondiente en un plazo no mayor de dos meses (artículo 21 del Reglamento).

El artículo 121, fracción IV de la Ley Federal del Trabajo establece la obligación del patrón de dar cumplimiento a la resolución, dentro de los treinta días siguientes de notificada ésta, independientemente de que la pueda impugnar.

La resolución que dicta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con motivo de las objeciones formuladas por los trabajadores a la declaración anual, lo hace interviniendo como autoridad laboral, de conformidad con la facultad que le otorga la fracción II, del artículo 523 y el artículo 526 de la Ley Federal del Trabajo,¹⁹⁴ para los efectos que le señala el Título Tercero Condiciones de Trabajo, Capítulo VIII Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

¹⁹⁴ "Artículo 523. La aplicación de las normas de trabajo compete, en sus respectivas jurisdicciones:

II. A las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Educación Pública."

"Artículo 526. Compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la intervención que le señala el Título Tercero, Capítulo VIII, y a la Secretaría de Educación Pública, la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones que esta Ley impone a los patrones en materia educativa e intervenir coordinadamente con la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, en la capacitación y adiestramiento de los trabajadores, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo IV de este Título."

CAPÍTULO CUARTO

EFFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULO 10 Y 16 (ANTES 14) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.1. Procedimiento para la determinación de la utilidad fiscal, que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efectos de cálculo del impuesto sobre la renta de las empresas

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su Título II De las Personas Morales, el artículo 10 establece el procedimiento para la determinación del resultado fiscal, al expresar que:

"Artículo 10.- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título..."

En este precepto se establece que la utilidad fiscal se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

El procedimiento señalado, lo podemos traducir en la siguiente fórmula:

Ingresos acumulables

(-) Deducciones autorizadas

(=)Utilidad fiscal

Ahora bien, consideramos importante mencionar qué debemos entender por ingresos acumulables y por deducciones autorizadas, toda vez que se trata de los conceptos que intervienen en el procedimiento de determinación del resultado fiscal.

El primer párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como ingresos acumulables, la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, incluso los provenientes de establecimientos en el extranjero, así como el ajuste anual por inflación acumulable, que es el ingreso que se obtiene por la disminución real de las deudas, de conformidad con el artículo 46 de la propia ley.

El último párrafo del citado artículo 17, señala que no serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México, pero que sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta ley.

Por otro lado, el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a otros ingresos acumulables, tales como la ganancia derivada de la enajenación de activos fijos¹⁹⁵ y terrenos; recuperación por seguros y fianzas; intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno.

En cuanto a las deducciones autorizadas, mencionaremos en términos generales lo que dispone el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al indicar que los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: Las devoluciones, descuentos o bonificaciones; la adquisición de mercancías y materias primas; los por cientos autorizados sobre el monto original¹⁹⁶ de las inversiones¹⁹⁷; los gastos propios

¹⁹⁵ "Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo..." Segundo párrafo del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁹⁶ "El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado; así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes,

relacionados con la actividad; los créditos incobrables y pérdidas por caso fortuito; la creación de reservas para fondos de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad; las cuotas del seguro social pagadas por los patrones; los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno y el ajuste anual por inflación que resulte deducible en términos del artículo 46 de esta Ley.

Respecto a los por cientos autorizados sobre el monto original de las inversiones, señala el penúltimo párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que los contribuyentes ajustarán la deducción determinada de inversiones multiplicándola por el factor de actualización.¹⁹⁸

Es conveniente puntualizar, que se obtiene una utilidad fiscal si los ingresos acumulables son mayores a las deducciones autorizadas y en caso contrario, tendríamos como resultado fiscal una pérdida fiscal; entonces, el resultado fiscal puede estar comprendido por una utilidad o pérdida fiscal, de acuerdo al comportamiento de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por la propia ley.

Si el resultado fiscal representa una utilidad fiscal, entonces, los contribuyentes haciendo uso de su derecho, podrán disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, así como la reducción del 46.67% en caso de que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para llegar a una utilidad fiscal neta y aplicar la tasa del impuesto sobre la renta del 30% para el año

acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje." Segundo párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁹⁷ "Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos..." Primer párrafo del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁹⁸ "Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción." Penúltimo párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2005, de conformidad con el artículo segundo de las disposiciones de vigencia temporal, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2004.

Recordemos que por reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2004, se adicionó en la parte final de la primera fracción del artículo 10 de la propia ley, que al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como punto aclaratorio, esta disposición que entra en vigor a partir del 1° de enero de 2005, será aplicable para el resultado fiscal obtenido en el ejercicio fiscal precisamente de este año de 2005, lo cual se reflejará en la declaración anual que se presentará el 31 de marzo de 2006.

Es evidente, que con esta disposición, las personas morales se ven favorecidas por el legislador, primero al disminuir la tasa del impuesto sobre la renta al 30%, respecto de la tasa del 33% aplicable para el 2004, de conformidad con el artículo segundo transitorio, fracción LXXXII, de las disposiciones transitorias publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002.

Segundo, porque se le permite a la persona moral deducir la participación de utilidades pagada a sus trabajadores, de la utilidad fiscal, para obtener una base gravable menor para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

4.2. Procedimiento para la determinación de una renta gravable, que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, base exclusiva para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas

El artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un procedimiento de determinación de una renta gravable, base exclusiva para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, que a la letra expresa:

“Artículo 16.- Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción LX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo siguiente:

I. A los ingresos acumulables del ejercicio en los términos de esta Ley, excluido el ajuste anual por inflación acumulable a que se refiere el artículo 46 de la misma Ley, se les sumarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

a) Los ingresos por concepto de dividendos o utilidades en acciones, o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de la sociedad que los distribuyó.

b) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en el que las deudas o los créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente, en los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago de la deuda o el cobro del crédito.

c) La diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulada por la enajenación de dichos bienes.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la utilidad cambiaria.

II. Al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior se le restarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

a) *El monto de las deducciones autorizadas por esta Ley, excepto las correspondientes a las inversiones y el ajuste anual por inflación deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.*

b) *La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los por cientos que para cada bien de que se trata determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los señalados en los artículos 39, 40 ó 41 de esta Ley. En el caso de enajenación de los bienes de activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto original aún no deducida conforme a este inciso.*

c) *El valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre que los hubiera recibido el contribuyente en ejercicios anteriores mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuyó o que los hubiera reinvertido dentro de los 30 días siguientes a su distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.*

d) *Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida.*

La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio 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.

En los casos en que las deudas o los créditos, en moneda extranjera, se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la pérdida cambiaria.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio."

De la simple lectura de este precepto, podemos apreciar que este procedimiento es completamente distinto al que determina la utilidad fiscal, en términos del artículo 10

de la Ley del Impuesto sobre la Renta, base que grava el impuesto sobre la renta de las empresas.

Para efectos de nuestro estudio, nos interesa plantear de manera sencilla en que consiste este procedimiento, para poder llegar a establecer las diferencias esenciales que existen entre uno y otro.

Inicia el texto del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalando que para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo siguiente:

Su fracción I, señala que a los ingresos acumulables del ejercicio, excluido el ajuste anual por inflación acumulable a que se refiere el artículo 46 de la misma ley, se les sumarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

- a) Los ingresos por dividendos o utilidades en acciones.
- b) Tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera, acumularán la utilidad que resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio que sean exigibles conforme al plazo pactado, en caso de que se cobren o paguen con posterioridad a dicho plazo, serán acumulables en esa fecha.
- c) La diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulada por dicha enajenación.

Se menciona en su segundo párrafo de este inciso c) que para efectos de esta fracción, no se considerará como interés la utilidad cambiaria, es decir, la utilidad por la fluctuación de moneda extranjera.

Su fracción II, establece que al resultado que se obtenga conforme a la fracción I, se le restarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

- a) El monto de las deducciones autorizadas por esta Ley, excepto las correspondientes a las inversiones y el ajuste anual por inflación deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.
- b) La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los por cientos de deducción, que no podrán ser mayores a los señalados en los artículos 39, 40 ó 41 de esta Ley.
- c) El valor nominal¹⁹⁹ de los dividendos o utilidades que se reembolsen.
- d) Tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en que sean exigibles, o por partes iguales en cuatro ejercicios posteriores a aquél en que se sufrió dicha pérdida.

El segundo párrafo de este inciso d) señala que la pérdida por fluctuación de moneda extranjera, no se podrá deducir, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas a un determinado plazo, o cuando se reduzca dicho plazo, o se aumenten los pagos parciales. En tal caso se deducirá, tomando en cuenta los montos y los plazos convenidos originalmente.

Asimismo dispone en su tercer párrafo, que en los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera, se paguen o se cobren con posterioridad a su fecha de exigibilidad, las pérdidas que se originen en este lapso por dicha fluctuación, serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o cobro del crédito, es decir, para este caso, la pérdida no se podrá deducir en la fecha de vencimiento del plazo pactado.

Preceptúa su cuarto párrafo, que para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés, la pérdida cambiaria, es decir, se refiere a la pérdida por la fluctuación de moneda extranjera.

¹⁹⁹ “El que aparece inscrito en el cuerpo de un documento o título de crédito”, *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal, op. cit.*, p. 339.

A efecto de observar con mayor claridad, en que consiste este procedimiento de determinación de la renta gravable, señalaremos la siguiente fórmula:

Ingresos acumulables

- (-) Ajuste anual por inflación
- (+) Ingresos por dividendos
- (+) Utilidad cambiaria
- (+) Diferencia entre el monto de la enajenación y la ganancia acumulable de activo fijo
- (=) Ingresos totales
- (-) Deducciones autorizadas
- (+) Deducción de inversiones actualizada
- (+) Ajuste por inflación deducible
- (-) Deducción de inversiones a costo histórico
- (-) Valor nominal de dividendos reembolsados
- (-) Pérdida cambiaria
- (=) Renta gravable

De la fórmula anterior, podemos observar claramente que en este procedimiento, se consideran o se excluyen, diversos conceptos que no se encuentran en el contenido del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al considerarse distintos conceptos para obtener la renta gravable, base exclusiva para aplicar el 10% de participación de utilidades de los trabajadores, obviamente el resultado es completamente distinto, respecto a la utilidad fiscal.

4.3. Confrontación y diferencias esenciales entre uno y otro procedimiento

Una vez que hemos señalado en que consisten los procedimientos, tanto para la determinación de la utilidad fiscal, como para la determinación de la renta gravable, y

que apreciamos nítidamente que existen diferencias esenciales entre una y otra base, a fin de precisarlas, procederemos a su confrontación.

En el procedimiento que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para la determinación de la utilidad fiscal, dentro de los ingresos acumulables, entre otros, se encuentran: El ajuste anual por inflación acumulable y la ganancia derivada de la enajenación de activos fijos.

En el procedimiento para la determinación de la renta gravable que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se suman a los ingresos acumulables: (excluido el ajuste anual por inflación acumulable) los ingresos por dividendos; la utilidad cambiaria; la diferencia entre el monto de la enajenación y la ganancia acumulable de activo fijo.

En cuanto a las deducciones autorizadas, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, considera: la deducción de inversiones actualizada, en términos de su artículo 37, y el ajuste anual por inflación deducible.

El artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considera las deducciones autorizadas (excluyendo la deducción de inversiones actualizada y el ajuste anual por inflación deducible); la deducción de inversiones a costo histórico; el valor nominal de dividendos reembolsados y la pérdida cambiaria.

De lo anterior, podemos concluir que las diferencias esenciales, son las siguientes:

1. El ajuste anual por inflación acumulable y deducible, se excluyen para efectos de la renta gravable, y para efectos de la utilidad fiscal se incluyen.

2. Los ingresos por dividendos y el valor nominal de dividendos reembolsados, se consideran para efectos de la renta gravable, pero no se consideran para efectos de la utilidad fiscal.

3. La utilidad y pérdida cambiaria, son consideradas para efectos de la renta gravable, no así para efectos de la utilidad fiscal.

4. La diferencia entre el monto de la enajenación y la ganancia acumulable de activo fijo, se considera para efectos de la renta gravable, y no es considerada para efectos de la utilidad fiscal.

5. La deducción de inversiones actualizada, no se considera para efectos de la renta gravable, en cambio, si es considerada para efectos de la utilidad fiscal.

6. La deducción de inversiones a costo histórico, si se considera para efectos de la renta gravable, y no se considera para efectos de la utilidad fiscal.

Nuestro objetivo en este apartado, ha estado encaminado a demostrar que el procedimiento y conceptos que se utilizan para llegar a la utilidad fiscal y a la renta gravable, son completamente distintos.

Efectivamente, con la precisión de estas diferencias esenciales, hemos podido comprobar que la determinación de la utilidad fiscal, y la determinación de la renta gravable, arrojan resultados completamente distintos.

La causa de esta divergencia, radica en la aplicación o prohibición de distintos conceptos de ingresos y deducciones en una y otra base, produciendo que en ambos casos, se llegue obviamente a resultados divergentes.

4.4. Violación al principio de justicia del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento para determinar una renta gravable exclusiva para efectos de cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, constituyéndose así en una renta gravable ficticia, toda vez que no refleja la utilidad fiscal

De la confrontación realizada entre el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece un procedimiento para determinar una renta gravable, renta que no grava el impuesto sobre la renta, pero que es utilizada exclusivamente para efectos de calcular el 10% de participación de utilidades de los trabajadores; y el artículo 10 del mismo ordenamiento legal, que establece el procedimiento para determinar la utilidad fiscal, la cual representa la base gravable o renta gravable, en virtud de que es el monto o cantidad que se grava, aplicando la tasa del 30% del impuesto sobre la renta de personas morales, hemos destacado sus diferencias esenciales.

Hemos corroborado que dichos preceptos establecen normas distintas entre sí, al concurrir conceptos y lineamientos diferentes para generar la utilidad fiscal y la renta gravable, esto nos lleva lógicamente también a obtener bases completamente distintas, consecuentemente entre uno y otro procedimiento existe una divergencia radical.

La causa de esta divergencia radical se debe a que no hay identidad entre un procedimiento y otro, es decir, que se aplican o se omiten conceptos de ingresos acumulables y deducciones autorizadas entre una y otra base, produciendo así, que en ambos casos se llegue, obviamente a resultados divergentes.

La consecuencia de esta divergencia es de carácter pecuniario y trasciende al calcular el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sobre bases distintas.

Impacto en la aplicación de la renta gravable, determinada conforme al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al reflejar:

1.- Que los trabajadores perciban una cantidad menor de participación de utilidades, en la proporción que la renta gravable, base exclusiva para este efecto, resulte también menor con respecto a la utilidad fiscal de las empresas.

2.- Que el fisco recaude menor gravamen respecto a la renta gravable, en el supuesto de que resultare mayor que la utilidad fiscal, y que pudiera considerarse gravable de acuerdo a su connotación como tal y que gravare el impuesto sobre la renta.

3.- Que las empresas, como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, al utilizar dos bases diferentes, la utilidad fiscal para efectos de gravar el impuesto sobre la renta y la renta gravable exclusiva para calcular la participación de utilidades de los trabajadores, se vean en esta medida afectados sus intereses, ocasionando una carga adicional que supere los límites de su capacidad contributiva.

Este impacto se da, precisamente porque una y otra base, en ningún momento van a coincidir en cuanto a su resultado, es por ello, que la divergencia entre una y otra base, nos lleva a la aplicación de una tasa del impuesto sobre la renta y un porcentaje de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, sobre una base desproporcionada e inequitativa, en razón de su divergencia.

Ante esta divergencia de resultados, procederemos a revisar el fundamento constitucional del derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas, y así comprobar si la renta gravable que dispone el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la misma a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Recordemos que el mandato constitucional del derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas, lo encontramos en el texto primigenio del artículo 123, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, el cual establecía que en toda empresa agrícola, fabril, comercial o minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades, la cual se fijará por comisiones especiales que se formarán en cada municipio.

En este precepto se ve reflejado el pensamiento del Constituyente de 1917, quienes estimaban “que la justa retribución será aquella que se base en los beneficios que obtenga el capitalista” y consideraban “equitativo que los trabajadores tengan una participación en las utilidades de toda empresa en que presten sus servicios.”

Por reformas a las fracciones VI y IX, del artículo 123 Constitucional, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1962, se establece en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del señalado precepto, que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, y que para determinar su monto, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al recurrir a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de 1962, su artículo 26 disponía, que la base del impuesto en la cédula I.- Comercio, será la utilidad gravable, que es la diferencia que resulta entre el ingreso y las deducciones autorizadas.

Asimismo, la cédula II, correspondiente a los ingresos industriales, se establecía en el artículo 74 del mismo ordenamiento legal, que la base del impuesto se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de esta Ley. Esto significaba que la utilidad gravable para las industrias, era también la diferencia entre los ingresos percibidos menos las deducciones autorizadas.

Resulta relevante el concepto utilidad gravable que utiliza la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque si el Constituyente en el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e), estableció desde ese año de 1962, que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa, se tomara como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es obvio concluir que se refería a la utilidad gravable establecida en el artículo 26 de dicha ley, y que ahora se encuentra bajo el concepto de utilidad fiscal, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues constituye la base gravable del impuesto sobre la renta.

Veamos que el concepto utilidad gravable dentro del dinamismo de la materia fiscal, ha tenido una evolución en la Ley del Impuesto sobre la Renta desde el año de 1962, mismo que se va sustituyendo por conceptos equivalentes, pero conservando su esencia como renta gravable, en virtud de que es la base que grava el impuesto sobre la renta.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el período comprendido entre los años de 1965 a 1980, en su artículo 18 se establecía que la base del impuesto de los causantes mayores, será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley.

En este precepto se sustituye el concepto de utilidad gravable, por el concepto ingreso global de la empresa, como base para gravar el impuesto sobre la renta.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, en el período de 1981 a 1986, el texto del artículo 10, establecía que las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados que realizaran actividades empresariales, calcularán el impuesto sobre la renta aplicando a la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio, la tarifa contenida en el artículo 13 de esta ley, dicho resultado se determinaría, disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por este Título.

Así, el concepto utilidad fiscal, sustituyó al concepto ingreso global de la empresa.

Es importante señalar que en el período de 1981 a 1986, la Ley del Impuesto sobre la Renta disponía clara y expresamente en el último párrafo del artículo 10, que *“Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo.”*

Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta afirma y reconoce en este precepto, de manera contundente, que debemos entender que la renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX del artículo 123 Constitucional, es la utilidad fiscal.

Lo entendemos así, porque la utilidad fiscal es la que representa la renta, rendimiento o ganancia que se obtiene en un ejercicio fiscal, producto de un proceso económico en donde concurren el capital y la fuerza de trabajo, como factores esenciales de la producción, signo de capacidad contributiva, base real que grava el impuesto sobre la renta y sobre la misma, se dispone debe calcularse la participación de utilidades de los trabajadores.

Entonces, a la luz de este precepto el reparto de utilidades coexiste con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no puede tener otra base más que la renta gravable para efectos del impuesto, es decir, la utilidad fiscal, toda vez que el constituyente ha contemplado un interés común entre el fisco y los trabajadores, es decir un interés relacionado, si el fisco recauda el impuesto sobre la renta, también los trabajadores reciben utilidades.

En el período de 1987 y 1988, coexistieron dos bases de tributación, mismas que dieron la pauta a la contravención del mandato constitucional, al desvirtuar la esencia

del concepto de renta gravable, en virtud de la llamada reforma substancial de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer de la base tradicional que aplicaba la tarifa del artículo 13-Bis, de conformidad con el artículo 10-Bis y la base nueva que aplicaba la tasa del 35%, en términos de su artículo 10, las cuales eran consideraban conjuntamente para el cálculo del impuesto sobre la renta, sin embargo erróneamente esta base conjunta no se consideró para efectos de la participación de utilidades de los trabajadores.

La ley secundaria, al establecer dos bases gravables de tributación para efectos del pago del impuesto sobre la renta y considerar sólo una para el pago de participación de utilidades de los trabajadores, rompe la armonía que debe guardar esta institución jurídica con dicho gravamen, afectando los intereses de los trabajadores, en virtud de que el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de nuestra Carta Magna, desde su vigencia en el año de 1962, dispone de una misma base para los dos efectos y que se constituye en la renta gravable a que se refiere el mandato constitucional, representada por la utilidad fiscal de las empresas.

Al establecerse dos bases de tributación, lógicamente éstas se tenían que haber considerado para los dos efectos y así conservar la armonía y congruencia con lo que preceptuaba la ley vigente hasta 1986, en acatamiento al mandato constitucional, y con ello respetar la esencia del concepto renta gravable, sin embargo el legislador perdió de vista la coexistencia del interés del fisco y los trabajadores, al omitir que se considerasen las dos bases gravables también para efectos de pago de participación de utilidades.

Al considerarse solo la base tradicional, para efectos de participación de utilidades, originó con ello un perjuicio a los trabajadores al percibir menos utilidades, en la medida en que obviamente era utilizada solo una base o cantidad para este efecto, respecto a la suma de las dos bases que se utilizaban para gravar del impuesto sobre la renta.

Es por ello, que no basta que la ley secundaria como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 804 haya señalado que para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable es la determinada en el artículo 10-Bis, para cambiar la esencia del concepto instituido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque como ley secundaria debe obedecer y acatar el mandato constitucional que se encuentra fundamentado en el principio de Supremacía Constitucional que emana de su propio artículo 133.

Entonces, si en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de nuestra Constitución Federal prevalece el concepto renta gravable, sin modificación alguna, por ende, la ley secundaria no debe disponer de precepto alguno que pueda contrariar este mandato constitucional.

A la luz de estas disposiciones, al coexistir dos bases de tributación, constituidas como renta gravable para efectos de gravar el impuesto sobre la renta y erróneamente no ser consideradas en su conjunto para calcular la participación de utilidades de los trabajadores, contraviene así el mandato constitucional, al desvirtuar el concepto de renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La contravención al mandato constitucional, ha prevalecido hasta nuestros días, pero ahora disfrazado como artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer de una renta gravable diversa a que se refiere el mandato constitucional.

En el año de 1989 se deroga el Título VII, en donde se ubicaba el artículo 10-Bis y éste es incorporado en la Ley del Impuesto sobre la Renta como artículo 14, vigente hasta el año 2001 y a partir del año 2002, con la nueva estructura de la ley cambió de número para convertirse en artículo 16, vigente hasta nuestros días.

Al quedar derogado el Título VII Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales, en la ley vigente a partir del 1º de enero de 1989, y en donde se ubicaba el artículo 10-Bis, en lugar de reubicarse nuevamente, es decir, regresar a su origen que constituía el último párrafo del artículo 10, es reubicado como artículo 14, para establecer un procedimiento de determinación de una renta gravable exclusiva para efectos de cálculo de la participación de utilidades de los trabajadores, llevando consigo la contravención al mandato constitucional.

Esto, en virtud de que el concepto de renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el mismo a que se refiere el concepto utilidad fiscal en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no el que disponía en su artículo 14 y ahora el que dispone en su artículo 16.

Es evidente que si el texto del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un procedimiento de determinación de una renta gravable, para un solo efecto, obviamente no se trata de la misma renta gravable a que siempre se ha referido el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por dos razones fundamentales:

Primera. Porque el concepto de renta gravable que dispone el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no refleja el rendimiento, ganancia o utilidad real del contribuyente y mucho menos corresponde a una base que este sujeta a gravarse por una tasa o tarifa del impuesto sobre la renta de personas morales.

Únicamente se refiere a una operación más dentro de la contabilidad de la empresa, para determinar un monto que sirve de base para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, resultando así una renta gravable ficticia.

Segunda. Porque el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos desde su vigencia en el año de 1962, se refería a la renta gravable de la Ley del Impuesto sobre la Renta contenida en el concepto utilidad gravable.

Posteriormente contenida en el concepto ingreso global de la empresa y en la ley vigente, la contenida en el concepto utilidad fiscal, que se determina bajo el procedimiento que establece en su artículo 10.

Base que siempre se ha utilizado para gravar el impuesto sobre la renta de las empresas, porque ésta es la utilidad fiscal real, base del sistema impositivo que refleja la renta o rendimiento obtenido en un ejercicio fiscal y por ende la capacidad contributiva, resultado de la concurrencia entre el capital y la fuerza de trabajo.

Por lo tanto, si la renta gravable a que se refiere el mandato constitucional, es la utilidad fiscal en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y es la que se aplica para gravar dicho impuesto, consecuentemente el reparto de utilidades, también debe calcularse a la luz de dicho precepto, en virtud de que sobre esa base debe coexistir el interés del fisco y los trabajadores.

Su violación al principio de justicia

Al establecer el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la determinación de un concepto diferente de renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos lleva a concluir que dicho concepto no solo se aparta del contenido de la norma fundamental, sino que se contrapone y contraviene a dicho mandato, al desvirtuar la esencia del concepto de renta gravable.

Este concepto diferente de renta gravable, no corresponde a la renta o base gravable que grava precisamente el impuesto sobre la renta de personas morales, sino que al ser ficticia, desvirtúa además el fin primordial del derecho laboral, que radica en un equilibrio adecuado entre el capital y fuerza de trabajo, toda vez que la utilidad fiscal es la que representa la riqueza real sobre la cual los trabajadores deben beneficiarse en una proporción y que se encuentra regulada en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este contexto, podemos señalar que la justicia como principio que deroga toda ley que resulte contradictoria, en estricta lógica fundamenta la congruencia y unidad de nuestro sistema legislativo, a través de principios de validez universal interesados por establecer una armonía legislativa y conforme a la cual se regulan las diferentes materias.

Justicia, como principio de no contradicción a derechos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que gozan del principio de supremacía constitucional, por lo que prevalecen sobre cualquier norma o ley secundaria que los contradiga.

Por lo tanto, de la contravención al mandato constitucional, se desprende su violación al principio de justicia, principio como razón fundamental sobre la cual se procede, que protege intereses socialmente reconocidos por nuestra Carta Magna, dicha violación quebranta el respeto que deben guardar los derechos existentes que llevan a mantener el equilibrio de la balanza de justicia dentro del concepto renta gravable, instituido por la Constitución, representada por la utilidad fiscal por reflejar ésta la renta o rendimiento real generado en un ejercicio fiscal y que corresponde a la capacidad contributiva de la persona moral.

La justicia es individual y por ende social, la justicia dentro del esquema en que la sociedad esta dividida en dos clases, -capitalistas, quienes detentan los medios de producción y trabajadores que solo cuentan con su fuerza de trabajo-, se traduce en la aplicación de un procedimiento conforme al cual ha de repartirse la riqueza, a fin de superar el antagonismo entre capitalistas y trabajadores, la riqueza a repartir constituye el objeto material del derecho de los trabajadores a percibir parte de esa riqueza, que constituye el objeto formal, entonces podríamos decir que la justicia social es darle a cada quien lo que le corresponde, justicia al amparo del derecho, justicia que consiste en la observancia y respeto a un mandato constitucional.

La justicia social, tiene como finalidad inmediata lograr una distribución equitativa de la riqueza entre la clase trabajadora, así como un trato humano dentro de las relaciones laborales por virtud del trabajo.

El trabajo como un factor económico importante e imprescindible en la creación de la riqueza, la clase trabajadora siempre ha tenido la aspiración legítima de participar en las utilidades de las empresas, este ha sido el propósito del legislador constituyente.

En armonía con lo anterior, la Ley Federal del Trabajo que rige las relaciones de trabajo comprendidas en el precepto constitucional, señala en su artículo 2º que las normas de trabajo tienden a conseguir el equilibrio y la justicia social en las relaciones entre trabajadores y patrones.

Entonces, al disponer una ley secundaria como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta la determinación de un procedimiento para llegar a una renta gravable diversa a la exigida por nuestra Ley Fundamental, ésta resulta irreal y ficticia, en virtud de que no se refiere a la utilidad fiscal, y en esta medida resulta injusto que los trabajadores participen de una cantidad ficticia que no refleja la riqueza generada en un ejercicio fiscal.

Por otro lado, hemos podido observar que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta en sí mismo incoherente, al preceptuar un procedimiento para determinar la renta gravable y no le da el tratamiento como tal, puesto que no grava el impuesto sobre la renta, no refleja una capacidad contributiva y no arroja una utilidad real generada en un ejercicio fiscal, se trata simplemente de una fórmula para llegar a una base, monto o cantidad a la que solo dispone que se aplique para efectos de participación de utilidades a los trabajadores.

Siendo en esencia el concepto de renta gravable, la base gravable o base imponible, por constituirse como base a la que se le impone un gravamen, la cantidad neta en relación con la cual se aplica la tasa del impuesto sobre la renta, para su

obtención, es necesario que exista un monto bruto, que son los ingresos acumulables, al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley, y así determinar dicha base, de esta forma se pretende que el gravamen recaiga sobre los valores netos, es decir, sobre un resultado fiscal que es la utilidad fiscal, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta base gravable, es el elemento objetivo que se considera para fijar el monto de la deuda tributaria, consecuentemente también debe tomarse en cuenta para fijar el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, respetando así el concepto de renta gravable a que se refiere el mandato constitucional.

4.5. Violación al principio de legalidad del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al contravenir el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que establece un procedimiento para determinar una renta gravable, misma que no grava el impuesto sobre la renta

El principio de legalidad se encuentra soportado por el principio de supremacía constitucional, que exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado, que establece derechos fundamentales a favor de los gobernados, consignados en términos inequívocos en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Existe una vinculación estrecha entre el principio de legalidad y el derecho fiscal, en virtud de que la norma jurídica tributaria, al igual que las demás legislaciones ordinarias emanan de nuestra Carta Magna y por consiguiente deben sujetarse a sus principios y disposiciones, de su contravención resulta violado este principio de legalidad, por lo que no es suficiente que la ley secundaria establezca normas previas y expresamente determinadas en la ley, si no están acordes a los principios plasmados en la Ley Fundamental.

El principio de legalidad constituye la primordial exigencia de todo Estado de Derecho, Estado regido y sometido a un orden jurídico en donde prevalece la supremacía constitucional que protege libertades y derechos fundamentales.

La Ley Suprema como norma fundamental, que unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano, contiene los principios y garantías individuales que deben acatar las leyes secundarias, en consecuencia debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones, ésta prevalece sobre cualquier otra disposición legislativa existente en México, dichos preceptos derogan toda ley que se le oponga.

Principio de legalidad que deriva de una norma fundamental, como un acto de manifestación y expresión de la mayoría, representada y emanada por un Congreso Constituyente.

Principio que tiene la finalidad de afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas a las que deben sujetarse gobernados y gobernantes.

Su violación al principio de legalidad

El artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hace referencia a una utilidad no generada y que debe ser repartida entre los trabajadores por la empresa, situación que viola el principio de legalidad al referirse a una riqueza no generada, sino de carácter artificial, de corte virtual. Esta riqueza no generada, por ende es distinta a la utilidad fiscal o renta del propio contribuyente, misma que se encuentra regulada en términos del artículo 10 de la propia ley y no por el precepto jurídico en cuestión.

El efecto de la aplicación práctica, es de orden pecuniario preponderantemente, en virtud de que la renta gravable, base para el cálculo de la participación de los

trabajadores en las utilidades de las empresas, no se refiere a la utilidad fiscal de las empresas, y por ende no refleja su riqueza generada que representa su capacidad contributiva.

El artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece una renta gravable diversa a la prevista en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contraviniendo así una norma fundamental, que tiene como consecuencia la violación al principio de legalidad que protege el derecho de los trabajadores a una participación de utilidades sobre una riqueza real generada y no ficticia como lo pretende dicha base.

Es decir, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pretende obligar a los patrones a determinar una cantidad que sirva de base solo para efectos del pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, base completamente distinta a la contenida en el artículo 10 del mismo ordenamiento legal, base también diferente y adicional a la contenida en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 Constitucional.

De esta contravención, también se desprende la violación al principio de debida fundamentación y motivación consagrado en el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicano, y por ende de esta violación resulta violado el principio de legalidad, que se expresa en el hecho de que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta pretende regular la utilidad o renta gravable que debe tomarse como punto de partida para realizar el cálculo de reparto de utilidades, siendo que el legislador federal carece de potestad para establecer una base diversa a la consignada en el precepto constitucional, distinta a la regulada en el artículo 10 de la propia ley.

Esto es así, en virtud de que desde la vigencia del inciso e), fracción IX, Apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, por reformas del 21 de noviembre de 1962, se encuentra en vigor el artículo 10, o sus equivalentes artículos 18 y 26 de la propia ley, preceptos jurídicos, que si bien no corresponden al actual artículo 10 en cuanto a su numeración, es claro que se refieren al mismo artículo 10, en virtud de su contenido para determinar la utilidad fiscal, o sus equivalentes, ingreso global de la empresa, utilidad gravable.

En apoyo a lo anterior, consideramos procedente invocar la siguiente tesis.

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.- Aun cuando es cierto que la exigencia de fundamentación y motivación de los actos de autoridad en que consiste la garantía de legalidad establecida por el artículo 16 constitucional, ha de entenderse que abarca a todo acto de autoridad, sea ésta legislativa, ejecutiva o judicial, en la medida en que todas ellas deben actuar, por igual, dentro de un marco jurídico ‘legalidad’, debe sin embargo aclararse que, tratándose de actos de autoridades legislativas (leyes), dichos requisitos de ‘fundamentación y motivación’ se satisfacen siempre que ellas actúen dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente les confiera (fundamentación) y que las leyes respectivas que emitan se refieran a relaciones sociales que reclamen ser jurídicamente reguladas (motivación), sin que ello implique, en modo alguno, que todas y cada una de las disposiciones que den cuerpo a esas leyes deban ser necesariamente materia de una motivación específica.”

Séptima Época: Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación: Volumen: 38 Primera Parte; Página 27.

Amparo en revisión 1406/48. Carlos y Juan Béistegui. 8 de febrero de 1972. Mayoría de once votos. Disidentes: Carlos del Río Rodríguez, Ezequiel Burguete Farrera, Jorge Inárritu, Manuel Yáñez Ruiz, Pedro Guerrero Martínez, Salvador Mondragón Guerra, Ernesto Aguilar y Alfonso Guzmán.

La presente tesis aclara, que aun cuando es cierto que la exigencia de fundamentación y motivación de los actos de autoridad en que consiste la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 constitucional, ha de entenderse que abarca a todo acto de autoridad, sea ésta legislativa, ejecutiva o judicial, en la medida en que todas ellas deben actuar, por igual, dentro de un marco jurídico de legalidad.

Sin embargo tratándose de actos de autoridades legislativas, los requisitos de fundamentación y motivación se satisfacen siempre que ellas actúen dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución les confiera y que las leyes que emitan reclamen ser jurídicamente reguladas.

Entonces, si el concepto de renta gravable ya se encontraba regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta bajo el concepto utilidad fiscal, de conformidad con el artículo 10, el legislador no tenía las atribuciones para disponer en el artículo 14 y ahora 16 de la propia ley, la regulación de la misma, puesto que la propia ley no reclamaba que jurídicamente se regulara dicha renta gravable.

Por lo tanto, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta ilegal al establecer una renta gravable diversa a la prevista en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 Constitucional, pues dicho artículo, se opone a nuestra Ley Fundamental, al no existir precepto alguno que disponga de una renta gravable distinta a que se refiere el mandato constitucional, o que disponga de dos rentas gravables, una para efectos del pago del impuesto sobre la renta y otra para efectos del pago de la participación de utilidades de los trabajadores, en virtud de la coexistencia del interés del fisco y de los trabajadores sobre una misma renta gravable, reflejada en la utilidad fiscal, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, al utilizar dos bases gravables implica la contravención al inciso e), fracción IX, Apartado A del artículo 123 Constitucional, puesto que este dispositivo hace clara referencia en materia de participación de utilidades a la renta gravable, determinada conforme al procedimiento que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La interpretación armónica con el precepto constitucional, lo encontramos con lo dispuesto en los artículos 1º y 2º de la Ley Federal del Trabajo, al señalar el primero que esta ley es de observancia general en toda la República y rige las relaciones de trabajo

comprendidas en el artículo 123, Apartado A, de la Constitución y el segundo que las normas de trabajo tienden a conseguir el equilibrio y la justicia social en las relaciones entre trabajadores y patrones.

Por lo que observamos, que el mandato constitucional cumple la finalidad del establecimiento del equilibrio en las relaciones entre los trabajadores y patrones, finalidad que se adecua al espíritu de dichos preceptos legales y que se traduce en un reparto de utilidades justo y legal, sobre una base real reflejada en la utilidad fiscal, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y no sobre una base ficticia como lo señala el artículo 16 del mismo ordenamiento legal.

Puesto que los elementos que se tienen en consideración, para realizar la determinación de la base para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, son distintos a los que se establecen en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar la utilidad fiscal del ejercicio, ello contraría el espíritu de la garantía social establecida en el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e) Constitucional y por ende va en contra de la finalidad del equilibrio y justicia fiscal que anima a la legislación en materia laboral.

En efecto, lo dispuesto por el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye la base normativa fundamental y punto de partida en la reglamentación del derecho que tienen los trabajadores a una participación en las utilidades de las empresas, y a su vez la obligación correlativa del patrón para otorgar tal derecho.

El concepto renta gravable empleado por el constituyente en este precepto, nos ha dado la pauta para definir que es procedente la aplicación del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efectos de calcular la participación de utilidades de los trabajadores.

El artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo reglamentario del artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, también se refiere al concepto renta gravable al disponer que para los efectos de esta ley, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Si esta disposición se refiere a la utilidad en cada empresa, como la renta gravable para efectos del cálculo del porcentaje de la participación de utilidades de los trabajadores, entonces se está refiriendo a la utilidad fiscal del ejercicio en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y por lo tanto sobre esta utilidad fiscal se les debe de participar a los trabajadores, no se refiere a una base que no refleje la utilidad de la empresa, como lo dispone el artículo 16 del mismo ordenamiento legal, a pesar de que expresamente señale un procedimiento para determinar una renta gravable.

El propósito del legislador constituyente, ha sido siempre el de participar a los trabajadores sobre una utilidad y no sobre una base cualquiera.

Por lo anterior, podemos concluir de manera indubitable, que si en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando a la utilidad fiscal del ejercicio la tasa correspondiente, consecuentemente la disposición constituida en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos guarda la debida correlación con el precepto legal secundario.

4.6. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que declara violatorio al artículo 16 (antes 14) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de su contravención al inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

En apoyo a nuestro estudio, invocaremos la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ha declarado la ilegalidad del artículo 16 (antes 14) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que contraría el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer una renta gravable diversa a ésta, resultando ser ficticia, artificial, de corte virtual.

Dichas jurisprudencias son del tenor literal siguiente:

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRARÍA EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN, AL ESTABLECER UNA RENTA GRAVABLE DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE.- Establece la norma constitucional que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta norma, que rige desde el 21 de noviembre de 1962, en que se publicó la reforma correspondiente, se refiere a la utilidad gravable que en ese año establecía el artículo 26 de la ley citada y que ahora se contiene bajo el concepto de utilidad fiscal en el artículo 10 de la misma. Por tanto, el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento y conceptos diversos a los contemplados en el artículo 10, a fin de obtener la renta gravable para efectos del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y que arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, viola la norma constitucional, máxime que ello implica obligar al patrón a participar a sus trabajadores de una utilidad diferente a la gravada por el impuesto sobre la renta y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas.”

Amparo en revisión 971/97.- Afianzadora Invermexico, S. A. de C. V., Grupo Financiero Invermexico.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 1921/97.- Invermexico, S. A. de C. V., Casa de Bolsa, Grupo Financiero Invermexico.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.- Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisor.

Amparo en revisión 2077/97.- Casa de Bolsa Santander México, S. A. de C. V.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: Olga María Sánchez Cordero.- Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Amparo en revisión 2188/97.- Banco Santander de Negocios México, S. A. de C. V.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Amparo en revisión 3019/97.- Societé Generale México, S. A., Institución de Banca Múltiple.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta y uno de mayo del año en curso, aprobó, con el número 48/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a primero de junio de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: La ejecutoria y el voto particular relativos al amparo en revisión 971/97 aparecen publicados en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo IX, mayo de 1999, páginas 519 y 552, respectivamente.

Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Tomo: IX, Junio de 1999; Tesis: P./J. 48/99; Página: 6.

La tesis transcrita, señala que en virtud de que el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, rige desde el 21 de noviembre de 1962 y que en ese año la Ley del Impuesto sobre la Renta se refería en su artículo 26 a la utilidad gravable y que ahora se contiene bajo el concepto utilidad fiscal en términos de su artículo 10, por lo tanto el artículo 14 al establecer una renta gravable diversa, viola la norma constitucional, máxime que ello implica obligar al patrón a participar a sus trabajadores de una utilidad diferente a la gravada por el impuesto sobre la renta y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad fiscal.

“RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE, CONFORME AL ARTÍCULO OCTAVO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA

FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO).- La renta gravable que debe tomarse como base para determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores, conforme a lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal es la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no la que se indica en el numeral 14, en tanto que es aquel precepto legal el que fija las reglas para calcular la utilidad fiscal de los contribuyentes a la que se le aplicará la tasa del 34% correspondiente a dicho impuesto; mientras que el artículo 14 de la citada ley, a pesar de que disponga que regula la renta gravable a que se refiere el artículo 123 constitucional y 120 de la Ley Federal del Trabajo, lo cierto es que viola lo dispuesto por el mencionado artículo 123, ya que obliga a los contribuyentes a otorgar participación a los trabajadores sobre una riqueza no generada, sino artificial y distinta a la utilidad fiscal o renta del contribuyente, produciendo con ello una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del sujeto.”

Amparo en revisión 971/97.- Afianzadora Invermexico, S. A. de C. V., Grupo Financiero Invermexico.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 1921/97.- Invermexico, S. A. de C. V., Casa de Bolsa, Grupo Financiero Invermexico.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2077/97.- Casa de Bolsa Santander México, S. A. de C. V.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: Olga María Sánchez Cordero.- Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Amparo en revisión 2188/97.- Banco Santander de Negocios México, S. A. de C. V.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Amparo en revisión 3019/97.- Societé Generale México, S. A., Institución de Banca Múltiple.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 75/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: La ejecutoria y el voto minoritario relativos al amparo en revisión 971/97 aparecen publicados en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo IX, junio de 1999, página 7 y mayo de 1999, página 552, respectivamente.

AMPARO EN REVISIÓN 2077/97. CASA DE BOLSA SANTANDER DE MÉXICO, S.A. DE C.V. Véase página 22.

Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Tomo: X, Agosto de 1999; Tesis: P./J. 75/99; Página: 47.

En esta tesis se expresa que conforme a lo dispuesto por el artículo 123, Apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Federal, la renta gravable que debe tomarse como base para determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores, es la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, precepto legal que fija las reglas para calcular la utilidad fiscal para aplicar la tasa del impuesto correspondiente, y que lo cierto es que el numeral 14 viola lo dispuesto en la norma constitucional, al obligar al contribuyente a participar a sus trabajadores sobre una riqueza no generada, sino artificial y distinta a la utilidad fiscal o renta del contribuyente, produciendo con ello una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del sujeto.

“RENTA. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- El precepto legal mencionado viola lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal, toda vez que el legislador federal carece de facultades para establecer que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pueda ser determinada sobre una base diversa a la señalada en el artículo 10 de la ley mencionada, es decir, distinta a la utilidad fiscal del contribuyente, contrariando así las garantías de fundamentación y motivación que se contienen en ese precepto constitucional, pues la materia de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, no requiere ser jurídicamente regulada, al existir desde el inicio de la vigencia del artículo 123 constitucional, el artículo 10 -o sus equivalentes- de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula la utilidad o renta gravable de las personas morales para tomarse como base para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.”

Amparo en revisión 2077/97.- Casa de Bolsa Santander México, S. A. de C. V.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: Olga María Sánchez Cordero.- Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Amparo en revisión 3019/97.- Societé Generale México, S. A., Institución de Banca Múltiple.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en revisión 3041/97.- Procter & Gamble de México, S.A. de C.V.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretario: José Manuel Villeda Ayala.

Amparo en revisión 3281/97.- Chase Maniatan Bank México, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Chase.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretario: José Manuel Villeda Ayala.

Amparo en revisión 575/98.- Banco Invex, S.A., Institución de Banca Múltiple, Invex Grupo Financiero.- 16 de marzo de 1999.- Mayoría de nueve votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero.- Ponente: Humberto Román Palacios.- Secretario: Alvaro Tovilla León.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 76/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

AMPARO EN REVISIÓN 2077/97. CASA DE BOLSA SANTANDER MÉXICO, S.A. DE C.V.

Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Tomo: X, Agosto de 1999; Tesis: P./J. 76/99; Página: 21

La tesis invocada, señala que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal, toda vez que el legislador federal carece de facultades para establecer que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pueda ser determinada sobre una base diversa a la señalada en el artículo 10 de dicha ley, es decir, distinta a la utilidad fiscal del contribuyente, contrariando así las garantías de fundamentación y motivación que se contienen en la norma constitucional, puesto que la materia de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, no requiere ser jurídicamente regulada, al existir desde el inicio de la vigencia del artículo 123 constitucional, el artículo 10 -o sus equivalentes- de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula la utilidad o renta gravable de las personas morales.

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- El citado precepto constitucional prevé que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable que al efecto establezca la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, la que está precisada en su artículo 10. En consecuencia, el hecho de que el artículo 16 de la ley citada señale un procedimiento y conceptos diversos a los previstos en dicho numeral para efectos de la determinación de la base gravable en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que al obligarse a las personas morales a otorgar esa participación sobre una riqueza no generada, sino artificial, se produce una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del patrón, reflejada en la renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas.”

Amparo en revisión 594/2003.- Mr. Pollo, S.A. de C.V.- 30 de mayo de 2003.- Mayoría de cuatro votos.- Disidente: Juan Díaz Romero.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Tomo: XVIII, Julio de 2003; Tesis: 2a. XCI/2003; Página: 255; Tesis aislada

La tesis señalada, se refiere al hecho de que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establezca un procedimiento y conceptos diversos a los previstos en el artículo 10 de la propia ley, para efectos de la determinación de la base gravable en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que al obligarse a las personas morales a otorgar esa participación sobre una riqueza no generada, sino artificial, se produce una carga injusta que no toma en cuenta la capacidad económica del patrón, reflejada en la renta neta o utilidad obtenida de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas.

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- El citado precepto legal establece la forma en que se determinará la renta gravable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, transgrede las garantías de debida fundamentación y motivación consagradas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el Congreso de la Unión carece de facultades para establecer que dicha participación pueda ser determinada sobre una base diversa a la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la renta, es decir, distinta a la utilidad fiscal del contribuyente. Lo anterior, en virtud de que tal cuestión no requiere ser regulada en un precepto distinto, como lo es el artículo 16 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, pues desde que inició la vigencia de la reformada fracción IX del artículo 123 de la Ley Fundamental (21 de noviembre de 1962), se determinó que la referida ley impositiva previera la utilidad o renta gravable que las personas morales deben tomar en consideración para efectos de determinar la mencionada participación.”

Amparo en revisión 594/2003.- Mr. Pollo, S.A. de C.V.- 30 de mayo de 2003.- Mayoría de cuatro votos.- Disidente: Juan Díaz Romero.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Tomo: XVIII, Julio de 2003; Tesis: 2a. XC/2003; Página: 255; Tesis aislada

La anterior tesis, señala que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede las garantías de debida fundamentación y motivación consagradas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el Congreso de la Unión carece de facultades para establecer que dicha participación pueda ser determinada sobre una base diversa a la señalada en el artículo 10 de la propia ley, es decir, distinta a la utilidad fiscal, en virtud de que tal cuestión no requiere ser regulada en un precepto distinto, pues desde su vigencia de la fracción IX, del artículo 123 de la Ley Fundamental, el 21 de noviembre de 1962, se determinó que la referida ley impositiva previera la utilidad o renta gravable que las personas morales deben tomar en consideración, para efectos de determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL ESTABLECER UNA BASE PARA DETERMINAR SU MONTO DIVERSA A LA PREVISTA EN ÉSTE.- El artículo constitucional citado prevé que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, si se toma en consideración que dicho precepto, que rige desde su reforma de 21 de noviembre de 1962, se refiere a la utilidad gravable que en ese año establecía el artículo 26 de la mencionada ley, que ahora se contiene bajo el concepto de utilidad fiscal en su artículo 10, se concluye que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento y conceptos diversos a los contemplados en el indicado artículo 10 a fin de obtener la renta gravable para efectos de calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, arroja un resultado diferente al que se obtiene aplicando el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, lo cual contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues obliga al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad, obtenida de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.”

Amparo en revisión 626/2003.- Natsteel Electronic Systems, S.A. de C.V.- 20 de agosto de 2003.- Unanimidad de cuatro votos.- Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan N. Silva Meza.- Secretaria: Ana Carolina Cienfuegos Posada.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, julio de 2003, página 255, tesis 2a. XCI/2003, de rubro: “PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN

LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”

Novena Época; Instancia: Primera Sala; Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Tomo: XVIII, Octubre de 2003; Tesis: 1a. LVIII/2003; Página: 14; Tesis aislada.

La tesis de referencia, concluye que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un procedimiento y conceptos diversos a los contemplados en su artículo 10, a fin de obtener la renta gravable para efectos de calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, arroja un resultado diferente al previsto para la determinación de la utilidad fiscal, lo cual contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues obliga al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El impuesto sobre la renta, es un impuesto personal y directo al recaer sobre las actividades que realiza una persona física o moral y repercute directamente al gravar la renta del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria; la renta es el rendimiento, ganancia o utilidad que se obtiene en un ejercicio fiscal, proveniente de las múltiples actividades empresariales que se realizan; la Ley del Impuesto sobre la Renta recoge esa renta en el resultado fiscal, para el caso de personas morales, en términos del artículo 10 de la ley de la materia, y solo cuando los ingresos gravables o acumulables superan a las deducciones autorizadas, habrá renta o utilidad fiscal.

SEGUNDA.- La renta gravable que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la renta reflejada en la utilidad fiscal, de tal suerte que el hecho generador del impuesto sobre la renta, solo se realizará si existe renta, es decir, si al final de ejercicio fiscal hay utilidad fiscal, pues si no la hubiere, no nace la obligación jurídico tributaria, entonces, habrá pérdida fiscal en lugar de renta y por lo tanto, no habrá impuesto a pagar ni tampoco utilidad que repartir entre los socios y los trabajadores de la empresa.

TERCERA.- La figura de contribuyente o sujeto pasivo, necesariamente se vincula con el elemento material del hecho generador de la obligación tributaria, su condición solo conviene a quien evidencia estar en posesión de capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real del contribuir a los gastos públicos y constituye el límite material del contenido de la norma tributaria.

El hecho generador de la obligación tributaria, lo determina el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, al señalar que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, durante el lapso en que ocurran; dicho precepto relacionado con el artículo 2° del mismo Código, que define a los impuestos como las contribuciones establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista

por la misma; obligación tributaria que encuentra su fundamento en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Así el principio de capacidad contributiva o capacidad económica, es en el régimen jurídico tributario, la base del reparto de las cargas tributarias; para que un gravamen sea proporcional y equitativo, se requiere que el hecho generador o hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica.

CUARTA.- La utilidad fiscal o renta gravable, es la base gravable del impuesto sobre la renta, es decir, el valor o cantidad de renta que el fisco grava, en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, signo de capacidad contributiva, resultado de la concurrencia de los factores esenciales de la producción, capital y fuerza de trabajo, utilidad a la que tienen derecho los trabajadores a percibir una proporción y sobre la cual el contribuyente ha de cumplir con la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado.

QUINTA.- Hemos podido comprobar que la renta gravable, base exclusiva que se determina por el procedimiento que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es la renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que ordena que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas y que para determinar su monto, se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que dicha renta al ser exclusiva para efectos de participación de utilidades de los trabajadores, no se grava, no se le aplica tasa o tarifa; de ahí que dicho ordenamiento legal viole la norma constitucional, al obligar al contribuyente persona moral a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas

sobre una renta gravable ficticia, toda vez que no representa la renta, rendimiento, ganancia o utilidad fiscal que ésta obtuvo en el ejercicio fiscal.

SEXTA.- No podemos considerar a la renta gravable que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como tal, toda vez que el precepto en sí mismo esta dotado de incongruencia e ilegalidad, puesto que la ley no la utiliza para gravar el impuesto sobre la renta; resulta que simplemente la utiliza como monto o cantidad para efectos de calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, consecuentemente, al no darle la propia ley el tratamiento de acuerdo a su esencia y concepto, desvirtúa completamente su significado y esencia como renta, rendimiento, ganancia o utilidad, base que debe ser sujeta a gravamen, base que el fisco quiere gravar con una tasa o tarifa.

SÉPTIMA.- El concepto de renta gravable a que se refiere el mandato constitucional, corresponde por su definición a la utilidad fiscal en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resultado de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la ley, utilidad o renta susceptible de ser gravada por la tasa del 30% fijada legalmente para cifrar cuantitativamente el impuesto sobre la renta, porcentaje establecido en términos del artículo segundo transitorio, fracción I, inciso a) para el ejercicio fiscal del año 2005.

OCTAVA.- Si bien es cierto que el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no remite de manera expresa al actual artículo 10 de la ley secundaria, que establece el procedimiento para determinar la utilidad fiscal; también es cierto, que siempre se ha referido a la renta gravable del impuesto sobre la renta, prueba de ello es que a partir de la reforma al precepto constitucional, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1962, la Ley del Impuesto sobre la Renta en esa fecha, regulaba la renta gravable bajo el concepto equivalente de utilidad gravable (artículo 26), y dada la evolución de la ley, a partir de 1965 bajo el concepto de ingreso global de la empresa

(artículo 18), y a partir de 1981 bajo el concepto utilidad fiscal en términos del artículo 10, puesto que dichos conceptos reflejan la renta, rendimiento, ganancia o utilidad.

NOVENA.- Así también, en armonía con el mandato constitucional, la Ley Federal del Trabajo por reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1962, en su artículo 100-J y posteriormente en la Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de abril de 1970, en su artículo 120, siempre se ha referido a la utilidad en cada empresa, como la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y dicha utilidad en cada empresa, la encontramos reflejada en la utilidad fiscal, en términos de su artículo 10; así que no se refiere a una base que no refleje la utilidad de la empresa, como se dispone en el artículo 16 del mismo ordenamiento legal.

DÉCIMA.- Acorde a lo anterior, desde su Primera Resolución del 13 de diciembre de 1963, la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, señaló los principios para el tratamiento del reparto de utilidades, dejando claramente establecido que la utilidad perteneciente a los trabajadores debe tomarse de las ganancias de las empresas, sin afectar gastos ni costos; que el hecho generador de la participación obrera en los beneficios, es la utilidad del ejercicio; y que el concepto de renta gravable citado por la Constitución y la Ley Federal del Trabajo, por su contenido, coincide con la expresión ingreso gravable utilizado por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

DÉCIMA PRIMERA.- Si por definición, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, es el derecho de la comunidad de trabajadores de una empresa, a percibir una parte de los resultados del proceso económico de producción y distribución de bienes o servicios; y este resultado se ve reflejado en la utilidad fiscal, es lógico que ésta es la base para calcular el 10% fijado por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, en su Cuarta Resolución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1996.

DÉCIMA SEGUNDA.- Así que la utilidad fiscal o renta gravable, no puede ser más que una, pues el sujeto pasivo o contribuyente del impuesto, solo tiene una capacidad económica y no varias; de tal manera que al existir dos rentas gravables, sólo una puede ser como lo es la del impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la otra, la del artículo 16 del mismo ordenamiento legal, es ficticia.

DÉCIMA TERCERA.- La renta gravable a la que alude el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, simplemente se refiere a un mecanismo más dentro de la contabilidad de la empresa para llegar a una base, monto o cantidad y sobre ésta aplicar el 10% que corresponde a los trabajadores por concepto de reparto de utilidades, contraviniendo así el mandato constitucional, consecuentemente de dicha contravención, se desprende su violación a los principios de justicia y legalidad, al constituirse como una renta gravable ficticia.

DÉCIMA CUARTA.- El artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no solo se aparta del contenido de la norma fundamental, sino que se contrapone y contraviene a dicho mandato, al desvirtuar la esencia del concepto de renta gravable, constituyéndose en una renta gravable ficticia, desvirtuando además el fin primordial del derecho laboral, que radica en un equilibrio adecuado y justicia social entre el capital y fuerza de trabajo (artículo 2º de la Ley Federal del Trabajo), toda vez que la utilidad fiscal es la que representa la renta, rendimiento o ganancia real sobre la cual los trabajadores tienen derecho a beneficiarse en una proporción, y que se encuentra regulada en términos del artículo 10 del mismo ordenamiento legal.

DÉCIMA QUINTA.- A pesar de que disponga expresamente el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula la renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, lo cierto es que viola lo dispuesto en el precepto constitucional, al obligar al contribuyente a otorgar una

participación a sus trabajadores sobre una utilidad no generada, sino ficticia y por ende distinta a la utilidad fiscal, o renta del contribuyente; lo que conduce a favorecer un engaño en perjuicio de los trabajadores, su aplicación práctica es de orden pecuniario y trasciende su utilización en la economía de los trabajadores, como base del reparto de las utilidades; dicho perjuicio se traduce en la proporción que les corresponde de la utilidad real de las empresas; asimismo las empresas resultan afectadas al rebasar el límite de su capacidad económica, en la proporción de que la supuesta renta gravable resulte mayor a la utilidad fiscal, configurándose también una violación al principio de justicia.

DÉCIMA SEXTA.- Al desprenderse la violación al principio de justicia, como consecuencia de la contravención del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al mandato constitucional plasmado en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123, dicha violación quebranta el respeto que deben guardar los derechos existentes que llevan a mantener el equilibrio de la balanza de justicia, dentro del concepto de renta gravable instituido por la Ley Fundamental; justicia que se traduce en la aplicación debida del procedimiento de determinación de la utilidad fiscal, conforme a la cual ha de repartirse la riqueza generada en un ejercicio fiscal, a la que tienen derecho los trabajadores; justicia bajo la premisa de darle a cada quien lo que le corresponde; justicia bajo la observancia y respeto a un mandato constitucional; justicia al amparo del Derecho.

DÉCIMA SÉPTIMA.- Al referirse el mandato constitucional, a la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el constituyente ha contemplado la coexistencia del interés del fisco y el interés de los trabajadores, es decir, un interés relacionado sobre la misma renta, rendimiento, ganancia o utilidad; de otra manera no tendría razón de ser que la Ley Fundamental nos remitiera a dicha ley secundaria, entonces, si el fisco recauda el impuesto, los trabajadores reciben utilidades.

DÉCIMA OCTAVA.- Entonces, si el Estado recauda un impuesto sobre el monto de las utilidades de cada empresa, si el Estado inquiriere el monto real de la utilidad, si el Estado puede variar el monto declarado, de acuerdo a sus facultades de comprobación; y si los trabajadores, tienen derecho a percibir una proporción sobre el monto de las utilidades de cada empresa, si los trabajadores pueden ejercer su derecho para formular objeciones a la declaración anual, entonces como resultado de lo anterior son coincidentes el interés del fisco y el interés de los trabajadores, y la fórmula constitucional resulta equilibrada y justa; por lo tanto, no es justo que para el pago del impuesto sobre la renta se tome como base el monto de la utilidad fiscal y que para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se parta de una base distinta que resulta ficticia. Si el propósito de la participación de utilidades es crear el ánimo de colaboración, es contrario a este propósito sujetar a patrones y trabajadores a una controversia en la determinación de la renta gravable reflejada en la utilidad fiscal.

DÉCIMA NOVENA.- Al establecer el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta un procedimiento para determinar una renta gravable, misma que no grava el impuesto sobre la renta, desvirtúa su esencia como renta que es sujeta a gravamen, contraviniendo así el mandato constitucional plasmado en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123; y como consecuencia viola el principio de legalidad, principio soportado por el principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 133; en virtud de que la norma jurídico tributaria, al igual que las demás legislaciones ordinarias, emanan de nuestra Ley Suprema, éstas deben sujetarse a sus principios y disposiciones, por lo que no basta que la ley secundaria, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta, establezca la determinación de una renta gravable, si no esta acorde a dichos principios.

VIGÉSIMA.- Principio de legalidad que constituye la primordial exigencia de todo Estado de Derecho, Estado regido y sometido a un orden jurídico en donde prevalece la supremacía constitucional, que protege libertades y derechos fundamentales, consecuentemente, la ley secundaria sin obstáculos ni observaciones debe acatar y obedecer la norma fundamental que unifica y da validez a todas las legislaciones que

constituyen el orden jurídico mexicano; ésta prevalece sobre cualquier otra disposición legislativa y deroga toda ley que se le oponga.

VIGÉSIMA PRIMERA.- Es evidente que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contraviene lo dispuesto en el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el legislador federal carece de facultades para establecer que la participación de utilidades de los trabajadores pueda ser determinada sobre una base distinta a la señalada en el artículo 10 de dicha ley secundaria, es decir, distinta a la utilidad fiscal del contribuyente, configurándose su violación el principio de legalidad, al contrariar el principio de fundamentación y motivación que se contiene en el primer párrafo del artículo 16 de la Ley Fundamental, pues dicha materia no requiere ser jurídicamente regulada, al existir desde la vigencia del precepto constitucional publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1962, la utilidad fiscal en el concepto equivalente utilidad gravable en términos del artículo 26, y a partir de 1965 el ingreso global de la empresa, de conformidad con el artículo 18, que si bien no corresponden al actual artículo 10 en cuanto a su numeración, es claro que se refieren al mismo precepto en virtud de su contenido.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- Dada la reforma substancial de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, coexistieron en un período de transición (1987, 1988), dos bases de tributación en términos de los artículos 10 y 10-Bis, que conjuntamente se consideraron para el pago del impuesto, de conformidad con el artículo 801, sin embargo, erróneamente solo se consideró una, la del artículo 10-Bis, para efectos de participación de utilidades de los trabajadores, en este período, es donde por primera vez se desvirtúa la esencia de renta gravable, al no tomar en cuenta la coexistencia del interés del fisco y de los trabajadores sobre una misma base, ocasionándoles con ello un perjuicio al verse disminuida su participación en las utilidades.

La intención del legislador, fue incorporar una serie de disposiciones que tuvieron por objeto reconocer la existencia del efecto inflacionario, como fenómeno económico e introducirlo jurídicamente a la ley; reforma a la que se denominó ampliación de la base o base nueva, para que precisamente el efecto inflacionario impactara en la base gravable nueva, en términos del artículo 10, sujeta al pago del impuesto, asimismo la base nueva incorporó la tasa del 35%, dejando atrás la aplicación de una tarifa (artículo 13).

VIGÉSIMA TERCERA.- Si quisiéramos argumentar, que la renta gravable en términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, efectivamente se trata de una renta gravable, y si nos cuestionamos por qué la ley no ha querido gravarla desde que nació a la vida jurídica en el año de 1989 como artículo 14, y posteriormente en el año 2002 cambió de número, para convertirse en el actual artículo 16; para llegar a la respuesta, vamos a considerar que dicha renta gravable resulta menor a la utilidad fiscal, porque de lo contrario, significaría que el fisco consciente de ello, dejase de gravar una base mayor, pues repercutiría en el monto de su recaudación. Nosotros consideramos que el interés del fisco es el que nos da la pauta para concluir que esta renta gravable resulta menor respecto a la utilidad fiscal, y por ello, no es justo que los trabajadores participen de una utilidad no generada.

VIGÉSIMA CUARTA.- Si los principios tributarios son la razón fundamental sobre la cual debe proceder el legislador, constituyéndose en el origen inmediato de las disposiciones normativas dentro de un orden jurídico, entonces deberán ser tomados en cuenta y plasmarlos en la norma jurídica. Si los principios tributarios encuentran su fundamento en las garantías individuales y si éstas se establecen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, éstas gozan del principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 133, por lo que prevalen sobre cualquier norma secundaria que los contradiga. Si la Ley Suprema de la Unión debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones, y si los preceptos constitucionales derogan toda ley que se oponga a su mandato, entonces, con fundamento en el principio de supremacía constitucional y toda vez que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

contraviene el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como ha quedado acreditado a lo largo de este trabajo; nosotros proponemos su derogación.

Asimismo, adicionar un último párrafo al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que disponga: “Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e), fracción IX, Apartado A, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, es la utilidad fiscal señalada en este artículo, sin que intervenga la compensación o deducción alguna que tenga carácter de estímulo fiscal.”

La última parte de este párrafo, tiene la intención de no dar margen a que se disminuyan para efecto de participación de utilidades de los trabajadores, las pérdidas de ejercicios anteriores (aunque ya se señala en el artículo 128 de la Ley Federal del Trabajo), o la deducción por pago de participación de utilidades en el ejercicio (vigente a partir del 1° de enero de 2005), o algún otro estímulo fiscal. Para que la renta gravable, base de la participación de utilidades de los trabajadores, sea efectivamente la que corresponde al resultado que arrojen las operaciones derivadas de la concurrencia de la fuerza de trabajo y el capital en el proceso productivo comprendido en un ejercicio fiscal.

La segunda propuesta consiste, en adicionar al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta algunas partidas solo consideradas en el artículo 16 del mismo ordenamiento legal, tales como los ingresos por dividendos y el valor nominal de dividendos reembolsados; la utilidad y pérdida cambiaria, con la finalidad de conformar una sola base, una sola renta gravable bajo el concepto utilidad fiscal para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; y para no dejar duda de que ésta es la renta gravable para efectos de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, adicionar asimismo el último párrafo en los términos ya señalados.

BIBLIOGRAFÍA

1) LIBROS

1. ALVÍREZ FRISCIONE, Alfonso, *Participación de Utilidades*, 3ª ed., Porrúa, México, 1998.
2. -----, *Antología de Historia de México*, documentos, narraciones y lecturas, 2ª ed., Secretaría de Educación Pública, México, 1993.
3. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16ª ed., Textos Universitarios, Themis, México, 2002.
4. BAÉZ MARTÍNEZ, Roberto, *Principios Básicos de Derecho del Trabajo*, 4ª ed., Editorial PAC, S. A. de C. V., México, 2001.
5. BIELSA, Rafael, *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993.
6. CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Themis, México, 1995.
7. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 2ª ed., Porrúa, México, 1997.
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 2ª ed., Colección Textos Jurídicos, Iure Editores, México, 2003.
9. CASTORENA, J. Jesús, *Manual de Derecho Obrero*, 6ª ed., Composición Tipográfica para Offset "Ale", México, 1984.

10. CAVAZOS FLORES, Baltasar, *El Nuevo derecho del Trabajo Mexicano*, Trillas, México, 2000.
11. CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios*, Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal expuestos en forma Didáctica, Línea Universitaria, Calidad en Información, México, 2001.
12. DE BUEN L., Néstor, *Derecho del trabajo*, Tomo Primero, Tomo Segundo, 17ª ed., Porrúa, México, 2003.
13. DE LA CUEVA, Mario, *Derecho Mexicano del Trabajo*, Tomo I, Tomo II, 5ª ed., Porrúa, México, 1960.
14. DE LA CUEVA, Mario, *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*, Tomo I, Tomo II, 18ª ed., Porrúa, México, 2001.
15. DEL VALLE TORRES, Luis Gerardo, *Sistema Fiscal Federal Mexicano*, Su revisión ante las Teorías y los Principios Jurídicos y Económicos, Tomo XV, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 2000.
16. DIEGO ROSAS, Jorge, *et al*, *Los Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria*, Investigación Fiscal, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1994.
17. DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, PAC, México, 2000.
18. GARZA, Servando J., *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Tomo II, Colección de Obras Clásicas, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002.

19. GÓMEZPERALTA DAMIRON, Manuel, *La Revolución Laboral*, Plaza y Valdés, México, 1996.
20. GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso, *La Justicia Tributaria en México*, Nueva Colección de Estudios Jurídicos, N° 27, Jus, México, 1992.
21. GUERRERO, Euquerio, *Manual de Derecho del Trabajo*, 2ª ed., Porrúa, México, 1963.
22. IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos, *Equidad Tributaria*, N° 18, Colección Estudios Fiscales Académicos, Themis, México, 2004.
23. JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México, 2002.
24. KAYE, Dionisio J. y KAYE TRUEBA, Christian, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Colección Textos Universitarios, Themis, México, 2002.
25. KELSEN, Hans, *¿Qué es Justicia?*, Traducción de Albert Calsamiglia, Ariel, Barcelona, 1992.
26. LASTRA LASTRA, José Manuel, *Derecho Sindical*, 4ª ed., Porrúa, México, 2003.
27. LASTRA LASTRA, José Manuel, *La idea de Justicia Aristotélica y sus Principios*, Revista de Investigaciones Jurídico Políticas N° 17-18, Año, XII, México, 2001.
28. LOMELI CEREZO, Margarita, *Estudios Fiscales*, Vol. VI, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1984.

29. MALPICA DE LAMADRID, Luis, *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria*, Tomo II, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2001
30. MARGADANT S., Guillermo F., *Derecho Romano*, 20ª ed., Esfinge, Naucalpan, Estado de México, 1994.
31. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 16ª ed., Porrúa, México, 2003.
32. MARTÍNEZ DE LA SERNA, Juan Antonio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Porrúa, México, 1983.
33. PÉREZ BECERRIL, Alonso, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Porrúa, México, 2001.
34. -----, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales*, Parte General, N° 1, Colección Garantías Individuales, Ediciones Corunda, México, 2004.
35. -----, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Sociales*, Ediciones Corunda, México, 2004.
36. PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Derecho Procesal Fiscal*, Textos Universitarios, S. A., México, 1969.
37. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Oxford, México, 2002.
38. RUPRECHT, Alfredo J., *Derecho Colectivo del Trabajo*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1980.

39. URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los Impuestos en México*, Tax Editores, México, 2002.

2) DICCIONARIOS

1. *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal*, LÓPEZ LÓPEZ, José Isauro, 3ª ed., Thomson Learning, México, 2001.
2. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Vol., A-CH, D-H, I-O, P-Z, 2ª ed., Porrúa, México, 1987.
3. *Diccionario de Derecho*, DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, 21ª ed., Porrúa, México, 1995.
4. *Gran Diccionario Patria de la Lengua Española*, Tomos I, II, III, IV, V, VI, Patria, México, 1983.

3) LEGISLACIÓN

1. *Código Civil Federal*, Agenda Civil Federal, 5ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México, 2005.
2. *Código Fiscal de la Federación 1938-1992 DATALEX*, Información Legislativa Mexicana, S. A. de C. V., México, 1992.
3. *Código Fiscal de la Federación*, Multiagenda Fiscal, 13º ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México, 2004.
4. *Código Fiscal de la Federación*, Practiagenda Tributaria, 2ª ed., Tax Editores Unidos, S. A. de C. V., México, 2005.
5. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Agenda de Amparo, 9ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México, 2005.
6. *Legislación del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I 1921-1953, Tomo II 1954-1964, Tomo III 1965-1977, Tomo IV 1978, Tomo V Vol., 1 y 2 1979-1980, Tomo VI Vol., 1 y 2 1981-1982, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1984.
7. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, Compendio Tributario, Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1987.
8. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, Manual Fiscal, Editorial PAC, S. A. de C. V., México, 1989.
9. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, Compendio Reforma Fiscal 2002, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, México, 2002.

10. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, Practiagenda Tributaria, 2ª ed., Tax Editores Unidos, S. A. de C. V., México, 2005.
11. *Ley del Infonavit*, Agenda de Seguridad Social, 11ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México 2005.
12. *Ley del Seguro Social*, Agenda de Seguridad Social, 11ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México, 2005.
13. *Ley de Nacionalidad*, Agenda de los Extranjeros, 9ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México, 2005.
14. *Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público*, Agenda de la Administración Pública Federal, 14ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México, 2005.
15. *Ley Federal del Trabajo*, Agenda Laboral, 12ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México, 2005.
16. TENA RAMÍREZ, Felipe, *Leyes Fundamentales de México, 1808-1997*, 2ª ed., Porrúa, México, 1997.
17. *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, Agenda de la Administración Pública Federal, 14ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S. A., México, 2005.

4) JURISPRUDENCIA

1. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Séptima Época; Instancia: Pleno; Volumen: 38; Primera Parte; Febrero de 1972. Página 27
2. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época; Instancia: Pleno; Tomo: IX; Junio de 1999; Tesis: P./J. 48/99; Página: 6.
3. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época; Instancia: Pleno; Tomo: X; Agosto de 1999; Tesis P./J. 75/99; Página: 47.
4. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época; Instancia: Pleno; Tomo: X; Agosto de 1999; Tesis: P./J. 76/99; Página: 21.
5. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Tomo: XVIII; Julio de 2003; Tesis: 2a. XCI/2003; Página: 255; Tesis aislada.
6. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Tomo: XVIII; Julio de 2003; Tesis: 2a. XC/2003; Página: 255; Tesis aislada.
7. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Tomo: XVIII, Octubre de 2003; Tesis: 1a. LVIII/2003; Página: 14; Tesis aislada.