



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN**

**LICENCIATURA EN DERECHO**

**TRABAJO POR ESCRITO QUE**

**PRESENTA:**

**MARTHA RAQUEL ARANDA GONZÁLEZ.**

**TEMA DEL TRABAJO:**

**“APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE  
PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LA DETERMINACIÓN  
DEL PAGO PROVISIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
PARA LOS QUE PRESTEN SERVICIOS PROFESIONALES A  
PERSONAS MORALES”.**

**EN LA MODALIDAD DE “SEMINARIO DE TITULACIÓN  
COLECTIVA”**

**PARA OBTENER EL TÍTULO DE:**

**LICENCIADO EN DERECHO**



MEXICO.

2008



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## **DEDICATORIA.**

*Este trabajo se lo dedico a Dios y a mi mamá, porque son una fuente de inspiración inagotable y una parte de mi vida, por la esencia de cada uno que vive en mí, por su amor y entrega.*

## **AGRADECIMIENTOS**

*A Dios.*

*A ese Ser, con el nombre que cada persona le de, por darme el soplo de vida, por ser mi Padre, mi castillo, mi espada, por siempre estar a mi lado, por ser fuente de inspiración, por su infinito amor, porque gracias a Él cuando me encuentro débil, entonces soy fuerte, para seguir con paso firme el camino que tengo trazado; por todo te agradezco a cada instante de mi vida y te amo.*

*A mi mamá.*

*A la gran mujer y ser humano, que ha sido una musa en mi vida en momentos difíciles y cuya esencia sigue perfumando mi ser. Quien a pesar de las tempestades siempre se mantuvo firme a nuestro lado, por ser la luz que en todo tiempo iluminó y guió a sus entonces pequeños hijos; por el apoyo incondicional que me brindo en todo momento, por sus palabras de aliento, por el inmenso amor que me prodigo; aún cuando ya no está presente físicamente su nobleza, humildad, templanza, alegría, valentía, su entrega, sus consejos y su infinita mirada que reflejaba la profundidad de su alma, seguirán siendo para mí hoy y siempre una gran inspiración de aprendizaje. Con amor, reconocimiento y gratitud para ti Aury.*

*A mis hermanos:*

*Juan: por tomarme en sus brazos y cantarme “gotas de lluvia al caer”.*

*Susan: por sus cuidados, cuando era pequeña.*

*Ruth: por estar presente en tiempos difíciles y sus palabras de aliento.*

*Norma: por su apoyo, comprensión y sus palabras de aliento.*

*Rafa: por enseñarme con una sonrisa, que a pesar de todo siempre sale el sol.*

*Vanessa: por sus palabras de aliento y por su esfuerzo, que es un gran ejemplo.*

*Zully: por su apoyo, paciencia, comprensión y cariño, durante el desarrollo de este trabajo.*

*Miguel Ángel, por ser un buen cuñado, por tener siempre consejos para mí.*

*A todos ellos por su gran cariño gracias.*

*A mi abuela “mafita” y a mi tía Ruth.*

*Por su amor y grandes lecciones de vida que dieron a mi persona.*

*A mis compañeros y amigas.*

*Margarita, Cecilia, Carmen, Maura, Javier, Ma. Elena por sus palabras durante el desarrollo de este trabajo. Erika Morillón y Juan por transmitirme sus conocimientos. Hermelinda, Adriana, Lucila, Pilar, por decirme que siempre se logran los retos, porque al pasar de los años nuestra amistad se ha fortalecido.*

*A las Instituciones:*

*Universidad Nacional Autónoma de México, por ser una excelente casa de estudios.*

*Facultad de Estudios Superiores Aragón, por ser una muy buena Institución de enseñanza superior. Porque al pasar del tiempo y al dedicarme a la docencia, me he dado cuenta de los grandes profesores que tuve, a ellos les doy las gracias por su apoyo, por su enseñanza, por compartir conmigo sus conocimientos, por el amor que tienen o que en su tiempo tuvieron por la docencia, por su empeño por enseñar, pero aun más por reconocer que aún existe mucho por aprender.*

*A los Centros de Información de las Facultades de Estudios Superiores de Aragón, Cuautitlan, Acatlán, así como al Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, agradezco el personal y el acervo tan valioso con el que cuentan.*

*A los profesores:*

*La Licenciada Velia Sedeño Cea y al Licenciado Javier Canizal, del Seminario de Titulación Colectiva de Derecho Fiscal por su tiempo, apoyo, guía y críticas a mi trabajo.*

*A la Licenciada:*

*Chávez Ramírez Ma. Elena de la Cruz, por el tiempo dedicado a este trabajo, por sus comentarios y críticas.*

*Al profesor*

*Licenciado Jiménez Galván Gustavo por la dedicación, observaciones, guía y críticas a este trabajo, así como por su apoyo, gracias.*

*Al Colegio Nacional de Educación Profesional Técnica, a la Universidad del Valle de México y al Colegio Don Bosco, por permitirme descubrir una de mis grandes vocaciones la de ser profesora.*

*Por último gracias a todos aquellos que directa o indirectamente, estuvieron presentes en el desarrollo del presente trabajo.*

**CON UN INMENSO AGRADECIMIENTO, RECONOCIMIENTO Y  
AFECTO**

**MARTHA RAQUEL ARANDA GONZÁLEZ.**

## ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN.....

### CAPÍTULO 1

#### ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

1.1.	ANTECEDENTES RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	2
1.2.	EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	4
1.2.1.	Ley del Centenario.....	5
1.2.2.	Ley del 21 de febrero de 1924.....	6
1.2.3.	Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.....	7
1.2.4.	Ley del 31 de diciembre de 1941.....	10
1.2.5.	Ley del 30 de diciembre de 1953.....	11
1.2.6.	Ley del 30 de diciembre de 1964.....	12
1.2.7.	Ley del impuesto sobre la Renta de 1984.....	14

### CAPÍTULO 2.

#### MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL.

2	MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL.....	17
2.1.	EL IMPUESTO.....	17
2.1.1.	Clasificación del Impuesto.....	20
2.1.1.1.	Clasificación Doctrinal.....	20

2.1.1.2.	Clasificación Legal.....	25
2.1.1.2.1	Impuesto sobre la Renta.....	25
2.1.1.2.1.1.	Definición de Impuesto sobre la Renta.....	26
2.2.	ELEMENTOS CONCEPTUALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....	29
2.2.1.	Los Sujetos del Impuesto.....	30
2.2.1.1.	El Sujeto Activo del Impuesto. ....	30
2.2.1.2.	El Sujeto Pasivo del Impuesto.....	32
2.2.2.	El Objeto del Impuesto .....	35
2.2.3.	La Base del Impuesto .....	38
2.2.3.1.	Las Deducciones.....	40
2.2.4.	La Tarifa, Tasa o Cuota del Impuesto.....	41
2.3.	PRINCIPIOS APLICABLES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....	43
2.3.1.	Principio de Equidad consagrado por Adam Smith.....	44
2.3.1.1.	Principio de Proporcionalidad.....	45
2.3.1.1.1.	Capacidad Contributiva.....	46
2.3.1.2.	Principio de Equidad.....	48

### **CAPÍTULO 3.**

#### **MARCO JURÍDICO DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES.**

3.	MARCO JURÍDICO DEL PRESTADOR DE SERVICIOS PROFESIONALES.....	51
3.1.	PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD:	

ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	51
3.1.1. Principio de Proporcionalidad.....	52
3.1.2. Principio de Equidad.....	56
3.2. DEFINICIÓN DEL PRESTADOR DE SERVICIOS PROFESIONALES.....	60
3.2.1 La Obligación Fiscal de determinar los Pagos Provisionales del Impuesto sobre la Renta del Prestador de Servicios Profesionales.....	62
3.2.1.1. Determinación del Pago Provisional mediante Tarifa al Prestador de Servicios Profesionales.....	62
3.2.1.2 Determinación del Pago Provisional mediante Tasa al Prestador de Servicios Profesionales si presta servicios a Persona Moral.....	66
3.2.1.3 Determinación del Pago Provisional mediante Tarifa al Prestador de Servicios Profesionales asimilado al salario.....	68
3.3. DE LAS DEDUCCIONES EN LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL PRESTADOR DE SERVICIOS PROFESIONALES.....	70
3.3.1. De las Deducciones Autorizadas en los Pagos Provisionales del Impuesto sobre la Renta al Prestador de Servicios Profesionales.....	70
3.3.2. Falta de Deducciones en los Pagos Provisionales del Impuesto sobre la Renta al Prestador de Servicios Profesionales que preste servicios a una Persona Moral.....	71



**CAPÍTULO 4.**  
**APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y**  
**EQUIDAD EN LA DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL DEL**  
**IMPUESTO SOBRE LA RENTA A QUIEN PRESTE SERVICIOS**  
**PROFESIONALES A PERSONAS MORALES.**

4.1.	DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL MEDIANTE UNA TARIFA, APLICANDO DEDUCCIONES PARA SALVAGUARDAR LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.....	73
4.1.1.	Determinación del Pago Provisional del Impuesto sobre la Renta mediante una Tarifa al Prestador de Servicios Profesionales que preste servicios a una Persona Moral.....	75
4.1.2.	Aplicar al Prestador de Servicios Profesionales que preste servicios a Persona Moral Deducciones para cumplir con el Principio de Equidad marcado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.....	76
	CONCLUSIONES.....	78
	BIBLIOGRAFÍA.....	80

## **INTRODUCCIÓN.**

El título de la tesina es Aplicación de los Principios de Proporcionalidad y Equidad en la Determinación del Pago Provisional del Impuesto Sobre la Renta para los que Presten Servicios Profesionales a Personas Morales; el motivo por el cual se desarrolló este tema nace de la inquietud de reconocer que al prestador de servicios profesionales, al determinarle el pago provisional del Impuesto sobre la Renta, la ley de este tributo señala una tarifa para calcular el impuesto, disminuyendo las deducciones autorizadas para obtener la base gravable y como excepción una tasa si la prestación de este servicio se realiza a persona moral; además, para el cálculo del pago provisional de este impuesto, a esta excepción, no se le permite aplicar deducción alguna para obtener la base gravable.

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto directo, ya que incide sobre el ingreso, utilidad o rendimiento de la persona física o moral; este impuesto es personal ya que considera la capacidad contributiva del sujeto pasivo, así como las deducciones. Lo anterior se encuentra sustentado en los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Aplicando estos principios al impuesto en comento, el principio de proporcionalidad se cumple cuando a las personas físicas se les aplica para determinar el pago provisional del impuesto una tarifa, ya que de tal forma se toma en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo; el principio de equidad se observa cuando se trata igual a los iguales y desigual a los desiguales. En este caso, si la ley permite aplicar deducciones en los pagos provisionales a los sujetos pasivos, entonces se estará respetando este último principio.

Ante estos problemas, surge la necesidad de reconocer que al determinar el pago provisional del Impuesto sobre la Renta a todo prestador de servicios profesionales, se debe aplicar una tarifa, así mismo disminuir las deducciones que autorice la ley, en su caso, para aplicar los principios constitucionales indicados en párrafos anteriores.

Para el estudio del tema, el presente trabajo consta de cuatro capítulos.

En el capítulo 1 se encuentran los antecedentes de los principios de proporcionalidad y equidad, en la Constitución de 1857 y 1917; en la Ley del Impuesto sobre la Renta, del que ahora se conoce como prestador de servicios profesionales, así como las deducciones que se aplicaban. Lo anterior desde la Ley del Centenario hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1984.

En el capítulo 2 denominado Marco Teórico Conceptual, se trata al impuesto, Impuesto sobre la Renta, los elementos del impuesto como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa, cuota y tarifa, uno de los principios consagrados por Adam Smith, el de equidad; así como este último principio y el de proporcionalidad y la capacidad contributiva.

En el capítulo 3 se encuentra el Marco Jurídico de la Prestación de Servicios Profesionales, en este apartado se tratan los principios de equidad y proporcionalidad consagrados por la Constitución Federal de México, la definición del prestador de servicios profesionales, la determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta a los prestadores de servicios profesionales, así como las deducciones autorizadas aplicables, en su caso, a este sujeto pasivo.

En el capítulo 4 y último, lleva por nombre Aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad en la determinación del Pago Provisional del

Impuesto sobre la Renta a quien preste Servicios Profesionales a Personas Morales; este capítulo es propiamente la propuesta; en el primer punto se aborda la importancia de la determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta mediante una tarifa aplicando deducciones; posteriormente trata la determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta mediante una tarifa al prestador de servicios profesionales que presta servicios a una persona moral. Al aplicar la tarifa tal y como se señala en este capítulo se logrará salvaguardar el principio de proporcionalidad; para concluir este capítulo, se propone aplicar al prestador de servicios profesionales que preste servicios a persona moral deducciones del 20% para determinar la base gravable y calcular el pago provisional de tan citado impuesto, para cumplir con el principio de equidad, consagrado en la Constitución Federal.

# **CAPÍTULO 1**

## **ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

### **1.1. ANTECEDENTES RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

El Estado, para cumplir con sus fines requiere de ingresos que le ayuden a solventar el gasto público, el cual ha de ser cubierto por los contribuyentes de una manera proporcional y equitativa; ahora bien, la propia Constitución Federal marca esta obligación; su antecedente se encuentra en distintas disposiciones legales.

Por ser el fundamento legal del cual emana la obligación de contribuir al gasto público, en forma proporcional y equitativa, se realizará una breve referencia de los antecedentes del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos partiendo de la Constitución Política de la República Mexicana del año de 1857 y la Constitución Federal de 1917.

En el proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el día 16 de junio de 1856, en el precepto 36 se señalaron las obligaciones de los mexicanos:

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

En la sesión del 26 de agosto de 1856 se dio lectura al artículo 36 del proyecto y el diputado Moreno propuso que se eliminará la palabra justos antes del sustantivo intereses, pues no se podía pensar en intereses de la patria que no fueran justos. Esta propuesta fue aprobada por

unanimidad, así como el texto del artículo, el cual pasó a ser el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del 5 de febrero de 1857; el texto quedó dividido en dos fracciones, en la fracción II se señalaba:

“Artículo 31 Es obligación de los mexicanos:

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”.

El día 10 de julio de 1898 sufrió una adición el artículo 31 de la Constitución de 1857; así en la fracción II se indicaba que era obligación de todo mexicano prestar su servicio en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. De tal manera, la fracción II que se refería a la obligación de contribuir al gasto público pasó a la fracción III, sin cambios en su texto.

Este precepto es el precedente inmediato de las garantías de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, que se encuentran plasmadas en nuestra actual Carta Magna.

La Constitución de 1917, señala en el artículo 31 fracción IV que:

“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”.

Este artículo y conforme a la fracción señalada, fue una mera transcripción del artículo 31, fracción III, de la Constitución de 1857, por lo que ambas constituciones contemplaban los principios de

proporcionalidad y equidad, ya que toda contribución establecida en México debe sustentarse en estos principios. En el Impuesto sobre la Renta, para respetar estos principios, el impuesto se ha de fijar en México, de acuerdo a la capacidad contributiva, en la progresividad de la tarifa, en las deducciones, épocas de pago, etc.

Estos principios de proporcionalidad y equidad, contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, serán motivo de estudio en los apartados de los siguientes capítulos, al ser parte fundamental de este trabajo.

## **1.2. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Los antecedentes del Impuesto sobre la Renta en México, datan del siglo pasado, inician con la Ley de Centenario, la Ley del 21 de febrero de 1924, Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925, Ley del Impuesto sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939, Ley del 31 de diciembre de 1941, Ley del 31 de diciembre de 1953, Ley del 30 de diciembre de 1964, Ley del Impuesto sobre la Renta y su reforma de 1983.

En los párrafos siguientes se realizará un breve bosquejo de las leyes relacionadas con la presente investigación, desde la Ley del Centenario hasta la reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta que hubo en cuanto al prestador de servicios profesionales en el año de 1983 relacionándolo con la aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad al determinar el pago provisional del Impuesto sobre la Renta al prestador de servicios profesionales que preste servicios a una persona moral.



### **1.2.1. Ley del Centenario.**

El 20 de julio de 1921 se publicó un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal extraordinario y que se pagó por una sola vez sobre ingresos o ganancias particulares, su vigencia fue de un mes.

La ley se dividía en cuatro cédulas:

1. Del ejercicio del comercio y la industria.
2. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada.
3. Del trabajo a sueldo o salario.
4. De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

No existieron cédulas para la agricultura ni la ganadería.

El prestador de servicios profesionales, conocido así actualmente, se encontraba en la cédula 2.

Esta ley consideraba como sujetos de este impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros, cualquiera que fuera su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizará en territorio nacional.

La base del ingreso coincidía con el objeto del mismo, es decir, con el ingreso o ganancia bruta obtenida en agosto de 1921, sin deducción alguna. Al determinarse este impuesto sobre el ingreso o ganancia bruta, no se gravó a los contribuyentes considerando su capacidad económica. Si se hubiera considerado esta capacidad del contribuyente, la base del impuesto hubiera sido la modificación del haber patrimonial, es decir, la utilidad que se obtuviera; esto permitiría evaluar el haber patrimonial del sujeto y por tanto el contribuyente hubiera tenido un sacrificio menor al determinar el impuesto.

Las tasas para calcular el impuesto variaban entre 1% y 4% para los profesionistas, comerciantes, industriales y de 1% a 3% para los sujetos que percibieran salarios o sueldos. En esta ley se denota el inicio de las tarifas.

El ingreso que se obtuviera de este impuesto, sería destinado a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para mejorar los puertos.

### **1.2.2. Ley del 21 de febrero de 1924.**

El 21 de febrero de 1924 fue promulgada la Ley de Ingreso sobre Sueldos y Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Esta ley no tuvo carácter transitorio, marca el principio del sistema cédular que rigió en nuestro país por aproximadamente 40 años.

Esta legislación se dividía en dos grandes capítulos, los cuales eran:

1. Los ingresos que obtuvieran las personas físicas, con motivo de su trabajo, mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.
2. Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

Esta ley constituye en realidad el antecedente más remoto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que además de ser una ley permanente, permitió a los causantes aplicar deducciones al ingreso bruto y así gravar únicamente la utilidad o ingreso neto. Al gravar solamente la utilidad, que es la que produce el incremento en el haber patrimonial de los causantes, permitió reconocer, la capacidad contributiva del sujeto.

Las deducciones no estaban incluidas en la ley, sino que se encontraban en el reglamento. Esta anomalía fue corregida hasta el año de 1954, lo anterior violaba el principio de legalidad constitucional

En relación a la determinación del impuesto, el trabajo personal estaba gravado por tarifas que iban del 1% al 2%, esto significó un retroceso en cuanto a la progresividad de las tarifas, en relación con la Ley de Centenario. Estas tarifas eran aplicables también para los honorarios de profesionistas.

Se considera que con esta ley se obtuvieron las primeras experiencias, para entrar definitivamente, a la época del Impuesto sobre la Renta.

### **1.2.3. Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.**

Esta ley fue la que por primera vez se denominó Ley del Impuesto sobre la Renta, rigió durante dieciséis años, durante los cuales sufrió varias modificaciones para adecuarse a la situación económica que presentaba el país.

Esta ley definía con mayor precisión, que la legislación anterior, lo que debía entenderse como ingreso, pues incluía el factor de crédito, que no fue incluido en la ley de 1924. En el párrafo final de la definición que daba la ley señalaba: “que el ingreso en crédito sólo procedía cuando no existiera obligación de restituir su importe, requisito que más adelante desapareció pues solamente servía para evadir la ley”.

A los diversos capítulos se le seguía denominando cédulas y existían siete:

I. Comercio.

II. Industria.

III. Agricultura.

IV. Imposición de capitales.

V. Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado, esta tenía la tarifa más elevada.

VI. Sueldos.

VII. Honorarios.

Las tarifas de la cédula VI, se aplicaban también a la cédula VII. La cédula VI contenía dos tarifas denominadas tarifa A y B; la primera tarifa era aplicable a los ingresos obtenidos en cualquier parte del país, con exclusión de los contribuyentes que vivieran en el Distrito Federal, en las ciudades fronterizas con los Estados Unidos de América y en otras zonas donde el costo de la vida fuera superior con relación a las otras regiones del país; la tarifa B que debía aplicarse a todos los contribuyentes no comprendidos en la tarifa A, es decir a los mencionados anteriormente. En la tarifa A los sueldos hasta por \$2,000 anuales estaban exentos y el excedente se gravaba con unas tasas que iban del 1% al 4%. La tarifa B, se señala, las tasas eran más bajas y se aplicaba a los contribuyentes que tuvieran hasta \$12,000 de ingresos al año, pero si sus ingresos eran superiores, entonces les eran aplicables las cuotas de la tarifa A.

Los artistas y deportistas, los cuales se encontraban en la cédula VII, pagaban el impuesto con una tarifa mayor que iba del 1% al 10%. Las tarifas que se imponía a estos contribuyentes, no eran proporcionales ni equitativas, ya que no se aplicaban las mismas tarifas señaladas en el párrafo anterior, sino que ésta aumentaba hasta un 10%.

Se permitía la deducción de cargas familiares en atención del número de personas que sostenía el contribuyente. En la tarifa A las deducciones

iban de \$250 si sostenía a una persona y de \$450 pesos cuando fueran cuatro o más personas; en estas deducciones no se señalaba que sucedía con las personas que tenían dos o tres dependientes. En la tarifa B, estas deducciones iban de \$360 hasta \$760. Posteriormente estas deducciones se suprimieron y se volvió a gravar sobre el ingreso bruto; lo anterior fue un error ya que la carga fiscal del contribuyente se debía establecer considerando su capacidad contributiva. Estas deducciones se aplicaron nuevamente en el año de 1964; sin embargo, este sistema años más tarde dejó de aplicarse.

En el reglamento de la ley de 1925 se estableció que para aplicar las deducciones de las cargas familiares era necesario que:

- a) Las personas que mantuviera el contribuyente no debían contar con recursos económicos propios.
- b) Que estuvieran ligadas al contribuyente por parentesco en línea recta sin limitación de grado, en línea colateral hasta el tercer grado y si eran parientes afines hasta el segundo grado o bien si se trataba del cónyuge.
- c) Si se trataba de varones que dependían del contribuyente, era indispensable que fueran menores de 18 años o mayores de 60 o que estuvieran impedidos para trabajar.

Si se comprobaba que el contribuyente se encontraba en alguno de los anteriores supuestos, la Juntas Calificadoras extendían la constancia anual, para que sirviera de base al retenedor cuando aplicara las deducciones aprobadas.

#### **1.2.4. Ley del 31 de diciembre de 1941.**

La Ley del 31 de diciembre de 1941 agrupó nuevamente en cédulas a los diversos contribuyentes, así se tenía que las cédulas estaban integradas por:

- I. Comercio, industria y agricultura.
- II. Intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares.
- III. Participación proveniente de la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Gobierno Federal o por los Estados o municipios.
- IV. Sueldos.
- V. Para quienes ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

La cédula V correspondiente a los que ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo, es decir, los ingresos por honorarios, trajo consigo el sistema de categorías, que provocó controversias, las cuales hicieron que surgiera un cambio posterior, pues tenía un defecto el de gravar ingresos en lugar de utilidades.

En su reglamento, tuvo una modificación al establecer que para que un gasto fuera deducible era indispensable, además de cubrir otros requisitos, estar registrado en la contabilidad y que todas las deducciones deberían ser del ejercicio al que correspondía la declaración.

Mediante reformas del 30 de diciembre de 1949 se estableció para los causantes de la cédula V, que obtuvieran ingresos inferiores a los

\$60,000 anuales un sistema optativo, mediante el cual podían escoger si tributarían con base en sus ingresos o en sus utilidades. Este sistema estuvo en vigor hasta el año de 1964. En estas modificaciones se incluyó a los causantes accidentales, los que quedaban gravados con una tarifa especial que iba de un 8% para \$500 y hasta un 15% para ingresos superiores a \$1,500.

Con las reformas de 1950, varias cédulas sufrieron aumento en sus porcentajes máximos de gravamen, las cédulas IV y V llegaron al 33%.

#### **1.2.5. Ley del 30 de diciembre de 1953.**

La ley del 30 de diciembre de 1953, agrupaba a los contribuyentes en siete cédulas, las cuales eran:

I. Comercio.

II. Industria.

III. Agricultura, ganadería y pesca. En ésta se incluyeron por vez primera la ganadería y la pesca.

IV. Remuneración del trabajo personal.

V. Honorarios de profesionales, técnicos, artesanos y artistas.

VI. Imposición de capitales.

VII. Regalías y enajenación de concesiones.

Por primera vez se consignaron en la ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, ya que en años anteriores las deducciones se encontraban estipuladas en el reglamento y no en la ley.

Esta ley sufrió sus principales modificaciones por decreto el 28 de diciembre de 1961; la principal adición fue la tasa sobre ingresos acumulados, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir la desproporcionalidad e inequidad del sistema cedular. Dicha tasa complementaria gravaba a las personas físicas que percibieran ingresos gravados en dos o más cédulas, siempre que éstos en un año natural excedieran de la cantidad de \$180,000. El ingreso debería considerarse neto, es decir, efectuando las deducciones autorizadas por la ley; aunque la implementación de esta tasa perseguía metas importantes, no se obtuvo el éxito esperado pues la condición era que el contribuyente del Impuesto sobre la Renta estuviera sujeto a dos o más cédulas, por lo que podía repartir los diferentes tipos de ingresos con diversas personas, evitando así el ser gravado por esta tasa.

#### **1.2.6. Ley del 30 de diciembre de 1964.**

La ley del 30 de diciembre de 1964 estuvo en vigor 16 años, de 1965 a 1980. Mediante esta ley se abandonó por primera vez el sistema cedular y se dividió en dos títulos únicamente;

- I. Para el ingreso global de las empresas.
- II. Para el ingreso global de las personas físicas.

Se intentó establecer un impuesto global, aun cuando no se logró del todo porque dejaban de acumularse a los ingresos de las personas físicas contribuyentes los intereses que se obtuvieran provenientes de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los ingresos que se obtuvieran por dividendos y de sus actividades empresariales.

Nuevamente en esta ley se incorporaron las deducciones que podían efectuar los contribuyentes, para determinar la utilidad sujeta al pago del



impuesto. Se dispuso que sería ingreso gravable el que estimara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proveniente de compras y adquisiciones no declaradas por el contribuyente, así como el de las personas físicas que tuvieran erogaciones superiores a sus ingresos declarados en un año, ya que se suponía que el contribuyente había omitido ingresos, puesto que sus erogaciones habían sido mayores que los ingresos obtenidos; sin embargo, se permitía que el supuesto sujeto omiso presentará pruebas para demostrar que la diferencia no provenía de ingresos omitidos.

La tarifa para el pago del impuesto contenía tasas que iban del 5% para los primeros \$2,000 de utilidad anual, hasta el 42% cuando se obtenían más de \$500,000; esta tasa se convertiría en fija del 42% de impuesto cuando la utilidad del contribuyente en un ejercicio excedía de la cantidad de \$1,500,000.00.

Se volvió a la deducción de las cargas familiares en cantidades que iban de \$1,500 a \$6,000 anuales por ascendientes, descendientes y cónyuge del contribuyente. Al pasar el tiempo, se sustituyeron tales deducciones por la cantidad equivalente a un salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al mes.

En esta ley se pretendió adoptar un sistema global para la determinación del Impuesto sobre al Renta, pero al no quedar incluidos los intereses, esto no se logró; para la determinación del Impuesto sobre la Renta se consideraban las tarifas, además de las deducciones de las cargas familiares, la cual fue sustituida por el equivalente de un salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al mes. En esta ley se aplicaron los principios de equidad y proporcionalidad, ya que se

permitían las deducciones y además se utilizaba para la determinación del impuesto las tarifas.

### **1.2.7. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1984.**

En diciembre de 1983 se presenta un proyecto de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta. En esta iniciativa se señalaba en relación a las personas físicas que obtuvieran ingresos de personas morales, éstas últimas tendrían la obligación de efectuar retenciones y enteros, lo cual constituía una medida para combatir la evasión fiscal, ya que existiría un mayor control sobre estas personas físicas.

Así, el capítulo II, del artículo 86, de la tan citada ley, en el párrafo tercero señaló en su reforma que: “Cuando los ingresos a que se refiere este capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna...”

Esta reforma vulneró los principios de proporcionalidad y equidad, ya que los prestadores de servicios personales independientes, que su caso no coincidiera con el supuesto citado en el párrafo anterior, se les calcularía el Impuesto sobre la Renta mediante una tarifa y además podía realizar deducciones en sus pagos provisionales, por lo que el tratamiento para la determinación del impuesto era distinto para cada caso, dependiendo de a quien se prestara el servicio.

En este capítulo se estudiaron los antecedentes de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, este último relacionado con la prestación de servicios profesionales y los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en nuestra Constitución Federal. En cuanto a los principios de

proporcionalidad y equidad, éstos quedaron consagrados en la Constitución de 1857; la Constitución de 1917 acogió tales principios en el artículo 31, fracción IV. En relación al Impuesto sobre la Renta se tienen como antecedentes la Ley del Centenario que señalaba como base para calcular el impuesto, el ingreso bruto; la Ley de 1924 permitía aplicar deducciones, las cuales se encontraban en el reglamento de la misma; la ley de 1925 permitía realizar deducciones de las cargas familiares; la ley de 1964 permitía la deducción de cargas familiares las que posteriormente fueron sustituidas por el equivalente a un salario mínimo general de la zona económica del contribuyente; en 1984 la ley ya mencionada sufrió una reforma, en la que se mencionaba que si el prestador de servicios independientes prestaba servicios a una persona moral, ésta debería retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los ingresos, sin deducción alguna; con la reforma se violó el principio de proporcionalidad al aplicar una tasa o alícuota y no una tarifa, además de que no se le permitió aplicar deducciones, violando así el principio de equidad, puesto que a otros prestadores si se les permitió aplicar deducciones autorizadas.

# **CAPÍTULO 2**

## **MARCO TEÓRICO**

### **CONCEPTUAL.**

## **2. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL.**

El presente marco teórico conceptual describe los conceptos fundamentales para el impuesto, en específico al Impuesto sobre la Renta y a los principios de proporcionalidad y equidad aplicables al determinar el pago provisional del impuesto mencionado, a través de sus principales exponentes; entre los temas a tratar se encuentran la conceptualización del impuesto, de su clasificación, del Impuesto sobre la Renta, elementos que integran el Impuesto sobre la Renta y los principios aplicables a este impuesto, entre otros conceptos.

### **2.1. EL IMPUESTO.**

En el ámbito tributario, en México, el concepto de impuesto es de gran importancia, ya que a través de esta contribución se obtiene el mayor ingreso, útil para cubrir el gasto público del Estado; a continuación se señalarán algunas definiciones.

Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto señala que el impuesto: “es la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, en favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral”.<sup>1</sup>

El Instituto de Investigaciones Jurídicas define al impuesto: “como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando se realizan los supuestos reveladores de capacidad económica.

---

<sup>1</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 4° ed., Limusa Noriega Editores, México, 2003, p. 65.

En toda contribución, la obligación surge cuando se realiza en el mundo fáctico el hecho imponible”.<sup>2</sup>

Castrejón García Gabino Eduardo define al impuesto como: “las prestaciones establecidas en ley que deben ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público”.<sup>3</sup>

El Código Fiscal de la Federación vigente, señala en el artículo 2, fracción I, 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 y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.

De las anteriores definiciones se pueden inferir las ideas siguientes:

- a. No existe una contraprestación, pues quien paga un impuesto no tiene derecho a recibir un beneficio directo; el ingreso que se obtiene del impuesto sirve para cubrir el gasto público, como son los servicios públicos, de los cuales el individuo que cumplió con su impuesto, se beneficia en ocasiones e indirectamente.
- b. La prestación en dinero, encuentra su fundamento en el Código Fiscal de la Federación al establecer en su artículo 20 que “Las contribuciones y sus accesorios se pagarán en moneda nacional. Los pagos que se deban efectuar en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate”.
- c. La existencia de un poder, quien lo ejerce es el sujeto activo, éste -el poder- se ejerce sobre determinados sujetos para obtener una parte de

---

<sup>2</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo I-O, México, Porrúa, México, 2005, p. 194.

<sup>3</sup> Castrejón García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002, p. 186.

su riqueza, renta, ingreso; la obligación se impone de manera unilateral.

- d. El pago es a favor del Federación o bien de las entidades federativas, municipio o Distrito Federal; su fundamento legal se localiza en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que se debe contribuir a los gastos públicos de éstos.
- e. El supuesto jurídico establecido en ley. La hipótesis de cumplir con un impuesto se establecerá en ley, su fundamento se localiza en el artículo 31, fracción IV, el que dispone que los mexicanos deben contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
- f. Existe un sujeto obligado a cubrir el impuesto, el cual será aquel que realice el supuesto jurídico, como en el Impuesto sobre la Renta, en el que se revele su capacidad contributiva, esta capacidad contributiva será tratada en el tema que hablará de los principios de los impuestos.
- g. El gasto público. El Estado se dota de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas y sociales a su cargo; para tal fin se formula cada año un Presupuesto de Egresos y para sufragar esos gastos se elabora la Ley de Ingresos de la Federación anualmente.

En lo que respecta al artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente, cabe señalar que este no expresa una definición de impuesto, ya que por exclusión se deduce que es el impuesto, pues señala que el impuesto es distinto de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, por lo que solamente indica qué no es impuesto.

### **2.1.1. Clasificación del Impuesto.**

Los impuestos presentan diferentes características, así como elementos; los cuales sirven para clasificarlos; los impuestos se pueden clasificar desde un punto de vista doctrinal, ésta se abordará con base en la clasificación que tenga estrecha relación con el Impuesto sobre la Renta; y desde un punto de vista legal, en el presente trabajo sólo se tratará esta última en la materia federal y en específico el Impuesto sobre la Renta, ya que se analizará al prestador de servicios profesionales y la aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad al determinar el pago provisional de este impuesto.

#### **2.1.1.1. Clasificación Doctrinal.**

De acuerdo a la clasificación doctrinal y considerando aquellas aplicables al Impuesto sobre la Renta, el impuesto se cataloga en:

- A. Impuesto directo e indirectos.
- B. Impuesto real y personal.

Para distinguir los impuestos directos de los indirectos existen dos criterios, los cuales son:

- a) Criterio basado en la incidencia y
- b) Criterio administrativo.

El primer inciso –marcado con letra minúscula- denominado criterio basado en la incidencia se clasifica en:

*Impuestos directos:* Son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente, en forma inmediata y sin intermediarios; así, el sujeto pasivo y el pagador son uno solo. Esto sucede con el Impuesto sobre la Renta, al no ser un impuesto trasladable



pues el sujeto pasivo pagador es aquel en que el impuesto incidió y percutió.

El autor John Stuart Mill señala como directos aquellos impuestos en que la ley tiene el designio de que no se efectúe la repercusión.

*Impuestos indirectos:* no se grava al propio contribuyente, sino que lo grava por repercusión, las calidades de sujeto pasivo y pagador son diferentes, de tal forma este tipo de impuestos son trasladables.

El autor citado dos párrafos arriba, señala que son indirectos aquellos en los que la ley ha propuesto que el pagador transmita la carga a otra persona.

El segundo criterio llamado administrativo, también clasifica a los impuestos en directos e indirectos.

*Impuestos directos:* son los que recaen en las personas, la posesión o disfrute de la riqueza, ya que inciden sobre utilidades o rendimientos; gravan situaciones normales y permanentes, pueden percibirse de acuerdo a listas o padrones de contribuyentes. De esta manera, el Impuesto sobre la Renta es un ejemplo de esta clasificación, ya que recae sobre ciertas personas como lo son las Personas Físicas con Actividad Empresarial, las del Régimen Intermedio, el Régimen de Pequeños Contribuyentes y al que este trabajo analiza: el Prestador de Servicios Profesionales. Estas personas están sujetas a este impuesto por su riqueza o renta, ya que grava las utilidades, ingresos o rendimientos que obtengan cada una de estas personas; además; el sujeto pasivo tiene la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

*Impuestos indirectos:* estos se producen por la realización de un acto, hecho, en ocasiones eventuales, de un cambio aislado o accidental; gravan las operaciones de consumo; no siempre existen listas o padrones de contribuyentes. Tal es el caso del impuesto al valor agregado, donde un comprador al pagar sus prendas de vestir paga un IVA, pero la realización de este hecho es aislado y no requiere estar inscrito al Registro Federal de Contribuyentes para que sea sujeto a este impuesto.

Las principales ventajas, aplicables a los impuestos directos, en donde se encuentra incluido el Impuesto sobre la Renta, son:

1. Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede contar con fijeza pues la autoridad conoce qué personas están sujetas al impuesto, así como su capacidad y conoce más o menos con exactitud el rendimiento del impuesto.
2. Hacen posible la realización de la justicia fiscal. Esto se logra a través de exenciones para ciertos mínimos, así como deducciones por ciertos gastos, aplicando tarifas para los impuestos personales.

Las principales desventajas de los impuestos directos son:

1. Son muy sensibles a los contribuyentes, ya que el sujeto pasivo reconoce dónde, cómo, cuándo y cuánto hay que pagar; además, sabe que por el pago del impuesto no percibe ninguna contraprestación directamente.
2. Estos impuestos dejan de gravar a cierto sector social, que es el que percibe ingresos mínimos de existencia. Aunque si se considera la capacidad económica, ésta comienza por encima del ingreso mínimo.

Las más importantes ventajas de los impuestos indirectos son:

1. Permite gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos.
2. Se dice que los impuestos indirectos son voluntarios, pues basta con no adquirir la cosa gravada para dejar de pagar el impuesto.
3. Tiene la ventaja de que el causante paga el impuesto en el momento que es más cómodo para él, ya que lo hace al momento en que adquiere la mercancía. Aunque esto no siempre es cierto, pues en ocasiones realiza un sacrificio para comprar el producto y por tanto, al pagar el impuesto.

Los impuestos indirectos tienen como principal desventaja:

1. Que son injustos, ya que en relación a las cargas impositivas, en virtud de la repercusión, quien realmente paga el impuesto es el sujeto de facto y no el sujeto pasivo directo.

Tomando en consideración las ventajas y desventajas de este grupo de impuestos, cabe mencionar que ningún sistema tributario puede basarse en una sola clasificación, sino que deben establecerse combinados los dos tipos.

En cuanto a la clasificación de los impuestos personales y reales se tiene que:

*Impuestos personales:* esta clasificación considera las condiciones de las personas que tiene el carácter de sujetos pasivos, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto y su situación especial; están destinados a gravar los ingresos, utilidades, ganancias y rendimientos obtenidos por las personas físicas y morales, generalmente por el desarrollo de actividades productivas a las que se dediquen o la riqueza obtenida. Como ejemplo se tiene al Impuesto sobre la Renta como en el

caso de las Personas Físicas con Actividad Empresarial, que se dediquen al comercio, por esa actividad obtendrán utilidades. Otro caso se encuentra en el Prestador de Servicios Profesionales, como por ejemplo un contador que lleve la contabilidad de varias personas, percibirá por tal actividad un ingreso; así también, si una persona tiene en el banco \$700,000.00 el depósito le generará intereses, que serán considerados como rendimientos.

Una ventaja del impuesto personal es que hace intervenir la capacidad económica del sujeto del crédito fiscal, ya que se determina considerando las condiciones particulares del contribuyente.

En los impuestos personales la tarifa aumenta con mayor facilidad y cuantía, lo que no sucede en los impuestos reales, esto sucede con las tarifas estipuladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo en las disposiciones de vigencia anual 2008 se publicaron las tarifas aplicables durante el ejercicio fiscal 2008 para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se observa que el porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior y la cuota aumentan de acuerdo al renglón en el que se ubique la base gravable.

*Impuestos reales:* recaen sobre la cosa objeto de gravamen, toman en cuenta la situación o valor de la cosa gravada, sin considerar a la persona que es dueño de ella y que es sujeto del impuesto. Se les llama reales porque regularmente los sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad. Un ejemplo es el Impuesto al Valor Agregado que el que compra un bien gravado con este impuesto paga. Este impuesto prescinde de las condiciones personales del sujeto pasivo, sus deudas o cargas reales del contribuyente.

### **2.1.1.2. Clasificación Legal.**

En materia federal, los impuestos se encuentran contenidos en la Ley de Ingresos de la Federación y principalmente se clasifican en:

- a) Impuesto al Valor Agregado.
- b) Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto al Valor Agregado grava actos o actividades que las personas físicas y morales realicen en territorio nacional, como son la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgar el uso o goce temporal de bienes, la importación de bienes o servicios; este impuesto es un impuesto real e indirecto.

En relación al Impuesto sobre la Renta, el cual es objeto de estudio por ser el tema principal del pago provisional del mismo aplicado al prestador de servicios profesionales, éste será tratado en el punto siguiente.

#### **2.1.1.2.1. Impuesto sobre la Renta.**

De todos los impuestos, el Impuesto sobre la Renta es uno de los más importantes, tanto en ingresos para el fisco y además por significar un impacto en la redistribución de la riqueza. Este se encuentra contenido en la Ley de Ingresos de la Federación y para el ejercicio fiscal 2008 se espera recaudar \$ 580, 983,800. Es el impuesto del cual el fisco espera recibir mayor recaudación.

El Impuesto sobre la Renta es federal, ya que es aplicable en todo el territorio nacional.

Se ha estructurado como un impuesto aplicado sobre los ingresos, utilidades o rendimientos que se perciban en un ejercicio fiscal, el cual siendo regular se considera igual al año de calendario; siendo irregular

cuando comience después del 1 de enero del año de calendario y termine el 31 de diciembre del mismo año.

#### **2.1.1.2.1.1. Definición del Impuesto sobre la Renta.**

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas contiene dos definiciones del Impuesto sobre la Renta, que a continuación se señalan:

“Es la contribución impuesta por la LIR sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingreso mencionados se encuentren en territorio nacional”.<sup>4</sup>

“Es un impuesto que tiene por objeto establecer a cargo de los gobernados una carga impositiva para compartir con el Estado una parte de la riqueza del primero, en función de la modificación que experimente su haber patrimonial que revela “capacidad económica” en el sujeto del impuesto”.<sup>5</sup>

Eduardo A. Jonson Okhuysen, acerca de la definición del impuesto en comentario, señala que “será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos percibidos durante un periodo determinado”.<sup>6</sup>

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, en su artículo 1 señala:

“Las personas físicas y las personas morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

---

<sup>4</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, tomo I-O. Op. Cit. p. 1964

<sup>5</sup> Idem.

<sup>6</sup> Jonson Okhuysen, Eduardo A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para 1985, 3ª edición, Colegio Superior de Ciencias Jurídicas, México, 1985, p 325.

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

De las anteriores definiciones y considerando a las personas físicas, ya que este trabajo trata de una de éstas, se obtienen las siguientes ideas a analizar:

1. *Personas físicas.* La Ley del Impuesto sobre la Renta en el título IV señala una clasificación de las personas físicas de las cuales destacan la Persona Física con Actividad Empresarial, el Prestador de Servicios Profesionales, Persona Física del Régimen Intermedio, Régimen de Pequeños de Contribuyentes.

2. *Residentes en México.* El artículo 9 del Código Fiscal de la Federación vigente señala que serán residentes en territorio nacional las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, cuando tengan casa habitación en otro país serán residentes en México si en territorio nacional se encuentra el centro de intereses vitales. Lo anterior será así si más del 50% de sus ingresos de esta persona en el año de calendario tienen su fuente de riqueza en México; cuando en México tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

3. *Residentes en el extranjero.* El artículo 9 del Código ya mencionado, en su último párrafo señala que las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

4. *Establecimiento permanente.* Se considera establecimiento permanente de acuerdo al artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen total o parcialmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entiende como establecimiento permanente, entre otros, sucursales, agencias, oficinas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

5. *Territorio nacional.* Para efectos fiscales se entenderá por territorio nacional, México, y por país, lo que integra el territorio nacional de conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

6. *Periodo determinado.* En el lapso en que se obtengan ingresos, utilidades de acuerdo al Impuesto sobre la Renta, las personas físicas, generalmente deberán determinar sus ingresos percibidos cada mes y presentar declaraciones de pagos provisionales los días 17 del mes inmediato posterior; así también tienen la obligación de presentar sus pagos del ejercicio a más tardar en el mes de abril del año siguiente; existen excepciones a estos tipos de pagos.

7. *Ingreso.* Es el que sirve de base para determinar el Impuesto sobre la Renta: éste puede determinarse tomando como base el ingreso bruto o el ingreso neto; el ingreso bruto es aquél al que no se le aplica deducción;



en tanto el ingreso neto se obtiene al aplicar las deducciones autorizadas por la ley o las deducciones personales. La clase de deducción dependerá si el pago que se realice es provisional o del ejercicio.

El Impuesto sobre la Renta en México grava los ingresos, utilidades o rendimientos que las personas físicas y las morales perciban, ya sean residentes en el extranjero o en México, cuya fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional o provenga de territorio nacional o bien, tengan establecimiento permanente en territorio nacional; el impuesto se determinará mediante pagos provisionales y/o definitivos, además se presentarán declaraciones del ejercicio, en los casos en que se esté obligado.

Este impuesto es directo, ya que incide en la persona que obtiene el ingreso; es personal, ya que considera la capacidad contributiva del contribuyente, en este caso de la persona física, como ya se mencionó; y generalmente se determina aplicando una tarifa, este último punto se tratará en un apartado más adelante.

## **2.2. ELEMENTOS CONCEPTUALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

En la relación jurídica tributaria, hablando de los impuestos y en específico del Impuesto sobre la Renta, intervienen los siguientes elementos:

- Sujeto.
- Objeto.
- Base.
- Cuota.

### **2.2.1. Los Sujetos del Impuesto.**

Los sujetos que intervienen en el impuesto son dos, el activo que es el acreedor y el pasivo que es el deudor del gravamen, generalmente. En adelante se abordarán éstos.

#### **2.2.1.1. El Sujeto Activo del Impuesto.**

El sujeto activo del impuesto, es el acreedor de esta contribución, a continuación se marcarán algunas definiciones.

Sánchez Gómez Narciso lo define como “la entidad pública que al estar revestida de autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de esta prestación”.<sup>7</sup>

Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto señala que “es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley”.<sup>8</sup>

Castrejón García Gabino Eduardo indica acerca del sujeto pasivo que “por regla general, es aquél en cuyo favor se establece un crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado”.<sup>9</sup>

Considerando las definiciones anteriores la Carta Magna señala como uno de los sujetos pasivos a la Federación y conforme al Impuesto sobre la Renta en específico, éste –el sujeto- es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el órgano desconcentrado de ésta el Servicio de Administración Tributaria.

---

<sup>7</sup> Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 1999, p. 365.

<sup>8</sup> Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Op. cit. p. 114.

<sup>9</sup> Castrejón García Gabino Eduardo, Op. cit. p. 198

En relación a que el sujeto activo debe estar revestido de autoridad por un ordenamiento, propiamente la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley del Servicio de Administración Tributaria fundamentan este punto. La primera ley marcada en este párrafo, señala en el artículo 26, párrafo 7º, que:

“Para el despacho de los asuntos de orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:

...Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria señala en su artículo 1:

“El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley”.

Hablando de las atribuciones de la institución señalada en el párrafo anterior, ésta tiene entre otras, la obligación de aplicar la legislación fiscal, con la finalidad de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; fiscalizando a los contribuyentes para verificar que estén cumpliendo con las obligaciones que establecen las disposiciones fiscales, así como incentivar y facilitar el cumplimiento voluntario de las leyes tributarias, determinar el crédito fiscal en caso de que el sujeto pasivo no lo calcule, recaudar las contribuciones y accesorios de acuerdo a la legislación aplicable, que en base al tema de estudio es la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por último el sujeto activo es quien tiene a su favor un crédito fiscal, lo anterior se encuentra fundamentado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal del país al señalar que los mexicanos deben

contribuir al gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan.

Resumiendo este subtema, en materia del Impuesto sobre la Renta el sujeto activo es la Federación representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y como órgano desconcentrado de esta Secretaría está el Servicio de Administración Tributaria, su autoridad se encuentra fundamentada en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley del Servicio de Administración Tributaria respectivamente, este último órgano se encarga, entre otras atribuciones, de recaudar los impuestos, fiscalizar las obligaciones fiscales federales que debe cumplir el sujeto pasivo, determinar los impuestos en caso de que el sujeto pasivo incumpla con esta obligación.

#### **2.2.1.2. El Sujeto Pasivo del Impuesto.**

En este apartado se tratará al sujeto pasivo, quien está sujeto al impuesto bajo ciertas hipótesis.

Adolfo Arrijo Vizcaíno define al sujeto pasivo de la obligación tributaria como “la persona física o moral, nacional o extranjera que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se le coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”.<sup>10</sup>

Flores Zavala Ernesto señala que el sujeto pasivo es: “el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el

---

<sup>10</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 7° ed., Themis, México, 1991, p. 169.

gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél”.<sup>11</sup>

De las anteriores definiciones se puede señalar que un sujeto pasivo es la persona física o moral, nacional o extranjera, que al realizar el hecho imponible, está obligado, por mandato de ley, a pagar un tributo, por lo que su patrimonio se verá afectado, y por lo tanto sus ingresos, utilidad o rendimientos, lo anterior en aras de cubrir el gasto público que tiene el Estado.

Sánchez Hernández Mayolo G. indica que el sujeto pasivo “es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada, al fisco federal, local o municipal”.<sup>12</sup>

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, en su artículo 1 señala:

*“Las personas físicas y las personas morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:*

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

---

<sup>11</sup> Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 34ª ed., Porrúa, México, 2004, p. 69.

<sup>12</sup> Sánchez Hernández, Mayolo G. Derecho Tributario, tomo I, 3ª ed., Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002, p 352.

*un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.*

De acuerdo a la citada ley, las personas físicas se clasifican principalmente en persona física prestador de servicios subordinados, la que realiza actividad empresarial, la del régimen intermedio, el pequeño contribuyente, los que otorguen el uso o goce temporal de bienes y los prestadores de servicios profesionales; persona moral en este rubro se tiene como ejemplo el régimen simplificado; las anteriores personas pagarán Impuesto sobre la Renta, por los ingresos, utilidades o rendimientos que perciban o que generen.

Considerando el tema que es objeto de estudio en este trabajo, se tratará en este punto al sujeto pasivo por adeudo propio, al prestador de servicios profesionales, a éste, el prestatario, que puede ser persona física o moral, le podrá determinar la retención del Impuesto sobre la Renta mediante una tarifa conforme al artículo 127 y 113 de la ley de esta contribución o bien mediante una tasa o alícuota aplicando el artículo 127 párrafo 5º del mismo ordenamiento.

El sujeto pasivo por adeudo propio es la persona a la que se le atribuye la realización del supuesto o hecho imponible, contenido en una ley.

Así, por último, el prestador de servicios profesionales es una persona física, quien es sujeto pasivo por adeudo propio, ya que al realizar el hecho imponible está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, como es el caso del pago del Impuesto sobre la Renta. Éste será provisional y se determina y entera en forma generalmente mensual y el pago del ejercicio, el cual se entera para las personas físicas en abril del siguiente ejercicio fiscal.

### **2.2.2. El Objeto del Impuesto.**

El segundo elemento del impuesto, punto esencial del mismo, es el objeto, el cual se establece en una norma legal.

El objeto se puede entender como la situación jurídica o de hecho, prevista en ley, es decir, el hecho imponible del crédito fiscal.

Es de suma importancia reconocer en la ley el hecho imponible, ya que cuando el sujeto lleva a cabo lo que marca la norma, es entonces que surge la obligación prevista en la misma ley.

El hecho imponible se define a continuación.

El Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas define al hecho imponible como: “Concepto que denota la conducta o situación prevista en la ley, que genera el crédito fiscal. Esto es se trata de una conducta o situación que se ubica en el supuesto previsto en una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas en la norma”.<sup>13</sup>

El autor Rodríguez Lobato Raúl indica que el hecho imponible es: “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta”.<sup>14</sup>

Propiamente la Ley del Impuesto sobre la Renta, para cada persona física y moral, indica bajo qué supuestos estará sujeta a este impuesto, señalando así el hecho imponible para cada persona física o moral. Un ejemplo de conformidad con este punto se encuentra en el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, párrafo 1º, el cual señala que “están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección las

---

<sup>13</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, tomo D-H, Op. cit. p. 1856

<sup>14</sup> Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed., Oxford, México, 2004, p. 115.

personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales”. El párrafo 3º, fracción II, del mismo numeral señala que se consideran: “Ingresos por la prestación de un servicio profesional las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo 1 de este Título”.

Antonio Jiménez González, señala: “Se distinguen en todo Hecho Imponible los elementos siguientes o zonas:

- a) Elemento objetivo.
- b) Elemento subjetivo.
- c) Elemento temporal.
- d) Elemento espacial”.<sup>15</sup>

A continuación se explican cada uno de los anteriores elementos.

a. Elemento objetivo. Es la situación base que el legislador ha tenido en consideración para establecer un tributo en la ley fiscal. Como ejemplo se cita al artículo 120, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala que los prestadores de servicios profesionales están obligados al pago de este impuesto por los ingresos que obtengan, por el servicio independiente que preste y que no se encuentre considerado en la prestación de servicios subordinados o ingresos por salario.

b. Elemento subjetivo. El hecho imponible no podría quedar caracterizado sin la atribución del mismo a un sujeto determinado, es decir necesariamente debe vincularse a una persona sea física o bien moral con el hecho imponible. En el ejemplo citado en el párrafo anterior el

---

<sup>15</sup> Jiménez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 6ª ed., Ecafsa, México, 2000, p. 266



elemento subjetivo es el prestador de servicios profesionales, el cual al recibir el ingreso por la prestación del servicio está obligado a cumplir con lo que marca el hecho imponible.

c. Elemento temporal. En cuanto al hecho imponible es necesario precisar su existencia en el tiempo; por tanto, el hecho temporal resulta un elemento importante, ya que por medio de éste se determina el momento de nacimiento de la obligación tributaria, el momento del cumplimiento de la obligación, el momento de exigibilidad de la obligación tributaria, la ley vigente aplicable para la determinación de la obligación. En el caso del prestador de servicios profesionales que preste servicios a una persona física, si el ingreso lo percibe periódicamente, por ejemplo en el mes de enero del 2008, tiene la obligación de realizar el pago provisional del Impuesto sobre al Renta el día 17 del mes inmediato posterior y le serán aplicables el artículo 127 y el 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el mismo año citado.

d. Elemento espacial. Todo hecho imponible se verifica dentro de una circunscripción territorial determinada, lo cual resulta esencial para el Derecho Tributario; así por ejemplo, se tiene el caso del Impuesto sobre la Renta, que es aplicable en todo el territorio nacional.

Por tanto y aplicando el hecho imponible al prestador de servicios profesionales y en relación al Impuesto sobre la Renta, el supuesto de hecho se encuentra establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el capítulo II, sección I, del Título IV, este es el elemento objetivo; el elemento subjetivo, lo encontramos también en la ley que señala que el prestador de servicios profesionales, éste es el elemento subjetivo; por los ingresos que obtenga por tal actividad deberá cumplir con ciertas obligaciones tributarias; en relación al elemento temporal, la ley indica

desde qué momento se está obligado al pago del Impuesto sobre la Renta, en qué época se deben realizar los pagos provisionales y del ejercicio, así como el tiempo para cumplir con las demás obligaciones; en cuanto al elemento espacial, que se refiere a la circunscripción territorial, el Impuesto sobre la Renta es un impuesto federal, es decir, aplicable en todo el territorio nacional.

Los anteriores elementos son de suma trascendencia, pues al contribuyente le da la certeza jurídica de cuándo nace su obligación fiscal, qué leyes le son aplicables a su obligación, qué clase de persona física o moral, en su caso, es; en qué tiempo debe cumplir con sus obligaciones y así también reconocer que contribuciones tiene que pagar, considerando la clase de persona que sea, así como el acto o actividad que realice, para poder determinar la contribución.

### **2.2.3. La Base del Impuesto.**

Una vez que se reconoce al sujeto pasivo que realiza el supuesto marcado en ley, así como el objeto o hecho imponible previsto en ley; es importante reconocer sobre qué base se va a calcular el impuesto.

La base gravable, también conocida como base imponible, que para efectos del Impuesto sobre la Renta así como para otros impuestos, es necesaria para calcular la contribución, es definida por diversos autores de la siguiente manera:

Sánchez Hernández Mayolo G. La define como “el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo”.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Sánchez Hernández Mayolo G. Op. cit. p. 363

La unidad fiscal se integra por la cosa o cantidad marcada en peso, número, medida, ingreso, utilidad, rendimiento o riqueza, etc.

Castrejón García Gabino Eduardo, expresa acerca de la base “Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de una renta percibida, o el valor de un bien adquirido.”<sup>17</sup>

Flores Zavala Ernesto señala que “es la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a cargo de un sujeto”.<sup>18</sup>

De acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, la unidad fiscal es el ingreso, la utilidad o rendimiento que reciben las personas físicas y morales; para obtener la base gravable podrán aplicarse las deducciones autorizadas por la ley, de tal forma que no se calcule el impuesto sobre el ingreso bruto, sino que se aplique la tarifa sobre una renta neta; cabe aclarar que a los prestadores de servicios profesionales que presten servicios de este tipo a personas morales, se les calcula el Impuesto sobre la Renta del pago provisional sobre su ingreso bruto, en tanto que si se presta servicios a una persona física se podrán realizar las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta. De tal forma que la base gravable es el ingreso, utilidad o rendimiento que obtiene un contribuyente, el cual podrá ser un ingreso bruto o renta neta sobre el cual se determinará el Impuesto sobre la Renta, lo anterior considerando el supuesto jurídico aplicable al prestador de servicios profesionales.

Para obtener la renta neta, se disminuye al ingreso bruto las deducciones que marca la Ley del impuesto sobre la Renta, ya sean autorizadas o

---

<sup>17</sup> Castrejón García, Gabino Eduardo. Op cit. p. 199.

<sup>18</sup> Flores Zavala Ernesto, Op cit. p. 115

personales, si se trata del pago provisional se aplicarán las autorizadas y tratándose del pago del ejercicio se deducen las personales, así como la participación de los trabajadores en las utilidades y las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hayan disminuido. Las deducciones se tratarán en el apartado siguiente.

### **2.2.3.1. Las Deducciones.**

Para calcular el Impuesto sobre la Renta, se considera el ingreso bruto que percibe el sujeto pasivo, al cual se le disminuyen las deducciones autorizadas o personales que establezca la ley.

Doctrinalmente se ha tratado de definir a las deducciones. Cabe aclarar que la Ley del Impuesto sobre la Renta no señala una definición, sino una clasificación de las deducciones.

López López José Isauro menciona que de conformidad con las disposiciones fiscales son deducciones: “los conceptos que pueden descontarse del importe de los ingresos que obtienen los contribuyentes”.<sup>19</sup>

El Diccionario Jurídico Mexicano, señala que las deducciones significan “derivación, acción de sacar una cosa de otra”.<sup>20</sup>

Las anteriores definiciones señalan que las deducciones son todos aquellos conceptos que pueden, descontarse o restarse de los ingresos que percibe el sujeto pasivo.

Para ejemplificar lo anterior se tiene el caso del prestador de servicios profesionales que al prestar servicios a una persona física y obtener ingresos, deberá calcular el pago provisional del Impuesto sobre la Renta,

---

<sup>19</sup> López López, José Isauro, Diccionario Contable Administrativo y Fiscal, 3ª ed., Ecafsa, México, 2001, p. 101.

<sup>20</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, tomo D-H. Op. cit. p. 1007.

para lo cual al ingreso obtenido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago se le disminuyen las deducciones autorizadas que marque la ley del impuesto en comento. Estas deducciones no son aplicables para los pagos provisionales a los prestadores de servicios profesionales que presten servicios a persona morales, ya que estas deducciones autorizadas solo las podrá disminuir en el pago del ejercicio.

#### **2.2.4. La Cuota, Tarifa o Tasa del Impuesto.**

No basta con reconocer quién es el sujeto pasivo, cuál es el presupuesto normativo el cual le es aplicable al sujeto, así como el ingreso, utilidad o rendimiento que se ha obtenido, también es necesario reconocer la tarifa, tasa o cuota aplicable a la base gravable.

Para reconocer si es aplicable una tarifa, tasa o cuota, es necesario reconocer de qué impuesto se trata; cada ley en específico debe establecer alguna de éstas o todas las tarifas, tasas y/o cuotas para calcular el impuesto.

A continuación se citan algunas definiciones de estos conceptos.

La cuota es definida por los siguientes autores: Diep Diep Daniel señala “Por cuota se entiende la cantidad predeterminada en la ley sobre cada unidad tributaria o unidad del impuesto”.<sup>21</sup>

Flores Zavala Ernesto define a la cuota del impuesto indicando que “Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria”.<sup>22</sup>

Un ejemplo de esta cuota es la cuota fija del agua en algunos municipios.

---

<sup>21</sup> Diep Diep, Daniel, Fiscalista, 2º ed., Pac SA de CV, México, 1999, p. 253.

<sup>22</sup> Flores Zavala, Ernesto, Op. cit. 129.

Sánchez Hernández Mayolo señala que la cuota del impuesto “Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal”.<sup>23</sup>

Como es de observarse la cuota se fija en dinero o en especie y debe estar establecida en la ley respectiva. En relación al Impuesto sobre la Renta la cuota se encuentra incluida en las tarifas estipuladas en su ordenamiento legal, puesto que ésta se fija en dinero.

En cuanto a la tarifa ésta la define cada autor, de la siguiente forma:

Flores Zavala Ernesto explica que las tarifas “Son listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría”.<sup>24</sup>

Diep Diep Daniel marca una definición para la tarifa y dice que “es un conjunto de unidades tributarias y cuotas aplicables a tales unidades, ordinariamente expresadas en forma alícuota, con la particularidad que la tarifa puede ser, aunque sólo en teoría, progresiva y regresiva, se grava en mayor o menor grado, conforme se pasa de un renglón de ella al siguiente, respectivamente, conforme a la renta obtenida”.<sup>25</sup>

Castrejón García señala “se define a las tarifas como las tablas o catálogos de precios, que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice”.<sup>26</sup>

En relación al Impuesto sobre la Renta, y en cuanto a las personas físicas, la mayoría de ellas les es aplicable una tarifa, esta última se encuentra en una tabla, contenida en la ley vigente, la cual contiene las

---

<sup>23</sup> Sánchez Hernández, Mayolo G. Op. cit. p. 363

<sup>24</sup> Flores Zavala, Ernesto, Op. cit. p. 115.

<sup>25</sup> Diep Diep, Daniel. Op. cit. p. 253.

<sup>26</sup> Castrejón García Gabino Eduardo. Op cit. p. 199

columnas de límite inferior, límite superior, cuota fija en dinero, y el porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

Una definición de tasa es la siguiente:

El autor Diep Diep ya mencionado define a la tasa, señalando que “es lo mismo que la cuota, solo que se llama alícuota cuando se expresa en porcentaje”.<sup>27</sup>

En la Ley del impuesto citado, existe el tipo de tasa alícuota para los prestadores de servicios profesionales que presten el servicio a personas morales.

Los elementos antes estudiados del impuesto, son de suma importancia, ya que por medio de éstos se podrá determinar y extinguir la obligación tributaria, cumpliendo con su obligación fiscal. Además es esencial mencionar que estos elementos deben encontrarse en la ley respectiva vigente.

### **2.3. PRINCIPIOS APLICABLES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

En la actualidad los principios que fueron planteados por el economista Adam Smith hace dos siglos en el libro V, de su obra “La naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, siguen estando vigentes, con la finalidad de que el sistema tributario tenga un buen funcionamiento. Los principios plasmados en su escrito son:

- Principio de equidad.
- Principio de certidumbre.
- Principio de comodidad.
- Principio de economía.

---

<sup>27</sup> Diep Diep, Daniel. Op. cit. p. 253.

El principio de equidad será analizado en los siguientes párrafos, toda vez que es el que tiene relación con el trabajo desarrollado.

### **2.3.1. Principio de Equidad Tributaria consagrado por Adam Smith.**

Este principio de equidad en materia tributaria, fue plasmado por primera vez por el economista Adam Smith, en una de sus obras. A continuación se indicará a qué se refiere este principio.

Adam Smith en su libro V denominado Sobre la naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones señaló “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales sin excepción están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”.<sup>28</sup>

Conforme a este principio, señalaba Adam Smith que para sostener al gobierno la gente debía contribuir y lo debería hacer considerando sus respectivas capacidades, es decir, tomando en cuenta los ingresos obtenidos; si se aplicaba lo anterior se lograría la equidad.

A continuación se tratarán los temas de proporcionalidad, capacidad contributiva y equidad. La proporcionalidad y la equidad son los principios básicos que se encuentran consagrados en la Carta Magna mexicana.

---

<sup>28</sup>Smith Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones, Tr. Franco Gabriel. Fondo de Cultura Económica, México, 1958, p. 726.



### **2.3.1.1. Principio de Proporcionalidad.**

El principio de proporcionalidad en materia tributaria, instituido en la Constitución Federal, para que éste se aplique se basará en el ingreso del contribuyente, el cual representa el punto de partida para reconocer su capacidad contributiva, ya que el impuesto será más alto para aquellos que obtienen mayores ingresos.

Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que el principio de proporcionalidad significa que “deben contribuir los sujetos pasivos al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, debiendo aportar a la Hacienda una parte justa de sus rendimientos ingresos o utilidades”.<sup>29</sup>

Para que un tributo sea proporcional es necesario que afecte el patrimonio del sujeto pasivo desigualmente, en función de sus respectivas capacidades económicas; estas capacidades se encuentran reflejadas en los impuestos personales; es decir, que el impacto fiscal deberá ser mayor para el que tenga ingresos mayores y leve para los de bajos ingresos. Este principio se cumple si se aplican la tarifa que marca la Ley del Impuesto sobre la Renta a todas las personas físicas, considerando la capacidad contributiva del sujeto, pues al aumentar la base gravable aumenta la cuota y el por ciento, lo anterior ha de ser así toda vez que este impuesto es personal.

Este principio se esquematiza en dos formas, la generalidad y la uniformidad.

En cuanto a la generalidad de los impuestos, ésta hace referencia a que todo individuo que tenga capacidad contributiva debe pagar impuestos, de tal forma que teniendo esta capacidad nadie quede exento; es decir,

---

<sup>29</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Op. cit. p. 241

que mientras un contribuyente tenga esa capacidad el impuesto se calcula en base a esa capacidad.

La uniformidad de los impuestos. Conforme a este principio todos deben ser iguales ante el impuesto; esta uniformidad tiene dos criterios: la capacidad contributiva y la igualdad de sacrificios.

El principio de proporcionalidad presenta las siguientes características:

- a. Atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales; así, cada sujeto pasivo contribuye cuantitativamente, de acuerdo a su capacidad.
- b. Considera las cuotas, tasas y tarifas tributarias.
- c. Se inspira en criterios de progresividad.
- d. Busca la desigualdad, a fin de afectar en una medida mayor a las personas de mayores ingresos y en menor medida a los medianos y reducidos ingresos.

Para que el Impuesto sobre la Renta se ajuste a este principio, se requiere aplicar a la base gravable una tarifa, como es el caso de determinadas personas físicas a las cuales se les aplica una tarifa, considerando los ingresos que obtenga cada contribuyente. Como ejemplo al prestador de servicios profesionales que preste servicios a personas físicas, a este prestador para la determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta se le aplica la tarifa.

#### **2.3.1.1.1. Capacidad Contributiva.**

Como se anotó en el apartado anterior, para que una contribución sea proporcional, se debe fijar en base a su capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La capacidad contributiva de acuerdo a lo que marca el Diccionario Jurídico Mexicano: “es la facultad para afrontar la carga tributaria, medida en función de su riqueza, de sus ingresos o de sus gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos”.<sup>30</sup>

En cuanto a la capacidad contributiva, señala el autor de la Cueva “En principio deben encontrarse sujetas a los tributos aquellas personas que definitivamente puedan realmente cubrirlos, independientemente de lo mínima que pueda ser su aportación; lo asentado refleja no sólo una connotación económica, sino moral”.<sup>31</sup>

La capacidad contributiva tiene relación con la cantidad necesaria para que el ser humano subsista, ya que por encima de ésta –cantidad- comienza la capacidad antes señalada; así, por ejemplo el prestador de servicios subordinados marcado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que tenga salario mínimo o inferior a éste, está exento de pagar el impuesto. Esto no viola el principio de generalidad, pues se gravará al sujeto a partir de su capacidad contributiva, ya que rebasando el mínimo, comienza la obligación de pagar impuestos.

La capacidad contributiva debe ser gravada diferencialmente, para que el impacto sea diferente tanto en la cantidad, como en el mínimo de sacrificio. Lo citado anteriormente se refleja en el patrimonio del sujeto que obtiene el ingreso; esta diferenciación se presenta al aplicar la tarifa contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta para algunas personas físicas. Considerando lo anteriormente señalado, existen personas -físicas- a las cuales no se les aplica este tipo de tarifas, si no que se les

---

<sup>30</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, tomo A-C, Op. cit. p. 468

<sup>31</sup> Cueva, Arturo de la, Derecho Fiscal, Porrúa, México, 1999, p. 278.

determina el impuesto con una tasa o alícuota, sin considerar su capacidad contributiva.

La igualdad del sacrificio se sustenta en la teoría del mínimo sacrificio, la cual indica que cada miembro del Estado debe contribuir para los gastos públicos, pero realizando cada quien el menor sacrificio posible, por lo que el Estado sólo debe pedir lo que es indispensable para solventar sus gastos públicos.

### **2.3.1.2. Principio de Equidad.**

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala otro principio tributario: el de equidad; este se tratará en adelante.

Una contribución aplicará el principio de equidad si su impacto es igual a todos los sujetos comprendidos en una misma situación. Así, las leyes tributarias deben dar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en una misma situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas que van en contra de la idea de equidad.

Los sujetos pasivos de un mismo tributo deben recibir un tratamiento idéntico en lo que respecta a la hipótesis de causación, a las deducciones, acumulación de ingresos, es decir, a los elementos integrantes del tributo con excepción de las tasas, cuotas o tarifas las cuales atiende el principio de proporcionalidad.

Este capítulo contiene la clasificación del impuesto en materia doctrinal, que atendiendo al Impuesto sobre la Renta, se divide en personal y directo; en materia legal federal se cataloga en Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre la Renta, entre otros impuestos, este último materia de estudio en este trabajo. Así mismo, fueron abordados los elementos del impuesto de acuerdo a la persona física o moral de que se

trate, los cuales deben encontrarse en la ley, en el caso de este trabajo en la Ley del Impuesto sobre la Renta. También se trataron los principios de proporcionalidad y equidad, los cuales se basan en el principio de Adam Smith; estos principios encuentran su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, ya que marca que las contribuciones que deben cubrir los mexicanos deben ser proporcionales y equitativas; éstos son principios fundamentales para establecer las contribuciones en las leyes fiscales; estos principios serán tratados en el capítulo 3 del presente trabajo, desde un punto de vista jurídico.

## **CAPÍTULO 3**

# **MARCO JURÍDICO DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES**

### **3. MARCO JURÍDICO DEL PRESTADOR DEL SERVICIOS PROFESIONALES.**

En el presente capítulo se desarrollará el marco jurídico, específicamente considerando los principios de equidad y proporcionalidad sobre los cuales se debe sustentar el Impuesto sobre al Renta, así mismo se analizará del prestador de servicios profesionales, su clasificación y los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta, estos últimos se determinan de acuerdo al tipo de prestador que este sujeto pasivo sea, basado por lo tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **3.1. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD: ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

En este título se analizarán los dos principios fundamentales para contribuir al gasto público, consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31, fracción IV, que a la letra dice:

*“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

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

Este artículo contiene principios fundamentales para contribuir al gasto público, los cuales son el principio de proporcionalidad, el principio de equidad y el principio de legalidad. Sin embargo, por tener relación directa con el presente trabajo sólo se analizarán los principios de equidad y proporcionalidad.

Los principios de proporcionalidad y equidad son esenciales en el derecho tributario, pues son pilares sobre los cuales toda ley tributaria debe establecerse, así que la normatividad debe estar fundamentada en la proporcionalidad y la equidad. Estos principios serán examinados en los siguientes puntos.

### **3.1.1. Principio de Proporcionalidad.**

Este principio de proporcionalidad encuentra su antecedente en el principio marcado por el economista Adam Smith. Existen diversos tratadistas fiscales que han analizado este principio; así también, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia referente a este principio. En los siguientes párrafos se analizará este principio.

Este principio de proporcionalidad reza que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos considerando sus capacidades económicas, para así reconocer su capacidad contributiva. Esta capacidad distingue el poder de contribución entre un sujeto y otro para aportar a la Hacienda Pública una parte justa de su ingreso, utilidad o rendimientos.

Considerando la naturaleza jurídica del Impuesto sobre la Renta, y en relación con el principio de proporcionalidad aplicable a este impuesto, debe establecerse mediante tarifa para las personas físicas, ya que esta determinación tiene una afectación patrimonial para el sujeto que está obligado a contribuir; así, conforme a estas tarifas a un ingreso, utilidad o rendimiento mayor de las personas físicas, le corresponde una contribución mayor y al contrario un ingreso menor contribuirá en menor cantidad.



El Impuesto sobre la Renta es un impuesto personal, es decir, se fija en base a la capacidad económica y la situación especial del sujeto pasivo, por lo que este impuesto, al considerar estos puntos fundamentales, debe establecer la determinación del mismo mediante una tarifa, respetando el principio de proporcionalidad; así, conforme a este impuesto, a la base gravable que tenga una persona física se le aplicará una tarifa determinada por el ingreso, utilidad o rendimiento (base gravable) que obtenga, para reconocer en qué límite se encuentra, aplicando así una tasa fijada en porcentaje y una cuota marcada en dinero; cabe mencionar que la tasa y la cuota aumentan al aumentar la base gravable, hasta llegar a un límite, en el cual la tasa se vuelve fija. Lo anterior encuentra su fundamento legal para las personas físicas, en el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta tarifa no siempre es aplicable a todas las personas físicas, pues a los prestadores de servicios profesionales, que constituye el tema central de este trabajo, que presten servicios a personas morales, para el cálculo del pago provisional se les aplica una tasa para sus pagos provisionales.

La jurisprudencia 109/99 emitida por el Tribunal en Pleno, visible en el Semanario Judicial de La Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo X. Noviembre de 1999. Pleno y Salas. Pág. 22, señala acerca de la capacidad contributiva, hablando del principio de proporcionalidad, lo siguiente:

*“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de*

*su respectiva capacidad económica. Lo anterior significa que 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, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se le aplica la tasa o tarifa del impuesto”.*

La capacidad contributiva comienza por arriba de la cantidad que se considera necesaria para que el hombre subsista, por lo que el sujeto pasivo que obtiene como ingreso el mínimo o menos que éste, no se puede considerar que tiene capacidad contributiva, por lo que no puede quedar dentro de la regla de la generalidad de los impuestos; así, cuando la ley señala como exención un mínimo para el prestador de servicios subordinados, reconoce el límite arriba del cual comienza la obligación de pagar impuestos.

La capacidad contributiva es un elemento importante para establecer qué sujetos tiene la potencialidad de pagar los tributos, reconociendo que el Impuesto sobre la Renta recae sobre la persona y el ingreso, la utilidad o rendimiento que ésta obtiene, por lo que es importante reconocer si esta persona tiene capacidad contributiva. Debe existir -así mismo- una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se le aplicará la tarifa o tasa.

La Jurisprudencia no. 4 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo IV. Primera Parte. Julio a Diciembre de 1989. Pág. 143, literalmente dice:

*“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE CONSIDERANDO LAS CARACTERÍSTICAS ESPECIALES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuye a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo”.*

Considerando la naturaleza del Impuesto sobre la Renta, este impuesto es directo, ya que como se anotó en el capítulo 2 recae sobre el ingreso, la utilidad o rendimiento del sujeto pasivo que obtiene el ingreso y es quien realmente ve afectado su patrimonio o riqueza; es personal, ya que atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; es un impuesto que recae sobre los ingresos, utilidades o rendimientos que son el resultado del trabajo del hombre o del conjunto de bienes que integran el patrimonio de una persona. Se determina mediante una tarifa, esto se explicó en párrafos anteriores; es global ya que la base gravable puede estar integrada por ingresos acumulables; por lo que atendiendo a estas características, el Impuesto sobre la Renta debe fijarse mediante tarifa.

La aplicación de la tarifa consiste en considerar la base gravable y reconocer dentro de qué rango cae ésta, para así conforme a ese rango considerar la tasa a aplicar, así como la cuota fija, que aumentará, de un renglón a otro hasta llegar a un límite.

### 3.1.2. Principio de Equidad.

La equidad es un principio consagrado por la Constitución Federal, cuyo mandato es dar un trato igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo en los aspectos que concierne a la hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, deducciones, entre otras; la equidad atiende en esencia a la igualdad de todos los elementos integrantes del tributo como son el sujeto, el objeto, la base, exceptuando lo relativo a las cuotas, tasas o tarifas, las cuales deberán inspirarse en el principio de proporcionalidad, tratado en el apartado anterior. Las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento idéntico a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en igualdad de situación, sin establecer diferencias discriminatorias.

*El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su tesis CXII/95, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo II. Diciembre de 1995. Págs. 208-209, se expresa así:*

*“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión de las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o*

*clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”.*

La jurisprudencia 42/97 del Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo V. Junio de 1997. Pleno y Salas. Págs. 36 y siguientes, que dice:

*“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de su nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes Públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y los derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se*

*encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica”.*

De conformidad con las anteriores jurisprudencias, el principio de equidad tributaria se fundamenta en el hecho de que los sujetos pasivos que se encuentren en una misma situación deben tener un tratamiento igual en lo que concierne a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos para el pago de contribuciones, etc., sin privilegios. Este principio debe ser un criterio básico para la elaboración que el legislador hace de las normas; así como para la interpretación y su aplicación, ya que se busca evitar un trato discriminatorio a situaciones análogas; así, contribuyentes de un mismo impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica fiscal que lo establece y regula.

La jurisprudencia número 98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aparece publicada en las páginas 190 y 191 del Apéndice 1917-1985, reproducida en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo II. Diciembre de 1995. Págs. 212-213, a la letra dice:

*“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31 fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos la proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y*

*reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en la cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria, significa, en consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Nota: todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren al Impuesto sobre la Renta”.*

Los principios de proporcionalidad y equidad instituidos en la Constitución Federal del país, son el fundamento para la creación, interpretación y aplicación de una norma fiscal; en materia del Impuesto sobre la Renta se observa que el principio de proporcionalidad se cumple si se fija en base a la capacidad contributiva y estableciendo tarifas para la determinación del impuesto; en cuanto al principio de equidad, éste se cumplirá si se trata igual a los sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias en cuanto a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, plazos de pago, entre otros.

En los apartados que prosiguen se observará como estos principios no se aplican para ciertos prestadores de servicios profesionales, en cuanto a la determinación de los pagos provisionales.

### **3.2. DEFINICIÓN DEL PRESTADOR DE SERVICIOS PROFESIONALES.**

El prestador de servicios profesionales es tratado por la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a continuación se marcará lo que señala cada una.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su capítulo I, sección I, del artículo 120, párrafo 3º, fracción II, indica:

*“Para los efectos de este Capítulo se consideran:*

- I. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo 1 de este Título”.*

El título y capítulo a que hace referencia la fracción citada en el párrafo anterior, habla de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Este artículo no indica claramente qué se entiende por ingreso por la prestación de servicios profesionales, solamente por exclusión se podrá deducir quién es prestador de servicios profesionales y señala que lo son los que presten servicios independientes. Este concepto es acogido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado; así en su artículo 14 señala una clasificación de la prestación de servicios independientes, la que se cita en adelante:



*“Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes*

*I. La prestación de las obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a tal acto le den otras leyes.*

*II. Transporte de personas y bienes.*

*III. El seguro, afianzamiento y el reafianzamiento.*

*IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.*

*V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.*

*VI. Toda obligación de dar, hacer, no hacer o de permitir asumida por una persona a favor de otra, siempre y cuando no este considerada por esta ley como enajenación o uso o goce personal de bienes”.*

La última ley citada realiza una clasificación de quiénes son considerados como prestadores de servicios profesionales. Ninguna de las dos leyes define al prestador de servicios profesionales. Lo señalado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado no será objeto de estudio, ya que el tema principal de este trabajo es la aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad en la determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta del prestador de servicios profesionales que presta servicios a una persona moral.

### **3.2.1. La Obligación Fiscal de Determinar los Pagos Provisionales del Impuesto sobre la Renta del Prestador de Servicios Profesionales.**

Dentro de las obligaciones fiscales que tiene el prestador de servicios profesionales y que es tema principal de este trabajo, se encuentran los pagos provisionales que se deben determinar de este sujeto y que aquellos –los pagos- se calcularán mediante una tarifa o bien una tasa, lo anterior dependerá si se presta servicios a persona física, si se presta el servicio a una persona moral o si los ingresos son asimilados a salario, en los siguientes apartados se analizará cada caso.

#### **3.2.1.1. Determinación del Pago Provisional mediante Tarifa al Prestador de Servicios Profesionales.**

La determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta, si se presta servicios profesionales, por ejemplo a una persona física, se realizará mediante una tarifa, además de poder restar las deducciones que autorice la ley de este impuesto. Lo anterior se extrae del artículo 127, párrafos 1º, 2º, 3º y 4º de la ley de este impuesto; aunque este artículo no indica propiamente la prestación de servicios a personas físicas, sin embargo, considerando el artículo 127, párrafo 5º y 110, fracciones IV y V, de la misma ley se deduce que sólo quienes presten servicios profesionales a personas físicas y no se encuadren en los supuestos que marcan los dos últimos artículos citados, determinarán su impuesto de conformidad con el artículo 127 aplicando los cuatro párrafos citados en principio. A continuación se explica el artículo 127 en los primeros párrafos mencionados.

El artículo 127 en su primer párrafo señala:

*“Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar los días 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en su caso las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido”.*

En el primer párrafo del artículo 127 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se menciona la forma de obtener la base gravable para calcular el pago provisional, determinándola de la siguiente forma:

- A. Obtener el ingreso total del periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago; por ejemplo, si el pago provisional corresponde a los ingresos obtenidos en el mes de febrero 2008, así se determinarán los ingresos obtenidos en el mes de enero que es donde se inicia el ejercicio y el mes de febrero, este último es al cual corresponde el pago.
- B. Al ingreso total se le restan las deducciones autorizadas comprendidas dentro del mismo periodo marcado en el inciso A, en el ejemplo es de enero a febrero.
- C. Al ingreso total también se le disminuyen la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagadas en el ejercicio.

D. Por último, se restan al ingreso total las pérdidas fiscales ocurridas en los ejercicios anteriores, siempre que no se hayan disminuido.

Los párrafos 2° y 3° indican que:

*“Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa que se determine conforme a lo siguiente:*

*Se tomará como base la tarifa del artículo 113 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación”.*

Los dos párrafos anteriores señalan que a la base gravable se le aplicará la tarifa del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; así, para determinar el impuesto se realizará el siguiente procedimiento:

- A. Sumar las cantidades correspondientes a la columna de límite inferior, la de límite superior y la de cuota fija. Tomando en cuenta un mismo renglón, se deberá sumar de este último las cantidades de cada columna por el número de meses al que corresponde el periodo de pago; considerando el ejemplo marcado en los incisos anteriores se trata del pago de febrero por lo que se consideran los meses de enero y febrero; así se suman dos veces el mismo renglón de cada columna.
- B. De acuerdo al inciso anterior, se debe considerar el mismo renglón para el límite inferior, límite superior, cuota fija y el porciento.

- C. Para obtener el excedente del límite inferior, a la base gravable se resta el límite inferior que se obtuvo de acuerdo con el inciso anterior.
- D. Al excedente del límite inferior se le aplica el % marcado en la columna cuarta de la tarifa del artículo 113 de la ley citada, considerando el mismo renglón que para las otras columnas.
- E. Al resultado obtenido se le suma la cuota fija, la cual se determinó realizando la operación marcada en el inciso A.

El artículo 113 marca después del párrafo segundo la tarifa de la siguiente manera:

<b>Tarifa (R) OCT 07</b>			
<b>Limite inferior</b>	<b>Limite superior</b>	<b>Cuota fija</b>	<b>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</b>
<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.23	10.88
7,399.43	8,601.50	594.24	16.00
8,601.51	10,298.35	786.55	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.62	19.94
20,770.30	32,736.83	3,178.30	21.95
32,736.84	En adelante	5,805.20	28.00

El artículo 127, párrafo 4°, señala que:

*“Contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad”.*

En el ejemplo marcado se acreditará el pago provisional del mes de enero del 2008.

El mismo artículo en la última parte del párrafo 5° menciona que:

*“...El impuesto retenido en los términos de este párrafo será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo”.*

El párrafo anterior se refiere al 10% retenido por persona moral.

De acuerdo a estos a los dos últimos párrafos de la ley citada, al impuesto a cargo que resulte se le restará los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad y las retenciones del 10% del impuesto.

Considerando los principios de proporcionalidad y equidad, se observa que en cuanto al principio de proporcionalidad, éste sí se aplica, puesto que se considera la capacidad contributiva del prestador de servicios profesionales, ya que a mayor ingreso le corresponde una tasa mayor y cuota fija mayor, así conforme a la base gravable se tomará el renglón que según corresponda por lo que se observa la aplicación de una tarifa. En relación al principio de equidad, éste también se aplica, pues el contribuyente citado resta las deducciones autorizadas por la ley, para así obtener la base gravable y poder determinar el Impuesto sobre la Renta; teniendo un plazo para presentar su declaración, de conformidad con lo que establece la ley.

### **3.2.1.2. Determinación del Pago Provisional mediante Tasa al Prestador de Servicios Profesionales si presta servicios a una Persona Moral.**

El artículo 127 párrafo 5° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, marca que:

*“Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo”.*

Explicando el anterior párrafo, al prestador de servicios profesionales, la persona moral prestatario le retendrá un 10% como pago provisional, aplicando la tasa sobre el ingreso bruto percibido, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que no se aplicará deducción alguna. Ahora bien, si este prestador calcula el impuesto por otros ingresos con la tarifa del artículo 113 de la misma ley, acreditará el impuesto retenido por la persona moral; sin embargo, el cálculo que realizó el prestatario persona moral se realizó con una tasa.

En este artículo no se respeta el principio de proporcionalidad, ya que se aplica una tasa del 10% en lugar de aplicar una tarifa, por lo que no se considera la capacidad contributiva del prestador, además en relación al principio de equidad y considerando lo que la jurisprudencia y la doctrina determinan, este principio no se cumple, ya que el impuesto se calcula sobre el ingreso bruto sin considerar deducción alguna.

Aunque el impuesto que resulte al aplicar la tasa del 10% es acreditable contra el impuesto calculado de conformidad con el artículo 127, 113 de la ley sin embargo, se le está aplicando una alícuota fija del 10%; además, si el sujeto sólo presta servicios a esa persona moral, la

retención será del 10% sin deducción alguna, si no cae en los supuestos marcado por el artículo 127, párrafos 1º, 2º, 3º y 4º, de la misma ley. El prestador de servicios profesionales podrá asimilarse a salario, a continuación se analizará este último caso.

### **3.2.1.3. Determinación del Pago Provisional mediante Tarifa al Prestador de Servicios Profesionales asimilado al salario.**

El prestador de servicios profesionales que bien preste servicios preponderantes a una persona física o moral o bien, que comunique por escrito al prestatario que desea que se le determine el pago provisional de conformidad con el capítulo de ingresos por salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que sus ingresos se podrán asimilar al salario. En los siguientes párrafos se transcribirán y explicarán las fracciones IV, párrafos 1º y 2º y V del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

*“Art. 110...Para los efectos de este impuesto se asimilan a estos ingresos:*

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

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

*Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se*



*realice la prestación de servicios, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario está obligado a efectuar las retenciones correspondientes”.*

Para que el prestador de servicios profesionales pueda determinar el impuesto conforme a este supuesto, es necesario que sus ingresos percibidos del prestatario en el ejercicio inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos percibidos. Además, es necesario que le comunique al prestatario por escrito que opta por asimilarse a salario; si no lo comunica el prestatario estará obligado a realizar las retenciones conforme correspondan.

*“V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de éste Capítulo”. (Este último se denomina de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado).*

Nuevamente esta fracción menciona que para que a un prestador de servicios independientes se le calcule el impuesto como asimilado al salario, es necesario que el prestador le comunique por escrito al prestatario, persona física o moral empresaria, que opta por asimilarse a salario, señalando en el escrito que se encuentra en alguno de los supuestos de las fracciones antes señaladas

En estas fracciones se observa que se condiciona al prestador de servicios profesionales para que su pago provisional se pueda calcular

conforme a una tarifa, a que se encuadre en alguno de los anteriores supuestos, de lo contrario se le aplicará la determinación que le corresponda, que en el caso de que se preste servicios a persona moral se le realizará la retención del 10%.

### **3.3. DE LAS DEDUCCIONES EN LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL PRESTADOR DE SERVICIOS PROFESIONALES.**

Para reconocer si son aplicables las deducciones autorizadas por la ley al ingreso que percibe el prestador de servicios profesionales, se ha de distinguir si esta persona física calcula el impuesto de conformidad con el artículo 127, párrafo 1º o bien mediante el mismo artículo, párrafo 5º. En los siguientes apartados se analizarán las anteriores distinciones, haciendo referencia si les corresponden o no, aplicar las deducciones autorizadas conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **3.3.1. De las Deducciones Autorizadas en los Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta al Prestador de Servicios Profesionales.**

El capítulo II, sección I, artículo 127, párrafo 1º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo conducente a las deducciones, a la letra dice:

*“...El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último del mes al que corresponda el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo...”*

Si el prestador de servicios profesionales determina el Impuesto sobre la Renta de conformidad con el artículo 127, párrafos 1º, 2º, 3º y 4º, de la

Ley del Impuesto sobre la Renta, podrá restar las deducciones autorizadas que marque esta ley.

### **3.3.2. Falta de Deducciones en los Pagos Provisionales del Impuesto sobre la Renta al Prestador de Servicios Profesionales que preste servicios a una Persona Moral.**

En relación a las deducciones, si el prestador de servicios profesionales presta servicios a una persona moral, el artículo 127, en su párrafo 5º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que:

*“Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener, como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, **sin deducción alguna,...**”*

Se anota en negritas la frase “sin deducción alguna” para enfatizar que al prestador de servicios profesionales que preste servicios a personas morales, no se le autoriza disminuir las deducciones en sus pagos provisionales, a pesar de que si se presenten éstas.

Como es de observarse en el caso citado anteriormente, en los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta, no se permite restar deducción alguna al ingreso obtenido; el legislador no consideró que son igualmente prestadores de servicios profesionales y también tienen gastos al prestar el servicio.

**CAPÍTULO 4**

**APLICACIÓN DE LOS**

**PRINCIPIOS DE**

**PROPORCIONALIDAD Y**

**EQUIDAD EN LA**

**DETERMINACIÓN DEL PAGO**

**PROVISIONAL DEL IMPUESTO**

**SOBRE LA RENTA A QUIEN**

**PRESTE SERVICIOS**

**PROFESIONALES A PERSONAS**

**MORALES.**

#### **4.1. DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL MEDIANTE TARIFA, APLICANDO DEDUCCIONES PARA SALVAGUARDAR LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.**

El pago provisional del Impuesto sobre la Renta aplicable al prestador de servicios profesionales se determina aplicando una tarifa o bien una tasa. No obstante, esta última viola el principio de proporcionalidad consagrado en nuestra Constitución Federal, en el artículo 31, fracción IV. La propia jurisprudencia, transcrita en el capítulo anterior de este trabajo, señala que el Impuesto sobre la Renta se debe determinar mediante tarifa, tratándose de personas físicas, considerando la capacidad contributiva del sujeto y claramente señala que esto es aplicable para el Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto personal por lo que se debe considerar la situación de cada sujeto, es decir, la capacidad contributiva, entendida ésta como el potencial que tiene el sujeto pasivo para afrontar la carga tributaria, medida en función de su riqueza, ingreso, utilidad o rendimiento. Esta capacidad debe servir de cimiento para determinar este impuesto; así mismo, esta contribución es directa, es decir, considera a la persona que paga el impuesto; éste tributo no se traslada por lo que repercute en el sujeto y recae en el ingreso, rendimiento, utilidad o riqueza de éste –el sujeto pasivo-. Considerando estos aspectos aplicables al Impuesto sobre la Renta, es necesario que a todos los prestadores de servicios profesionales se les determine el pago provisional de este impuesto aplicando una tarifa, ya que al aplicar ésta lo que realmente se grava es la capacidad contributiva del contribuyente, a quien realmente repercute el tributo. En el pago provisional del citado impuesto, aplicable a los prestadores de servicios profesionales a

algunos de éstos le son aplicables deducciones autorizadas por la ley del impuesto; sin embargo, a otros prestadores de servicios profesionales, como es quien presta servicios a una persona moral no le es aplicable deducción alguna. Cabe aclarar que éste podrá aplicar las deducciones autorizadas en la determinación del impuesto de la declaración del ejercicio. Lo anterior vulnera el principio de equidad; ya que conforme a la jurisprudencia se sostiene que este principio se cumple cuando, entre otros aspectos, se aplican las deducciones que marca la ley, por lo que es necesario aplicar deducciones autorizadas a todos aquellos prestadores de servicios profesionales, ya que para realizar la prestación de servicios se tienen gastos como la compra de material, equipo y al hacer el gasto y no poder hacerlo deducible en el pago provisional, cuando otros prestadores si están autorizados para hacer estas deducciones, no se está dando un tratamiento igual a los iguales.

Por lo anteriormente expuesto y concluyendo el presente trabajo, expresamos nuestra propuesta para que se cumpla con los principios de proporcionalidad y equidad al determinar el pago provisional del Impuesto sobre la Renta mediante tarifa a los prestadores de servicios profesionales sin importar si se presta el servicio a persona moral y además que le sean aplicables deducciones. Con lo anterior se logrará la salvaguarda de los principios de equidad y proporcionalidad consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV.

#### **4.1.1. Determinación del Pago Provisional del Impuesto Sobre la Renta mediante una Tarifa al Prestador de Servicios Profesionales que preste servicios a una Persona Moral.**

En la determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta al prestador servicios profesionales que presta el servicio a una persona moral, para cumplir con el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos mencionado en el apartado anterior, es necesario aplicar una tarifa, ya que de esta forma, al aumentar la base del impuesto aumentará la cuota fija, así como el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

Por lo mencionado en el párrafo que antecede consideramos necesario una reforma al artículo 127, párrafo 5º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en la cual se señale que:

*“Cuando los prestadores presten servicios a personas morales, ésta deberá retener como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la determinación que marca este artículo en sus párrafos primero, segundo, tercero y cuarto”.*

Al realizar la reforma al artículo antes mencionado y aplicarla al prestador de servicios profesionales que preste servicios a una persona moral, se le respetaría el principio de proporcionalidad, pues al determinarle mediante los párrafos antes citados del artículo 127, se estaría considerando su capacidad contributiva, ya que los párrafos 2º y 3º del mencionado artículo, toma como base la tarifa del artículo 113. La tarifa del artículo 113 comprende las columnas del límite inferior, límite superior, cuota fija y el por ciento sobre el excedente del límite inferior, cada columna aumenta hasta llegar a un límite; la base gravable se ubicara dentro del renglón o

rango del límite inferior y límite superior que corresponda; así, al aumentar la base gravable el rango será diferente y por tanto aumentará el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, así como la cuota fija.

#### **4.1.2. Aplicar al Prestador de Servicios Profesionales que preste servicios a Persona Moral Deducciones para cumplir con el Principio de Equidad marcado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.**

Para que la Ley del Impuesto sobre la Renta garantice la aplicación del principio de equidad, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es necesario que a todos los prestadores de servicios profesionales, que presten servicios a personas morales, le sean aplicables deducciones para determinar la base sobre la cual se calculará el Impuesto sobre la Renta.

Considerando lo anterior, existe un artículo que debe reformarse:

El 127, párrafo 5º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en la parte que indica “...*sin deducción alguna...*”, por lo que la reforma tendría que señalar:

*“...aplicando una deducción del 20% de los ingresos obtenidos de conformidad con este capítulo, en sustitución de las deducciones que autoriza la ley...”*

La redacción de este párrafo quedaría de esta forma, siempre que se reformará el artículo 127, párrafo 5º, en la parte conducente a las deducciones.

La reforma quedaría marcada bajo un porcentaje, toda vez que al retenedor le resultaría difícil el aplicar las deducciones autorizadas pues



tendría que solicitar al prestador de servicios profesionales sus comprobantes fiscales que acrediten dichas deducciones.

Conforme a este capítulo, se observa la necesidad de realizar la reforma antes citada para calcular el pago provisional del Impuesto sobre la Renta, determinando la base gravable, disminuyendo de los ingresos, rendimientos, las deducciones, que conforme a la reforma autorizaría la ley; así mismo calculando esta contribución mediante la tarifa marcada por la ley; lo anterior, para que se apliquen los principios de proporcionalidad y equidad en la determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta a los prestadores de servicios profesionales que presten servicios a persona moral.

## **CONCLUSIONES.**

PRIMERA.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consigna los principios rectores de las contribuciones, los cuales son el principio de proporcionalidad y el de equidad. La inobservancia de estos principios constituye una violación a lo instituido por la Constitución Federal de nuestro país.

SEGUNDA.- El Impuesto sobre la Renta es un impuesto directo, ya que incide sobre los ingresos, utilidades, riqueza o rendimientos de los contribuyentes.

TERCERA.- El Impuesto sobre la Renta es un impuesto personal, ya que debe considerar la capacidad contributiva del sujeto y su situación especial, por lo que este tipo de impuesto debe manejar tarifas para determinar el impuesto.

CUARTA.- Al determinar el pago provisional del Impuesto sobre la Renta al prestador de servicios profesionales que preste servicios a una persona moral mediante una tasa, se viola el principio de proporcionalidad.

QUINTA.- Para determinar el pago provisional de Impuesto sobre la Renta del prestador de servicios profesionales que preste servicios a una persona moral, se debe hacer considerando la capacidad contributiva del prestador.

SEXTA.- El principio de proporcionalidad, se cumple si se aplica la tarifa para determinar este pago provisional al prestador de servicios profesionales que preste servicios a personas morales, ya que a mayores ingresos será mayor la carga tributaria, por lo que a medianos o menores ingresos será inferior esta carga; además que lo que se grava es el ingreso.

SÉPTIMA.- Para que se cumpla con el principio de proporcionalidad es necesario una reforma al artículo 127, párrafo 5ª, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se indique que cuando los prestadores de servicios profesionales, presten servicios a personas morales, estas últimas deberán retener como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la determinación que marca el artículo citado en sus párrafos 1º, 2º, 3º y 4º.

OCTAVA.- No se respeta el principio de equidad al prestador de servicios profesionales que presta servicios a persona moral, en relación a las deducciones, ya que este contribuyente en el pago provisional del Impuesto sobre la Renta no puede restar ninguna deducción.

NOVENA.- El principio de equidad se observará en la determinación del pago provisional del Impuesto sobre la Renta, si se reforma el artículo 127 párrafo 5º, en lo conducente a las deducciones, autorizando una deducción del 20% a los prestadores de servicios profesionales que presten servicios a personas morales.

DECIMA.- La deducción al prestador de servicios profesionales se determinaría mediante un porcentaje del 20%, toda vez que al prestatario le resultaría difícil reconocer las deducciones autorizadas, pues tendría que pedirle los comprobantes fiscales al prestador.

## BIBLIOGRAFÍA.

### DOCTRINA.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 7ª ed. Ed. Themis. México. 1991. pp. 479.

CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Tomo I. 3ª reimpresión. Ed. Themis. México. 1999. pp. 516.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 4ª ed. Ed. Oxford Colección Textos Universitarios. México. 2000. pp. 690.

CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. Derecho Tributario. Cárdenas Editor Distribuidor. México 2002. pp. 732

CUEVA, Arturo de la. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Porrúa. México. 2003. pp. 331.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 4ª ed. Limusa Noriega Editores. México. 2003. pp. 224.

DIEP DIEP, Daniel. Fiscalista. México. 2ª ed. Ed. PAC. México. 1999. pp. 656.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 32ª ed. Ed. Porrúa. México. 2004. pp. 610

JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 6ª ed. Ed. Ecafsa. México. 2000. pp. 441.

JHONSON OKHUYSEN, Eduardo A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para 1985. 3ª ed. Colegio Superior de Ciencias Jurídicas. México 1985. pp. 325.

PÉREZ CHÁVEZ, José, et. al. Honorarios: Régimen Fiscal de las Actividades Profesionales: Personas Físicas. Tomo I. 2ª ed. Tax Editores Unidos. México. 2005. pp. 207.

PORRAS LÓPEZ, Armando. Naturaleza del Impuesto sobre la Renta. Manuel Porrúa SA Librería. México. 1976. pp. 344.

\_\_\_\_\_. Derecho Fiscal. Aspecto Jurídico-Contable. 2ª ed. Ed. Textos Universitarios. México. 1970. pp. 336.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Oxford. México. 2004. pp. 309.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1999. pp. 593.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo G. Derecho Tributario. Tomo I. 3ª ed. Cárdenas Editor Distribuidor. México. 2002. pp. 702.

SMITH, Adam. Tr. FRANCO, Gabriel. Investigación sobre la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica. México 1958. pp. 917.

#### BIBLIOGRAFIA PARA METODOLOGÍA

AZUA REYES, Sergio T. et. al. Metodología y Técnicas de la Investigación Jurídica. 6ª ed. Ed. Porrúa. México 2005. pp. 121

IBAÑEZ BRAMBILA, Berenice. Manual para la Elaboración de Tesis. 7ª ed. Ed. Trillas. México 2004. pp. 303.

REMO GUARDIA. Diccionario Porrúa de Sinónimos y Antónimos de la Lengua Española. 17ª ed. Ed. Porrúa. México. 2005. pp. 365.

#### LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### ECONOGRAFÍA

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo A-C, D-H, I-O. Ed. Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México. México. 2005 <se>. pp. 3923.

LÓPEZ LÓPEZ, José Isauro. Diccionario Contable Administrativo y Fiscal. 3ª ed. Ed. Ecafsa Thomson. México. 2001. pp. 350.