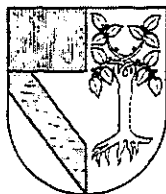


308909

21



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

CON RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL DE ESTUDIOS
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

REGIMEN FISCAL IMPOSITIVO AL SALARIO

**TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA:
OSWALDO OBREGON CERECER**

**DIRECTOR DE TESIS:
LIC. AGUSTIN LOPEZ PADILLA**

MEXICO, D.F.

277539

2000



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios:

Por haberme otorgado la oportunidad de vivir para disfrutar este momento.

A mis padres:

Por haberme brindado su apoyo incondicional durante todos y cada uno de los pasos que he dado a lo largo de mi vida.

A ti papá:

Por el ejemplo de responsabilidad, ahínco y esfuerzo que debo poner en cada una de mis acciones.

A ti mamá:

Por la valentía, la entrega, el amor y el sufrimiento que brindaste y que fueron necesarios para alcanzar mis metas.

A mis hermanos Abraham, Seigel, Margarita, Karla y Omar:

Porque cada uno de ustedes, de una u otra forma, me impulsa a seguir adelante y hacen que simplemente quiera ser mejor.

“REGIMEN FISCAL IMPOSITIVO AL SALARIO”

INDICE

INTRODUCCION.....	1
-------------------	---

CAPITULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A CARGO DE LAS PERSONAS FISICAS RESIDENTES EN MEXICO.

A. SUJETOS.....	5
a) Sujeto Activo.....	6
b) Sujeto Pasivo.....	7
c) Responsables Solidarios de la Obligación Tributaria.....	12
d) Sujeto Recaudador y Retenedor.....	18
B. OBJETO.....	19
a) Definición.....	19
b) Ingresos gravables por la Ley del Impuesto sobre Renta.....	21
1. Ingresos obtenidos por personas morales en el desempeño de su actividad.....	21
2. Ingresos obtenidos por las personas físicas.....	21
2.1. Ingresos por operaciones con partes relacionadas.....	22

2.2. Ingresos derivados de inversiones en jubifis.....	22
2.3. Presunción de Ingresos.....	23
2.4. Copropietarios.....	23
2.5. De los demás ingresos señalados por la Ley.....	24
C. BASE GRAVABLE O UTILIDAD FISCAL O BASE DEL IMPUESTO.....	27
1) Base gravable en la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	28
2) Base gravable para los pagos anuales.....	28
3) Base gravable para pagos provisionales.....	29
D. TARIFA, TASA O CUOTA.....	34
E. REDUCCIONES IMPOSITIVAS.....	36

CAPITULO SEGUNDO

IMPUESTO A CARGO DE LAS PERSONAS FISICAS QUE PRESTAN SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS.

A. ASPECTOS LABORALES.....	39
a) Disposiciones constitucionales en materia laboral.....	39
b) Principales disposiciones de la Ley Federal del Trabajo relativas a sueldos y salarios.....	40

B. ASPECTOS FISCALES.....	51
a) Sujeto.....	51
b) Objeto.....	53
c) Hecho Generador.....	57
d) Tarifas.....	58
e) Retención y entero del impuesto.....	58
f) Subsidio.....	59
g) Crédito al salario.....	60
h) Declaración y cálculo del impuesto anual.....	62
i) Exenciones y Deducciones.....	62
1. Exenciones.....	63
2. Deducciones específicas.....	87
3. Deducciones personales.....	88
4. Requisitos de las deducciones.....	91

CAPITULO TERCERO

LAS CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL E INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, NO DEBEN SER TOMADAS EN CONSIDERACION PARA DETERMINAR LA PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.

A. OPERACION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.

LA PROPORCION.....94

B. LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL E INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES NO SON INGRESOS PARA EL TRABAJADOR.....101

C. LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL E INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, CONSTITUYEN UNA OBLIGACION PARA EL PATRON.....103

CAPITULO CUARTO

OBLIGACIONES DE LAS PARTES EN LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

A. OBLIGACIONES FORMALES.....107

1. Obligaciones de los patrones.....107

2. Obligaciones de los trabajadores.....110

B. ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LAS OBLIGACIONES DEL PATRÓN DENTRO DE LA RECAUDACIÓN.....112

CONCLUSIONES.....117

BIBLIOGRAFIA.....121

INTRODUCCION

El presente trabajo tiene como propósito general el mostrar cuál es el régimen fiscal bajo el cual está sujeto el salario, entendiendo por éste la contraprestación que recibe un trabajador que se encuentra bajo las órdenes y disposición de un patrón.

Dicha contraprestación, es decir, la percepción o ingreso obtenido por todo trabajador, es objeto del Impuesto sobre la Renta y se encuentra regulado por la Ley del Impuesto sobre la Renta (Título IV, Capítulo I) y su Reglamento.

Tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta como su Reglamento, establecen las bases sobre las cuáles se gravará el salario, determinando para ello las percepciones y prestaciones sujetas al impuesto, así como las exenciones a las cuales se tiene derecho.

En cuanto a las deducciones, es preciso mencionar desde este momento que dentro del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no existen deducciones, sino que todo el ingreso percibido por el trabajador se encuentra gravado.

Asimismo, el objeto específico del presente trabajo es el demostrar que las cuotas obrero patronales y aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, enteradas por el patrón, no forman parte del subsidio acreditable contenido en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior es así, toda vez que las cuotas y aportaciones mencionadas con anterioridad no son erogaciones efectuadas por el patrón que formen parte del ingreso del trabajador, sino que, como lo veremos en el análisis del presente trabajo, son una obligación impuesta por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta al considerar a las aportaciones de seguridad social como una contribución.

Por otra parte, el objeto del subsidio es el de beneficiar al trabajador menos retribuido, y que tiene menos prestaciones exentas que otros, por lo que si las cuotas y aportaciones fueran consideradas para calcular el subsidio acreditable, dicho trabajador se vería afectado en su ingreso bruto y el subsidio no cumpliría su finalidad.

Finalmente, como otro punto en consideración desarrollado en el presente trabajo, es el relativo a la obligación que tiene el patrón de ser retenedor del impuesto causado por el trabajador, ya que dicha carga no encuentra un sustento constitucional, toda vez que al ser una obligación establecida en Ley, el patrón debe cumplirla sin recibir contraprestación

alguna por ello, siendo que en ocasiones el ser retenedor del impuesto, implica para el patrón una carga y un costo extra que tiene que ser solventado por el mismo.

CAPITULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A CARGO DE LAS PERSONAS FISICAS RESIDENTES EN MEXICO.

Con el propósito de hacer más comprensible el estudio del presente capítulo, es necesario tener en cuenta que el Impuesto sobre la Renta es uno de varios impuestos dentro de la gama de contribuciones que el particular como contribuyente, tiene que erogar para contribuir al gasto público dentro de la relación tributaria que tiene con el Estado, tal como lo establece la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para Emilio Margain Manautou, el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

De dicha definición se desprenden los elementos de toda contribución, no siendo la excepción el Impuesto sobre la Renta, los cuales son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

A. SUJETOS

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 1, establece quienes son sujetos del impuesto:

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

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

En el caso a estudio y refiriéndonos sólo a las obligaciones tributarias respecto al impuesto sobre la renta que tienen las personas físicas, podemos decir que, tal y como lo señala el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, están obligadas al pago de dicho impuesto las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale la ley, o de cualquier otro tipo.

Asimismo, establece dicho precepto que la ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas, por lo que están obligados a su pago. También están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los ingresos atribuibles a éstos.

a) Sujeto Activo.

Siguiendo la definición de ingreso tributario o contribución proporcionada párrafos arriba, se desprende que el sujeto activo en la relación tributaria es el Estado, por lo que de acuerdo con su estructura política existen tres titulares de la función tributaria que son la Federación, los Estados y los Municipios.

Al respecto, Adolfo Arrijo Vizcaíno señala:

"No obstante que el Código Fiscal de la Federación se abstiene de regular específicamente el problema, si partimos del supuesto lógico de que el Estado es el sujeto activo de los tributos, nos encontramos con que dada la estructura política del Estado Mexicano, existen tres titulares de la función tributaria: la Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios"¹

¹ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, México, 1997, pág 120.

En ese mismo sentido Ernesto Flores Zavala comenta:

"Son sujetos activos de la relación tributaria, porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos."²

Por su parte, Emilio Margain comenta:

"(...) conforme a nuestra Constitución, la calidad de Sujeto Activo recae sobre la Federación, los Estados o provincias, como se les denomina en otros países, y los Municipios, con la diferencia de que sólo los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de contribuciones que les señalan las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II, de la propia Constitución."³

Dicha potestad tributaria deriva de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público tanto de la Federación como de los Estados y Municipios.

b) Sujeto Pasivo.

Así, de la misma manera nuestra Carta Magna establece quien será el obligado y sujeto pasivo de la relación tributaria, ya que especifica que los

² Ernesto Flores Zavala, *Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, México, 1993, pág 53.

³ Emilio Margain M., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 1993, pág 247.

mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su fracción IV textualmente señala:

"Son obligaciones de los Mexicanos:

...

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

Por su parte, Arrijoa Vizcaíno señala:

"(...) por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador del tributo o contribución, es decir a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa."⁴

Al respecto, Margain Manautou comenta:

"(...) el sujeto de un crédito fiscal es la persona, física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago, proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en concurrencia de otras

⁴ Adolfo Arrijoa Vizcaino, ob. cit., pág 179.

*personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial de pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo."*⁵

Por su parte, Ernesto Flores Zavala distingue dos tipos de sujetos pasivos, el sujeto obligado o pasivo del impuesto propiamente dicho y el sujeto pagador del impuesto, a los cuales define de la siguiente forma:

*"Sujeto Pasivo del Impuesto ... Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en posibilidad legal de exigirle el pago de una prestación debida. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto 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 gravamen etc., pero también el individuo a quien la Ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél. Así lo reconoce la Tercera Sala del Tribunal Fiscal al fallar el juicio núm 1748/40."*⁶

*"Sujeto Pagador del Impuesto ... es aquél que, en virtud de diversos fenómenos, a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos."*⁷

⁵ Emilio Margain M., ob. cit., pág. 279.

⁶ Ernesto Flores Zavala, ob. cit., pág. 55.

⁷ Ibidem.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado por jurisprudencia quienes se consideran causantes del impuesto:

“IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO.- *Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.”*⁸

Por lo tanto, el sujeto pasivo de la obligación tributaria será la persona física o moral que se encuentre obligada al pago del impuesto, al realizar el hecho generador del tributo y colocarse en la hipótesis normativa, mientras que el sujeto activo de la obligación será aquél que tenga el derecho a exigir el pago del tributo, siendo en este último caso la Federación, los Estados y los Municipios.

Así, nuestro Derecho Fiscal positivo comprende a cuatro tipos de sujetos pasivos:

⁸ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 72. Diciembre, 1993, Pág 25.

- i. *Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo:* Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio.
- ii. *Sujeto Pasivo Obligado Solidario:* Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.
- iii. *Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución:* Es aquella persona generalmente física, que se encuentra generalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.
- iv. *Sujeto Pasivo Obligado por Garantía:* Es la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto

pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de éste último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.⁹

c) Responsables Solidarios de la Obligación Tributaria.

A pesar de lo expuesto en el subtema anterior, es pertinente precisar que nuestra legislación tributaria vigente esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos, el causante directo y el responsable solidario, aún cuando en realidad comprende a los cuatro tipos anteriormente definidos, encuadrando a los últimos tres en el rubro de responsables solidarios.

De esta forma, Sergio Francisco de la Garza comenta:

“La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.”¹⁰

⁹⁹ Arrijo Vizcaino. Ob cit., págs. 184, 185, 186 y 188.

¹⁰ Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1994, Pág. 508.

De esta forma, el propio Código Fiscal de la Federación establece en diversas ocasiones la responsabilidad solidaria, así por ejemplo el artículo 6 del citado ordenamiento señala:

"En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a entregar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido."

De hecho, el mismo Código Federal Tributario en su artículo 26 hace un listado de las personas que por dicho ordenamiento son consideradas como obligados solidarios en la relación tributaria de la persona o contribuyente obligado al pago o entero de las contribuciones. Así el numeral en cita señala textualmente:

"Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.*
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.*
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.*

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban

pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de los bienes a que se refiere el artículo 20., fracción I, incisos E) y F) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por la diferencia de impuesto que resulte de conformidad con lo establecido en el artículo 8o., fracción V, de dicho ordenamiento, cuando el precio de enajenación de dichos bienes realizada por el contribuyente, sea superior en más de un 3% del precio de venta del detallista registrado por

los fabricantes, productores, envasadores e importadores de conformidad con la citada ley.

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de éste artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios."

Como otro ejemplo de responsabilidad solidaria establecida por el Código Fiscal de la Federación es la señalada por el artículo 26-A que especifica que las personas físicas que obtengan ingresos por realizar actividades empresariales, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación establece la responsabilidad de los fedatarios y funcionarios públicos, al señalar que cuando la determinación de contribuciones corresponda a dichos fedatarios o funcionarios públicos y se omite el pago

de la contribución, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, ya que los contribuyentes sólo quedarán obligados al pago de las contribuciones omitidas.

Es importante señalar que en virtud de que la Ley establece la responsabilidad solidaria, en el caso de incumplimiento del obligado directo, se podrá exigir el impuesto al obligado solidario, más aún por virtud de la solidaridad establecida en ley, se faculta al Fisco a elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el contribuyente para el cobro del tributo de que se trate.

En virtud de lo anterior, podemos concluir que la responsabilidad solidaria en materia fiscal, tal como lo establece el propio Código Fiscal de la Federación, puede derivarse por la realización del hecho generador de un tributo o contribución, por el mantenimiento de algún tipo de relación jurídica con el contribuyente directo, por la investidura de funcionario público o fedatario y por un acuerdo de voluntades entre las partes.

d) Sujeto Recaudador y Sujeto Retenedor.

La fracción I del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, al respecto establece:

"Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley, y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones,

los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de retención o de la recaudación, respectivamente."

Asimismo, se establece que si los retenedores deben hacer un pago en bienes, sólo entregarán los bienes cuando se suministren los fondos necesarios para cubrir la retención.

Por otra parte, el artículo 26, fracción I del Código Tributario Federal, señala como responsables solidarios a los retenedores y a las personas que tengan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes hasta por el monto de las contribuciones.

B. OBJETO.

a) Definición.

Para Ernesto Flores Zavala el objeto del impuesto es "la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal". El autor, en su obra ya citada continúa invocando a Fleiner, quien considera que el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.¹¹

¹¹ Idem, Pág 110.

Asimismo, hace referencia a Wagner diciendo:

"Wagner también define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual da lugar al pago del impuesto".¹²

Por su parte, Margain Manautou señala que "toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cual es su objeto, lo que grava".¹³

En efecto, como ya se comentó anteriormente, el objeto es uno de los elementos indispensables de toda contribución, ya que la falta de éste impediría la aplicación de la norma, al no determinar que es lo que se grava, tan es así que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

Así, el objeto del impuesto en el impuesto sobre la renta, respecto del Título IV de la Ley, tal como lo señala el propio artículo 74, son los ingresos

¹² Ibidem, Pág 110.

¹³ Emilio Margain M., ob.cit., Pág 279.

en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios y por la ganancia inflacionaria que obtengan las personas físicas.

b) Ingresos gravables por la ley del Impuesto sobre la Renta.

La ley del Impuesto sobre la Renta grava los ingresos obtenidos por las siguientes actividades:

1. Ingresos obtenidos por personas morales en el desempeño de su actividad.
2. Ingresos obtenidos por las personas físicas.

Como el primer párrafo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala, son objeto de este impuesto los ingresos obtenidos por las personas físicas en efectivo, en bienes, en crédito y/o en servicios, así como de cualquier otro tipo como lo es la ganancia inflacionaria. Asimismo, son objeto de este impuesto los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país a través de los cuales las personas físicas residentes en el extranjero realicen actividades empresariales o presten servicios independientes en el país.

Dichos ingresos pueden ser obtenidos de diversas formas y a través de diferentes figuras jurídicas, como son:

2.1. Ingresos por operaciones con partes relacionadas.

En el presente caso, las personas físicas que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos de dichas operaciones considerando para las mismas los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Es importante señalar que en caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar dichos ingresos mediante la aplicación de los métodos previstos por el artículo 65 de la ley en comento.

2.2. Ingresos derivados de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal (jubifis).

El artículo 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas físicas deberán pagar el impuesto sobre la renta por los ingresos derivados de inversiones que realicen de manera directa o indirecta en sucursales, personas morales, bienes inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión, y cualquier forma de participación en entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en jurisdicciones de baja imposición fiscal, inclusive por interpósita persona, en el momento en que dichos ingresos se generen.

2.3. Presunción de ingresos.

Por lo que hace a este apartado, el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, faculta a las autoridades fiscales para que presuman y, por lo tanto, graven con el referido impuesto a las personas físicas que realicen en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos declarados en el mismo cuando dichas erogaciones no sean debidamente probadas ante la autoridad.

Lo anterior es así, toda vez que dichas personas físicas tienen que demostrar que los ingresos que obtuvieron para efectuar erogaciones superiores a los ingresos declarados, ya formaban parte de su patrimonio o fueron obtenidos por diversos medios no gravados por la ley como sería el caso de una herencia.

2.4. Copropietarios.

El artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que cuando los ingresos de una persona física deriven de bienes en copropiedad, se debe designar a un representante común, quien deberá cumplir con las obligaciones fiscales impuestas por la ley incluyendo la obligación de retener el impuesto correspondiente. Lo mismo ocurre para el caso de sociedad conyugal.

2.5. De los demás ingresos señalados por la Ley.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, además de contemplar los ingresos señalados dentro de las disposiciones generales del Título de las Personas Físicas, estipula los ingresos objeto del impuesto que obtienen dichos contribuyentes.

A continuación, con un afán meramente ilustrativo se señalará cual es el objeto del impuesto para cada uno de los diferentes tipos de ingreso que contempla el mencionado Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas:

2.5.1. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado: Salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

2.5.2. De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente: Remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no sean considerados como salarios.

2.5.3. De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles: Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce

temporal de inmuebles, los rendimientos de certificado de participación inmobiliaria no amortizables y la ganancia inflacionaria derivada de las deudas derivadas con esta actividad.

2.5.4. *De los ingresos por la enajenación de bienes:* Los que se obtengan por la expropiación de bienes, además de los que deriven de los actos señalados por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, como son la transmisión de propiedad, las adjudicaciones, la aportación a una sociedad o asociación, por arrendamiento financiero, por fideicomiso, la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo y la transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero.

2.5.5. *De los ingresos por adquisición de bienes:* Los provenientes de donaciones, tesoros, adquisición por prescripción y las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario.

2.5.6. *De los ingresos por actividades empresariales:* Los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

2.5.7. *De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales:* Son objeto del impuesto correspondiente

a este rubro los ingresos por la ganancia distribuida por personas morales residentes en México a sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por sociedades cooperativas a sus miembros, la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando el reembolso sea mayor en caso de liquidación o reducción de capital de sociedades mercantiles, los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley de Sociedades Mercantiles, las participaciones en la utilidad que se pagan a obligacionistas u otros, los préstamos a socios o accionistas, erogaciones que no sean deducibles, omisiones de ingresos o compras no realizadas, utilidad fiscal determinada, entre otros que se encuentran señalados en el artículo 120 de la Ley.

2.5.8. De los ingresos por intereses: Se consideran ingresos de este tipo los que obtengan los residentes en el país provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado o de organizaciones auxiliares del crédito, los obtenidos por la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, así como los premios y primas que se deriven de dichos títulos.

2.5.9. De los ingresos por obtención de premios: Son los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

2.5.10. *Otros ingresos*: El artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta grava los ingresos que pueden obtener las personas físicas distintos de los anteriormente señalados, como son las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona, la ganancia cambiaria, los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo, los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales, los que perciban por derechos de autor personas distintas a éste, los provenientes de operaciones derivadas financieras, entre otros.

C. BASE GRAVABLE O BASE DEL IMPUESTO

La base gravable representa el monto sobre el que se aplicará la tasa, una vez descontados algunos elementos por los que no se paga la contribución o que por ley deben restarse porque fueron necesarios para obtener el ingreso.

Ernesto Flores Zavala, define a la base del impuesto de la siguiente manera:

*"Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc."*¹⁴

¹⁴ Ernesto Flores Zavala, ob. cit. Pág 111.

1) Base gravable en la ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, nos señala la manera como se obtendrá el resultado fiscal, al cual se le aplicará la tasa para determinar el impuesto a pagar.

"El resultado fiscal del ejercicio, se determinará como sigue:

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

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

2) Base gravable para los pagos anuales.

a) Personas morales

Como señalé anteriormente, las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, tomando como base el resultado fiscal obtenido en el ejercicio.

b) Personas físicas.

El artículo 141 de la ley del Impuesto sobre la Renta señala que las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar

las deducciones autorizadas por este título (Título IV de la Ley), todos sus ingresos, salvo aquéllos, por los que no esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó el impuesto definitivo.

Al resultado así obtenido, se le aplicará la tarifa que el propio artículo 141 contiene.

Cabe aclarar que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece cómo se debe obtener la base gravable para calcular el impuesto anual de las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes, así como para aquellas personas que obtengan ingresos por actividades empresariales, misma que es diferente a la que establece en forma general el artículo 141 de dicho ordenamiento.

3) Base gravable para pagos provisionales.

a) Personas morales.

Las personas morales que estén obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título II de la ley, deberán efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio.

Dicho artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su fracción III, señala:

"Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10, segundo párrafo de esta Ley sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el período, en términos del antepenúltimo párrafo del artículo 126 de la misma."

En los términos del artículo 12 de la Ley en comento, la base se calculará de la siguiente manera:

- Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado la declaración. Para este efecto, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.
- La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará, multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme al párrafo anterior, por los ingresos nominales, correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

b) Personas físicas.

Las personas físicas determinan su utilidad fiscal o base gravable dependiendo de su actividad.

Así, la persona física que perciba ingresos por salarios, es su patrón quien determina la utilidad fiscal descontando de sus ingresos los ingresos exentos que autoriza la Ley; los pagos provisionales son mensuales.

Tratándose de la obtención de premios, el impuesto derivado de loterías, rifas, sorteos y concursos se calculará sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, aplicando la tasa del 21%. La tasa será de 15% en las entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre este tipo de ingresos a una tasa del 6%. Asimismo, el impuesto por los ingresos derivados de juegos con apuestas se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

Por lo que se refiere a los ingresos obtenidos por la enajenación de inmuebles la multicitada ley, señala que los contribuyentes que obtengan los señalados ingresos, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al segundo párrafo del artículo 103 del ordenamiento en comento, a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga

conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

Asimismo, por lo que respecta a los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de otro tipo de bienes, la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala en su artículo 103, cuarto párrafo, que el pago provisional será igual al 20% del monto total de la operación.

Por otra parte, la citada ley establece que los contribuyentes que obtengan ingresos por adquisición de bienes, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso percibido sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

Por lo que hace a los ingresos por dividendos y en general por ganancias distribuidas por personas morales, en los términos del artículo 121, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda al resultado que se obtenga en los términos del artículo en comento, aplicando al total de dicho monto la tasa del 35%.

Las personas morales, deberán enterar conjuntamente el impuesto que, en su caso, haya correspondido a la utilidad o dividendo en los términos del artículo 120 de la Ley en comento.

Respecto de los ingresos por interés, quienes paguen dichos intereses, están obligados a retener el impuesto a la tasa del 24% sobre los diez primeros puntos porcentuales de los intereses pagados. Se libera de esta obligación, quien haga pago por intereses por la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, así como de premios y primas que se deriven de dichos títulos, siempre que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista.

Por lo que hace a los intereses que se paguen cuando los créditos, deudas u operaciones de los cuales deriven estén denominados en unidades de inversión, se deberá retener el impuesto a la tasa del 15%, con la salvedad de que se trate de intereses pagados por la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito que se coloquen entre el gran público inversionista.

Finalmente, quienes obtengan ingresos por honorarios, arrendamiento y actividades empresariales, descontarán de sus ingresos del período de que se trate, el importe de las deducciones correspondientes al mismo período y al resultado le aplicarán la tarifa contenida en el artículo 80 de la Ley. En el caso de actividades empresariales (Régimen Simplificado), de las entradas se descuentan las salidas, y así se llega a la base gravable, siendo los pagos provisionales por regla general trimestrales.

D. TARIFA, TASA O CUOTA.

Otro elemento esencial de toda contribución es la tasa, cuota o tarifa, necesario para la determinación en cantidad líquida de un tributo o contribución.

En primer lugar debemos determinar que el nombre genérico que se le debe dar a la tarifa, tasa o cuota es el de tasa.

La tasa es la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.¹⁵

Una vez expuesto lo anterior, consideramos importante determinar qué entiende la legislación mexicana por cada uno de los siguientes conceptos:

1. **Tarifa:** Debemos distinguir dos tipos dentro de la misma, la progresiva y la regresiva.

La **tarifa progresiva** será aquella en la que se incrementa el porcentaje gravado en tanto que aumenta la base gravable, así a los aumentos de la base corresponden aumentos en el porcentaje que se grava de la misma, es decir, que el tributo aumenta más proporcionalmente con relación a los incrementos del valor gravado.

¹⁵ Adolfo Arrijo Vizcaino, ob. Cit. Pág 124.

La **tarifa regresiva** será cuando la tasa disminuya inversamente proporcional al aumentar el valor de la base gravable, es decir, a mayor base, menor será el porcentaje que queda gravado de la misma.

Por tarifa Ernesto Flores Zavala señala lo siguiente:

“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.”¹⁶

2. **Cuota Fija:** Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal.

Asimismo, el autor en comentario señala como cuota del impuesto:

“Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.”¹⁷

3. **Cantidad fija:** En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas que se expresan en porcentajes.

¹⁶ Ernesto Flores Zavala. ob. cit. Pág 111.

¹⁷ Ibidem.

a) Personas Morales.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala una tasa impositiva del 35%, la cual se aplica al resultado fiscal obtenido en el ejercicio. Esta tasa se aplica tanto para los pagos provisionales como para el pago anual del impuesto.

b) Personas físicas.

Para los pagos anuales se aplica la tarifa contenida en el artículo 141 de la Ley del impuesto sobre la Renta, mientras que para los pagos provisionales se aplica la tarifa del artículo 80 de la propia Ley.

Las tarifas son progresivas, esto es, quien percibe más ingresos, paga un impuesto más elevado.

Pero también existen tarifas en los artículos 80-A y 141-A del ordenamiento legal en cita, mismas que contienen subsidios para el pago provisional y el pago anual del impuesto, respectivamente; sólo que a diferencia de las señaladas en primer término, éstas son regresivas, es decir, mientras menor es el ingreso, mayor es el subsidio.

E. REDUCCIONES IMPOSITIVAS

1. Personas morales.

El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece:

"Las personas morales, podrán reducir el impuesto determinado en los términos del artículo 10 de esta Ley, como sigue:

I. 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

II. 25% si los contribuyentes a que se refiere la fracción anterior, industrializan sus productos.

III. 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo, el 50% de sus ingresos brutos.

IV. 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusiva a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcularán la reducción del 50% sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros, en los términos del Reglamento de esta Ley. (...)"

2. Personas físicas.

Por su parte, en el artículo 143 del mismo ordenamiento se establece:

"Los contribuyentes que obtengan ingresos por la realización de actividades empresariales, podrán efectuar las siguientes

reducciones en el impuesto que les corresponda conforme al artículo 141 de esta Ley:

I. 50%, por la proporción del impuesto que corresponda a los ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, respecto del total de ingresos del ejercicio. Para determinar la reducción a que se refiere esta fracción, los contribuyentes que industrialicen sus productos considerarán como ingreso por las actividades mencionadas el valor de mercado de los mismos a la fecha en que éstos fueron procesados.

II. Derogada

III. Derogada

IV. 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcularán la reducción del 50% sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libro, en los términos del reglamento de esta Ley."

CAPITULO SEGUNDO

IMPUESTO A CARGO DE LAS PERSONAS FISICAS QUE PRESTAN SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS.

A. ASPECTOS LABORALES.

a) Disposiciones Constitucionales en materia laboral.

La facultad para legislar en materia laboral está contemplada en el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Título Tercero, Capítulo II, Sección III, referente a las facultades del Congreso de la Unión, mismo que en su parte conducente señala:

“El Congreso tiene facultad:

.....

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123.”

El artículo 123 a que hace referencia el artículo transcrito, establece:

“Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos, y de una manera general, todo contrato de trabajo:

.....

B. Entre los Poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores:”

b) Principales disposiciones de la Ley Federal del Trabajo relativas a sueldos y salarios.

- **Aguinaldo.**

“Artículo 87. Los trabajadores tendrán derecho a un aguinaldo anual que deberá pagarse antes del día 20 de diciembre, equivalente a quince días de salario, por lo menos.

Los que no hayan cumplido el año de servicios, independientemente de que se encuentren laborando o no en la fecha de liquidación del aguinaldo, tendrán derecho a que se les pague la parte proporcional del mismo, conforme al tiempo que hubieren trabajado, cualquiera que fuere éste.”

- **Duración de las relaciones de trabajo.**

“Artículo 35. Las relaciones de trabajo pueden ser para obra o tiempo determinado o por tiempo indeterminado. A falta de

estipulaciones expresas, la relación será por tiempo indeterminado.”

- **Jornada de trabajo**

“Artículo 58. Jornada de trabajo es el tiempo durante el cual el trabajador está a disposición del patrón para prestar su trabajo.”

“Artículo 59. El trabajador y el patrón fijarán la duración de la jornada de trabajo, sin que pueda exceder de los máximos legales.

Los trabajadores y el patrón podrán repartir las horas de trabajo, a fin de permitir a los primeros el reposo del sábado en la tarde o cualquier modalidad equivalente.”

“Artículo 60. Jornada diurna es la comprendida entre las seis y las veinte horas.

Jornada nocturna es la comprendida entre las veinte y las seis horas.

Jornada mixta es la que comprende períodos de tiempo de las jornadas diurna y nocturna, siempre que el período nocturno sea menor de tres horas y media, pues si comprende tres y media o más, se reputará jornada nocturna.”

“Artículo 61. La duración máxima de la jornada será: ocho horas la diurna, siete la nocturna y siete horas y media la mixta.”

- Jornada extraordinaria (Horas extras)

“Artículo 66. Podrá también prolongarse la jornada de trabajo por circunstancias extraordinarias, sin exceder nunca de tres horas diarias ni de tres veces en una semana.”

“Artículo 67. Las horas de trabajo a que se refiere el artículo 65, se retribuirán con una cantidad igual a la que corresponda a cada una de las horas de la jornada.

Las horas de trabajo extraordinario se pagarán con un ciento por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada.”

“Artículo 68. Los trabajadores no están obligados a prestar sus servicios por un tiempo mayor al permitido en este Capítulo.

La prolongación del tiempo extraordinario que exceda de nueve horas a la semana, obliga al patrón a pagar al trabajador el tiempo excedente con un 200% más del salario que corresponda a las horas de la jornada, sin perjuicio de las sanciones establecidas en esta Ley.”

- Participación de utilidades.

“Artículo 117. Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.”

“Artículo 118. Para determinar el porcentaje a que se refiere el artículo anterior, la Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional y tomará en consideración la necesidad de fomentare el desarrollo industrial del país, el derecho del capital a obtener un interés razonable y la necesaria reinversión de capitales.

“Artículo 119. La Comisión Nacional podrá revisar el porcentaje que hubiese fijado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 587 y siguientes.”

“Artículo 120. El porcentaje fijado por la Comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

Para los efectos de esta Ley, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

- Patrón.

“Artículo 10. Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

Si el trabajador, conforme a lo pactado o a la costumbre, utiliza los servicios de otros trabajadores, el patrón de aquél, lo será también de éstos.”

“Artículo 11. Los directores, administradores, gerentes y demás personas que ejerzan funciones de dirección o administración en la empresa o establecimiento, serán considerados representantes del patrón y en tal concepto lo obligan en sus relaciones con los trabajadores.”

- Prima de antigüedad.

“Artículo 162. Los trabajadores de planta tienen derecho a una prima de antigüedad, de conformidad con las normas siguientes:

- I. La prima de antigüedad consistirá en el importe de doce días de salario, por cada año de servicios;*
- II. Para determinar el monto del salario, se estará a lo dispuesto en los artículos 485 y 486;*
- III. La prima de antigüedad se pagará a los trabajadores que se separen voluntariamente de su empleo, siempre que hayan cumplido quince años de servicios, por lo menos. Asimismo se pagará a los que se separen por causa*

justificada y a los que sean separados de su empleo, independientemente de la justificación o injustificación del despido;

IV. Para el pago de la prima en los casos de retiro voluntario de los trabajadores, se observarán las normas siguientes:

.....

V. En caso de muerte del trabajador, cualquiera que sea su antigüedad, la prima que corresponda se pagará a las personas mencionadas en el artículo 501; y

VI. La prima de antigüedad a que se refiere este artículo se cubrirá a los trabajadores o a sus beneficiarios, independientemente de cualquier otra prestación que les corresponda.”

- **Prima vacacional.**

“Artículo 80. Los trabajadores tendrán derecho a una prima no menor de 25% sobre salarios que les correspondan durante el período de vacaciones.”

- **Relación de Trabajo.**

“Artículo 20. Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquél por virtud del cual un apersona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

La prestación de un trabajo a que se refiere el párrafo primero y el contrato celebrado producen los mismos efectos.”

“Artículo 21. Se presume la existencia del contrato y de la relación de trabajo entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe.”

- **Salario.**

“Artículo 82. Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.”

“Artículo 83. El salario puede fijarse por unidad de tiempo, por unidad de obra, por comisión, a precio alzado o de cualquier otra manera.

Cuando el salario se fije por unidad de obra, además de especificarse la naturaleza de ésta, se hará constar la cantidad y calidad del material, el estado de la herramienta y útiles que el patrón, en su caso, proporcione para ejecutar la obra, y el tiempo por el que los pondrá a disposición del trabajador, sin que pueda exigir cantidad alguna por concepto del desgaste

natural que sufra la herramienta como consecuencia del trabajo.”

“Artículo 84. El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.”

- **Salario mínimo.**

“Artículo 90. Salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo.

El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos.

Se considera de utilidad social el establecimiento de instituciones y medidas que protejan la capacidad adquisitiva del salario y faciliten el acceso de los trabajadores a la obtención de satisfactores.”

“Artículo 91. Los salarios mínimos podrán ser generales para una o varias áreas geográficas de aplicación, que pueden extenderse a una o más entidades federativas o profesionales,

para una rama determinada de la actividad económica o para profesiones, oficios o trabajos especiales, dentro de una o varias áreas geográficas.”

- Trabajador.

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

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

De los conceptos señalados, destacan para nuestro tema el de relación de trabajo y el de salario.

Por relación de trabajo podemos entender la prestación de un servicio personal subordinado, mismo que será retribuido mediante el pago de un salario, tal y como lo señala el propio artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo.

La Doctrina Mexicana en Derecho Laboral opina que el elemento esencial en una relación de trabajo es la subordinación, ya que si existe subordinación se desprenderán los elementos subjetivos de dicha relación que son el patrón y el trabajador. Así, por ejemplo para Mario de la Cueva la

relación de trabajo es “una realidad viva, que consiste en el hecho real de la prestación de un trabajo personal subordinado”.¹⁸

Por su parte Roberto Muñoz R. define a dicha relación como “el vínculo constituido por la congerie de derechos y deberes otorgados e impuestos por las normas laborales, con motivo de la prestación del trabajo subordinado, recíprocamente, al patrón y a los trabajadores, y a éstos entre sí”.¹⁹

Del texto de los párrafos segundo y tercero del artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, podemos desprender que existen dos formas de iniciar una relación laboral, la vía contractual, misma que nace en virtud de un de un acuerdo de voluntades, y; la vía extracontractual, en la cual no hay la existencia de un contrato, sino simplemente la prestación material de un servicio, naciendo como consecuencia la relación laboral.

Por otra parte, existe la presunción de la existencia de un contrato y de la relación laboral entre el que realiza el trabajo personal y el que se beneficia con el mismo, tal como lo señala el artículo 21 de la Ley Federal del Trabajo.

Sobre el particular, Nestor de Buen comenta que la intención del precepto es obvia ya que se trata de conceder a quien presta un servicio

¹⁸ Mario De la Cueva, *Nuevo Derecho del Trabajo*. Editorial Porrúa México, 1972 Pág. 193.

¹⁹ Roberto Muñoz R., *Derecho del Trabajo*. Editorial Porrúa México 1983. pág. 44.

personal una ventaja: “salvo que el patrón demuestre lo contrario, toda prestación de servicios será laboral.”²⁰

Así, los elementos de la relación laboral son:

1. Trabajo personal, mismo que deberá ser desempeñado directamente por el trabajador, quien será una persona física. Es la prestación de un servicio de una persona a otra.
2. Subordinado, es el elemento base para considerar la existencia de la relación laboral, implica obediencia. A este respecto Mario de la Cueva comenta que dicha subordinación “es una relación jurídica que se descompone en dos elementos: una facultad jurídica del patrono en virtud de la cual puede dictar lineamientos, instrucciones u órdenes que juzgue conveniente para la obtención de los fines de la empresa; y una obligación igualmente jurídica del trabajador de cumplir esas disposiciones en la prestación del trabajo.”²¹
3. Remunerado, es decir, que implica el pago de un salario, cuya definición se encuentra en el inciso b) del presente capítulo, mismo que remitimos a su lectura en obvio de repeticiones.

Por todo lo anterior, podemos concluir que el elemento indispensable para que exista una relación de trabajo es la prestación de un servicio

²⁰ Nestor De Buen L., *Derecho del Trabajo*. Tomo II, Editorial Porrúa, México 1981 Pág. 41.

²¹ Mario De la Cueva, *ob.cit.*, Pág 203.

personal subordinado, ya que al darse este supuesto, se podrá vincular la relación laboral entre el trabajador y un patrón, naciendo por lo tanto derechos y obligaciones recíprocamente.

Una vez que hemos determinado los elementos laborales necesarios para la existencia de una relación laboral, podremos analizar los aspectos fiscales de la prestación de servicios personales subordinados.

B. ASPECTOS FISCALES

a) Sujetos

Los artículos 1o. y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalan como obligación de las personas físicas residentes en México la obligación del pago del impuesto en los términos del Título IV de la misma, por todos los ingresos que reciban en el ejercicio, en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios y derivados de la ganancia inflacionaria, cuando así se establezca expresamente, o de cualquier otro tipo.

En virtud de lo anterior, es necesario definir el término residente en el país, por lo que atendiendo al artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación, tenemos:

"Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción(...)"

De lo anterior, cabe señalar dos características fundamentales para ser considerado como residente en el país.

Así, conforme al primer supuesto, la regla general es considerar como residente en territorio nacional, para efectos del impuesto sobre la renta, a quien establezca su casa habitación en México; sin embargo, existe la excepción cuando, aún estableciendo la casa habitación en México, se permanece en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, del año calendario que se trate y, además, se adquiera la residencia para efectos fiscales en ese otro país, lo cual deberá acreditarse mediante constancia expedida por la autoridad competente del Estado del cual sea residente.

En segundo término, tenemos que se consideran como residentes en territorio nacional a los nacionales que presten un servicio personal subordinado a un órgano del Estado a nivel Federal, Estatal o Municipal, aun

cuando permanezcan en el extranjero por mas de 183 días consecutivos o no, por el desempeño de sus funciones.

De lo anterior se desprende que el plazo de permanencia en territorio nacional no es un elemento indispensable para determinar la residencia.

Lo anterior, en virtud de que una persona física puede permanecer más de 183 días naturales en el país y no ser considerada como residente en México para efectos fiscales, siempre que no haya establecido su casa habitación en el territorio nacional, o bien, sea nacional mexicano que tenga el carácter de funcionario o trabajador del Estado, y por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor a 183 días naturales consecutivos o no.

El fundamento de lo anterior, lo encontramos en el artículo 146 del la Ley del Impuesto sobre la Renta, al señalar en su primer párrafo lo siguiente:

"Artículo 146.- Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente o base fija en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento o base fija, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses."

Por lo que hace a nuestro tema en específico, son sujetos del impuesto sobre la renta, las personas físicas residentes en México, en este particular caso los trabajadores, que obtienen ingresos por la prestación de sus servicios de manera subordinada, es decir, bajo las órdenes de su patrón.

b) Objeto

Conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas por motivo de la terminación de la relación laboral.

Asimismo, el ordenamiento en comento asimila a la prestación de un servicio personal subordinado a:

- a) Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

- b) Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- c) Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- d) 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. Se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los obtenidos por concepto de honorarios.
- e) Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en términos del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- f) Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona

que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en términos del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe aclarar que por honorarios se entiende a los ingresos que reciban las personas físicas que presten un servicio personal independiente, mientras que los ingresos a que se refiere el inciso e) anterior se refieren a la prestación de un servicio personal subordinado.

Los ingresos en crédito deberán declararse y calcular su impuesto correspondiente hasta el año de calendario en que sean cobrados.

Asimismo, el último párrafo del artículo 78 en comento, señala que no se consideran ingresos en bienes los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores, así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos y que estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

Por lo que respecta a los ingresos en servicios, la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 78-A, señala que se considerarán de este tipo las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro

Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando ésta última sea mayor.

En resumen, estarán sujetos a las disposiciones del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, todos los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito o de cualquier otro tipo distinto a los ingresos en servicio, que perciban las personas físicas residentes en México con motivo de la relación laboral o de su terminación, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, así como por los que la Ley los asimila a dichos ingresos.

c) Hecho Generador

Por hecho generador o hecho imponible, señala Antonio Jiménez González al citar a Amilcar de Araujo Falcao, se entiende “al hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.”²²

Atendiendo al multicitado artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera como hecho generador del impuesto, el momento de la percepción de los ingresos en efectivo, bienes o crédito o cualquier otro tipo distinto de ingresos en servicios que obtengan las personas físicas residentes

²² Antonio Jiménez González, *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V. México 1993. Pág 191.

en México por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

d) Tarifas

Como lo comentamos anteriormente, para los pagos anuales se aplica la tarifa contenida en el artículo 141 de la Ley del impuesto sobre la Renta, mientras que para los pagos provisionales se aplica la tarifa del artículo 80 de la propia Ley.

e) Retención y entero del impuesto

Según el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los empleadores o patrones que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 78 del mismo ordenamiento están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

La mecánica para efectuar dicha retención es la siguiente:

- 1) Debe calcularse la retención aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la tarifa contenida en la tabla del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; el resultado será el impuesto causado a retener.
- 2) Para calcular el impuesto final a retener, el patrón o empleador deberá acreditar contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente, el subsidio, que en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el monto que se obtenga se disminuirá con el crédito general mensual a que se refiere el artículo 80-B de la ley en comento.
- 3) En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme al inciso anterior, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

f) Subsidio

Para Agustín López Padilla, tanto el subsidio como el crédito fiscal es un estímulo fiscal que se puede definir como “la figura jurídica a través de la

cual el Estado sacrifica una percepción tributaria con cargo al presupuesto de egresos de la Federación.”²³

Ahora bien, como ya fue comentado en el inciso e) anterior, el subsidio se acredita contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente, pero si después de aplicarse dicho subsidio resulta que el importe del mismo es superior al impuesto causado, el patrón dejará de retener el impuesto y al mismo tiempo el excedente del subsidio no dará derecho a devolución ni a aplicarlo a futuras retenciones.

La determinación del subsidio acreditable será explicada en el capítulo siguiente del presente trabajo.

g) Crédito al salario

De conformidad con el artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas que hagan pagos que sean ingresos para el contribuyente de los mencionados en el primer párrafo o la fracción I del artículo 78 de la misma ley, calcularán el impuesto aplicando el crédito al salario mensual que resulte conforme a la tabla contenida en dicho artículo 80-B. En cambio, tratándose de las personas físicas que obtengan ingresos conforme a las fracciones II a VI del artículo 78, calcularán el crédito al salario conforme a

²³ Agustín López Padilla, *Exposición Práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1999*, Tomo II-*Personas Físicas*, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, 1999, pág. 26.

la tabla contenida en el artículo 141-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dicho crédito se aplicará una vez que se haya determinado el impuesto causado disminuido con el subsidio correspondiente; es a esa cantidad a la que se deberá disminuir el crédito al salario contenido en la tabla del artículo 80-B que le corresponda.

En caso de que el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 80 disminuido con el subsidio que resulte aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga conjuntamente con el pago por salarios por el que se haya determinado dicha diferencia. El retenedor podrá disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes cuando el crédito al salario sea mayor que el impuesto a causado disminuido con el subsidio que resulte aplicable, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, es importante destacar que los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del crédito al salario mensual no se considerarán para determinar la proporción del subsidio acreditable y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

h) Declaración y cálculo del impuesto anual

Las personas obligadas a efectuar retenciones, es decir, los patrones o empleadores, deberán calcular el impuesto anual de cada una de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados, según lo establece el primer párrafo del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El impuesto anual se determinará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, sin deducción alguna, la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. A este impuesto causado se le disminuirá el subsidio que resulte aplicable en términos del artículo 141-A de la Ley, así como con el crédito general anual a que se refiere el artículo 141-B, o el crédito calculado conforme a la tabla del artículo 80, según sea el caso, y contra el monto que se obtenga será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.

i) Exenciones y deducciones

1. EXENCIONES

Por exenciones, el doctrinario Sergio Francisco de la Garza señala al citar a Jarach:

“son hechos que entran en la definición legal del supuesto de imposición, o sea, del hecho imponible, y que el legislador excluye de la imposición”²⁴

Por otra parte, consideramos importante remitirnos a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación anteriormente citada, en el sentido de que un sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en una situación de privilegio.

Para Adolfo Arrijoa, “la exención se caracteriza no sólo por constituir una excepción a la regla general de causación, sino porque además proporciona a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o gravamen económico que pudiera derivarse de los tributos de cuyo pago se les esté exceptuando.”²⁵

El artículo 77 de la ley del Impuesto sobre la Renta señala los ingresos no gravados con el impuesto para las personas físicas residentes en México en general.

De los supuestos a que se refiere dicho precepto, sólo analizaremos aquellos que puedan derivar de una relación laboral o por alguno de los conceptos que, conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la

²⁴ Sergio Francisco de la Garza. ob.cit. Pág 446.

²⁵ Adolfo Arrijoa. ob. cit., Pág 458

Renta, también están sujetos al régimen previsto en el Capítulo I del Título IV, que es el que regula los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

a) Conforme a lo dispuesto en la fracción I del artículo 77 de la Ley, no están gravadas con el impuesto, las prestaciones distintas del salario que reciban trabajadores que perciban del salario mínimo general, siempre que éstas se calculen sobre la base de dicho salario, así como las remuneraciones que perciban dichos trabajadores por concepto de tiempo extraordinario o prestación de servicios en días de descanso, sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite señalado en la legislación laboral.

De acuerdo con el artículo 66 de la Ley Federal del Trabajo, el límite para la prestación de servicios en tiempo extraordinario es de tres horas diarias, tres veces a la semana.

Dicha Ley no establece límite alguno para la prestación de servicios en días de descanso, sin disfrutar otros en sustitución. Sin embargo, la propia fracción I del artículo 77 establece que tratándose de trabajadores que reciban salarios superiores al mínimo general, únicamente estarán exentos por el 50% de los ingresos que perciban por concepto de tiempo extraordinario o por días de descanso laborados sin disfrutar de otros en sustitución, siempre que su importe no exceda de cinco veces el salario mínimo del área geográfica que corresponda, por cada semana de trabajo.

b) La fracción II del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las indemnizaciones por riesgos o enfermedad no estarán gravados con el impuesto, siempre que se otorguen conforme a las leyes o contratos de trabajo respectivos.

c) La fracción III del citado artículo 77, señala que estarán exentas hasta por un monto diario de nueve veces el salario mínimo general correspondiente, las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de subcuentas del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley de Instituto de Seguridad o Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte. Cabe aclarar que por el excedente de las prestaciones se pagará el impuesto.

d) Las prestaciones percibidas por reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, tal y como lo regula la fracción IV del artículo 77 de la multicitada Ley.

e) La fracción V del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala como ingresos exentos, las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

f) Por su parte, la fracción VI de la disposición en análisis establece que los ingresos percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga, que se concedan de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, están exentos del pago del impuesto.

Sin embargo, el último párrafo del propio artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta limita la exención antes mencionada, cuando la suma de los ingresos percibidos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la misma exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. En caso de que el importe de estas prestaciones sumado a los ingresos antes señalados exceda de este límite, únicamente se considerará exenta hasta por el monto de un salario mínimo general elevado al año.

Finalmente, la misma disposición establece que, en ningún caso, la aplicación del límite establecido podrá dar como resultado que el importe de los ingresos percibidos por la prestación de servicios personales subordinados sumados al de las prestaciones que nos ocupan, sea inferior a siete veces el salario mínimo general elevado al año.

Este tipo de exenciones a generado controversia, ya que esta disposición únicamente es aplicable para prestaciones de previsión social concedidas de manera general, conforme a las leyes o contratos de trabajo,

por lo que aquellas que se concedan exclusivamente con base en políticas internas no están exentas.

Asimismo, debe precisarse que el hecho de que estas prestaciones deban otorgarse de manera general no implica, en nuestra opinión, que deban otorgarse en beneficio de todos los empleados o trabajadores de un mismo patrón, sino que se concedan a todos aquellos que se encuentren dentro de los supuestos que dan derecho a percibir las.

Sobre este particular, el Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido las siguientes tesis:

*"GENERALIDAD, PRINCIPIO DE. No se presentan en el pago de una prima de seguros para un solo trabajador. Los gastos de previsión social que se otorgan en forma general para todos los trabajadores, son deducibles para efectos del impuesto al ingreso global de las empresas, en los términos de la fracción VII del artículo 26 de la Ley de la materia, entendiéndose por el término generalidad un grupo homogéneo de personas que se encuentran en las mismas situaciones; este principio no puede servir de apoyo para deducir primas de seguro de vida y accidentes personales, en los casos que se otorga a favor de un solo trabajador, en virtud de que los demás empleados que se encuentran en igualdad de circunstancias, no gozan de este beneficio".*²⁶

"SEPTIMO. Las autoridades fiscales rechazan al Banco actor una partida en cantidad de \$159,551.00 por concepto de becas escolares otorgadas a hijos de empleados del Banco, con

²⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XXXVIII. Números 448 a 450. Resoluciones dictadas durante el segundo trimestre de 1974. Pag. 185.

antigüedad mayor de 15 años, estimando que se viola lo dispuesto en las fracciones I y VII del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque el beneficio no es general, ni se está dentro de los supuestos establecidos por dichas fracciones.

Al parecer son ahora las autoridades demandadas quienes confunden el concepto de generalidad con el de uniformidad."

En efecto, debe entenderse que una prestación es de carácter general cuando la misma se aplica a todas aquellas personas que se encuentran colocadas dentro del supuesto normativo que establece dicha prestación, y no como erróneamente la sustentan las autoridades fiscales, cuando se aplica a toda persona sin excepción.

En tales condiciones aparece debidamente probado en autos que este gasto de previsión social fue otorgado a todos los empleados del Banco que estuvieron en el supuesto de contar con una antigüedad mayor de 15 años en la institución, razón por la cual la erogación llevada a cabo si reviste el indicado carácter de generalidad.

Por otra parte constituye un evidente gasto de previsión social, porque se trata de un beneficio que contribuye socialmente al mejoramiento familiar de los empleados de la institución, por lo que el mismo resulta deducible en los términos de la fracción VII del artículo 26 de la materia."²⁷

Por otra parte, cabe comentar que, por lo que se refiere a los ingresos por guarderías infantiles y por actividades culturales o deportivas, los

²⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XXXVI. Números 424 a 426. Resoluciones dictadas durante el segundo trimestre de 1972. Pag. 450.

mismos no estarían gravados por el impuesto aun cuando ello no se señalara así en esta disposición, ya que éstos constituyen ingresos en servicios.

Con relación a las prestaciones que pueden calificarse como de previsión social, análogas a las contempladas específicamente por el precepto que nos ocupa, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa han establecido lo siguiente, en cuanto a su naturaleza:

"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA.- GASTO DE PREVISION SOCIAL.- CONCEPTO.- Tomando en cuenta lo dispuesto por los artículos 20, fracción VIII, y 26, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor para el ejercicio de 1975, en relación con el artículo 50, fracción II, inciso b), del mismo ordenamiento legal, por gasto de previsión social a cargo de una empresa, debe entenderse aquel que se traduce en una prestación en beneficio de los trabajadores, de sus familiares, dependientes o beneficiarios, tendiente a su superación física, social, económica, cultural e integral; esto es, toda prestación en beneficio de los trabajadores y de sus familiares o beneficiarios que tengan por objeto elevar su nivel de vida económico, social, cultural e integral." ²⁸

"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. GASTOS DE PREVISION SOCIAL, REQUISITOS PARA SU DEDUCIBILIDAD.- Tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 26, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se llega a la conclusión de que para que sean deducibles los gastos de previsión social que efectúa una empresa, es necesario que las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad (aspecto económico y asistencia), becas educacionales para los trabajadores o sus

²⁸ Tribunal Fiscal de la Federación. 45 Años al servicio de México. Tomo IV. Pag. 405.

*hijos, fondo de ahorros (aspecto cultural y económico), guarderías infantiles y actividades culturales y deportivas o a otras cuyo contenido o naturaleza, cuya esencia o propiedad característica sea análoga; o lo que es lo mismo, otras prestaciones en favor de los trabajadores de una empresa, de sus beneficiarios o familiares, cuyo contenido sea el de elevar su nivel de vida económico, cultural, social e integral. Además, dicho precepto exige para que los gastos de que se trata sean deducibles, precisamente dadas sus características y objetivos, que se otorguen en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa, conforme a planes en los que quede determinado el sector aplicable, requisitos de elegibilidad, beneficiarios y procedimientos para determinar el monto de las prestaciones."*²⁹

Al no existir una definición legal del concepto en análisis, los precedentes antes transcritos resultan de particular importancia para determinar aquellas prestaciones que pueden calificarse como de previsión social.

En conclusión, podemos apuntar que pueden considerarse como de previsión social todas aquellas prestaciones, adicionales al sueldo o salario, que tienen por objeto mejorar el nivel de vida del trabajador, de sus familiares o de sus beneficiarios.

En la práctica, este concepto ha suscitado numerosas controversias entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, principalmente en cuanto

²⁹ Idem, Pág 407.

a su deducción por parte del patrón, que al ser resueltas por los tribunales federales han dado origen a diversas tesis.

De dichos precedentes podemos concluir que, entre otras, las siguientes prestaciones pueden catalogarse como de previsión social:

1.1.Las despensas a los trabajadores otorgadas mediante la venta de artículos de primera necesidad a precios reducidos. Sobre este particular, los tribunales federales han establecido las siguientes tesis:

"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. DESPENSAS FAMILIARES. GASTOS DE PREVISION SOCIAL.-
Tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 26, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor en 1975, en relación con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, debe estimarse que la cantidad equivalente al 20% que absorbe la empresa quejosa sobre los precios de costos de las despensas familiares que son entregadas mensualmente a cada uno de sus trabajadores y que consisten en artículos de primera necesidad, constituye un gasto de previsión social, ya que dicho gasto de la empresa agraviada, que se traduce en una prestación en favor de sus trabajadores, de sus familiares o dependientes, sí es de naturaleza análoga a los que se refiere el citado artículo 26, fracción VII de la Ley de que se trata, ya que es claro que tiene por objeto elevar el nivel económico de los mencionados trabajadores y de sus familiares o dependientes; además de que la prestación aludida tiene el carácter de general y obligatoria y están determinados los sectores de beneficio aplicables. Por otra parte, de no admitirse como deducibles el gasto de previsión social a que se ha hecho referencia, posiblemente se originaría un perjuicio a los trabajadores, ya que de no quedar comprendida la referida prestación en el concepto indicado, constituiría un incremento

*al salario de los trabajadores y por tanto formaría parte de su base gravable para efectos del impuesto al ingreso de las personas físicas, por constituir un ingreso en efectivo o en especie que perciben los repetidos trabajadores como remuneración del trabajo personal, lo cual haría nugatorio el beneficio consignado en el contrato colectivo de trabajo exhibido en autos."*³⁰

"DEDUCCION DE GASTOS DE PREVISION SOCIAL.- COMPRENDE LOS ARTICULOS DE PRIMERA NECESIDAD CONCEDIDOS EN BENEFICIO DE LOS TRABAJADORES.- Si se demuestra en el juicio de nulidad que la demandante otorgó en forma general en beneficio de sus trabajadores un 30% del valor de las mercancías de primera necesidad que les expende, sobre el valor en que las adquiere, dicho gasto deberá considerarse para la actora como de previsión social y por ende deducible en los términos del artículo 26 fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que la prestación económica que otorga a sus trabajadores es similar y por consecuencia análoga a las que en forma enunciativa se señalan en la fracción VII del numeral invocado, máxime que en la especie existe el oficio número 82617 que fue exhibido como prueba por la demandante en donde el Director del impuesto sobre la renta le autorizó la deducción de dicho 30%, considerándolo como un gasto de previsión social y un cuando de dicho oficio se refiere al ejercicio de 1971/72, ello no desvirtúa el reconocimiento de dicha autoridad para considerar dicho gasto como de previsión social, aun cuando en la especie se trate de ejercicios fiscales diferentes, ya que el sentido del concepto de gasto de previsión social que se le dio está acorde con el de la ley vigente en la época de los ejercicios de 1971/72."³¹

³⁰ Idem, Pág 408.

³¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año II, Julio-Diciembre 1979. Pág 173.

"PREVISION SOCIAL, SON DEDUCIBLES COMO INDISPENSABLES PARA EL NEGOCIO LOS GASTOS DE.- La fracción VII del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de diciembre de 1974, señala deducibles los gastos de previsión social, análogos a los que el precepto enumera en forma enunciativa, y por tanto, pueden incluirse prestaciones de beneficio general para los trabajadores, como es el caso de venta de artículos de primera necesidad con descuentos que absorba la empresa, pues se surte el propósito de previsión social perseguido por la norma."³²

"DEDUCCIONES POR GASTOS EN DESCUENTOS POR EL VALOR DE MERCANCIAS DE PRIMERA NECESIDAD.- DEBEN ACEPTARSE POR SER GASTOS DE PREVISION SOCIAL SI SE OTORGAN EN FORMA GENERAL EN BENEFICIO DE LOS TRABAJADORES.- Si se demuestra dentro del juicio de nulidad que la actora otorgó en forma general en beneficio de sus trabajadores una prestación consistente en un descuento sobre el valor de las mercancías de primera necesidad que les expende, dicho gasto deberá considerarse por la autoridad como de previsión social y por ende deducible en los términos del artículo 26, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que la prestación económica que otorga a sus trabajadores es similar y por consecuencia análoga a las que en forma enunciativa se señalan en esa norma jurídica."³³

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEDUCCION POR DESPENSAS FAMILIARES PAR LOS TRABAJADORES.- Si en la Ley no están excluidos los gastos por despensas para los trabajadores y participan de las características de gastos de previsión social, aunque no aparezcan anunciados en forma

³² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año II, Noviembre- Diciembre 1979. Pág. 256.

³³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año IV, Enero de 1982. Pág. 29.

especifica en la fracción VII del artículo 26, si quedan comprendidos en los gastos de naturaleza análoga a los precisados en la misma fracción, sobre todo si se toma en cuanta que existe el antecedente de que ya fueron considerados por la propia Dirección General del Impuesto sobre la Renta en los ejercicios fiscales de 1972 y 1973, de acuerdo con el artículo 26, fracción VII, en vigor en esos años, y las reformas vigentes a partir del diecinueve de noviembre de mil novecientos sesenta y cuatro, no dejaron excluidos los gastos por despensas familiares; además, siguiendo el criterio número 31 de la propia Dirección General del Impuesto sobre la Renta, las despensas se otorgan en forma general a los trabajadores, no son discriminatorias, se calcularan sobre bases precisadas por el Sindicato de Jornaleros y Obreros Industriales, el porcentaje es de un 20% del costo total de las despensas y la empresa presenta los estados financieros, dejando a la autoridad en condiciones de ejercer sus facultades de vigilancia y comprobación de los mismos gastos”³⁴

“VALES DE DESPENSA. SON DEDUCIBLES DE IMPUESTOS.- Los vales entregados a los trabajadores inciden en gastos de previsión social y, por ende, son deducibles de impuestos, pues aun cuando el gasto que por ese concepto realice la empresa, pudiera ser parte integrante del salario entregado a sus trabajadores por la prestación de sus servicios recibidos, de cualquier manera significa un ahorro para los trabajadores supuesto que, aquellos pueden canjearlos por despensa; luego, dichos vales de despensa son deducibles de impuestos, conforme a lo dispuesto por los artículos 24, fracción XII y 77, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”³⁵

³⁴ Semanario Judicial de la Federación . 7a. época. Vol.109-114 parte 6a. Pág. 97.

³⁵ Semanario Judicial de la Federación . Septiembre 1994. Pág. 470.

No obstante lo anterior, debe destacarse que cuando esta prestación se otorga a través de vales o cupones canjeables por artículos de primera necesidad en establecimientos comerciales, las diversas Salas del Tribunal Fiscal de la Federación han sostenido tesis contradictorias, es decir, en algunos casos la han considerado como de previsión social y en otros no le han reconocido tal carácter.

En nuestra opinión, cuando esta prestación se otorga a través de la entrega de vales o cupones canjeables en establecimientos mercantiles, debe considerarse como de previsión social, siempre que los mismos únicamente sirvan para adquirir artículos de primera necesidad, ya que la forma en que se otorgue no debe variar su naturaleza.

Sin embargo, debe apuntarse que el criterio que sostienen las autoridades fiscales sobre el particular es que estas prestaciones, cuando se otorgan a través de vales o cupones, no pueden calificarse como de previsión social, habiéndose expedido normatividad interna al respecto.

En efecto, mediante la publicación del Boletín de Normatividad número 1, del año I, la Administración General Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se dio a conocer el criterio número VIII/95, señalando lo siguiente:

“Deducibilidad de los vales de despensa para la empresa que los otorga, así como la acumulación de los mismos al salario de los trabajadores que los reciben.”

De conformidad con lo previsto en los artículos 77, fracción VI, y 24, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la entrega de vales de despensa que las empresas hagan a sus trabajadores, no constituye una prestación de naturaleza análoga a los gastos de previsión social. Por lo tanto, el importe de estos vales no son ingresos exentos para el trabajador. Sólo serán deducibles para la empresa que los otorga, cuando a los vales se les de el tratamiento de salarios, se acumulen a los ingresos del trabajador, se efectúe la retención sobre salario integrado con ellos y se cumpla con los demás requisitos de la fracción XII, del artículo 24 de la Ley citada.”³⁶

La razón aducida por la autoridad para adoptar tal postura es el hecho de que, en la práctica, los establecimientos comerciales canjean los vales o cupones por artículos que no son de primera necesidad, lo que desnaturaliza la prestación.

Ello, en nuestra opinión, no puede ser una razón válida para sostener que estas prestaciones no son de previsión social, ya que en la medida en que los cupones o vales señalen que únicamente son canjeables por artículos de primera necesidad, el hecho de que esto no ocurra así no es sino un

³⁶ Boletín de Normatividad año I, número 1, Mayo- Junio 1995. Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

incumplimiento por parte del establecimiento a las condiciones pactadas con la empresa emisora de los mismos, por lo que no se puede pretender sancionar al empleado o trabajador, gravándolo con el impuesto sobre la renta sobre el importe de esta prestación o al patrón rechazando la deducción del gasto.

1.2 La ayuda económica otorgada para renta de casa habitación.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido las siguientes tesis:

"GASTOS DE PREVISION SOCIAL.- LOS EROGADOS POR LAS EMPRESAS POR CONCEPTO DE ARTICULOS BASICOS Y RENTA DE CASA HABITACION TIENEN ESE CARACTER PORQUE CONSTITUYEN UNA PRESTACION QUE FAVORECE EL NIVEL DE VIDA DE LOS TRABAJADORES.- Si bien es cierto que los gastos que realizan las empresas por concepto de artículos básicos y ayuda para renta de casa habitación, no se encuentran contemplados en la lista detallada en el artículo 24, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (1982), también lo es que dicho precepto es meramente enunciativo mas no limitativo, tan es así que se incluyen otros gastos de naturaleza análoga, dentro de los cuales pueden catalogarse aquéllos, por constituir una prestación que favorece el nivel de vida de los trabajadores, con mayor razón si además se otorgan gastos en forma general, por ello es de concluirse que sí tienen el carácter de gastos de previsión social y por tanto son deducibles en los términos del precepto legal citado."³⁷

³⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación . 2a. Epoca. Año IX. Noviembre 1987. Pág 514.

"PREVISION SOCIAL.- TIENEN ESA NATURALEZA LOS GASTOS ANALOGOS A LOS ENLISTADOS EN EL ARTICULO 24 FRACCION XII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, COMO SON, POR EJEMPLO, LOS EROGADOS POR CONCEPTO DE VENTA DE CUPONES PARA OBTENER ARTICULOS BASICOS CON DESCUENTO Y, RENTA DE CASAS HABITACION EN BENEFICIO DE LOS TRABAJADORES.- De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 24 fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1982, se advierte la posibilidad de considerar como gastos de previsión social, aquellos casos o situaciones análogos a los descritos en forma enunciativa por dicho numeral. Es decir, la lista de prestaciones que se detallan en el precepto legal invocado es meramente enunciativa más no limitativo, esto quiere decir que, no solamente serán deducibles como gastos de previsión social aquellos que en el mismo se describen, como son: jubilación, fallecimiento, invalidez, servicios educativos, etcétera, sino también los de naturaleza análoga, siempre y cuando tales gastos constituyan prestaciones que realmente favorezcan el nivel de vida de los trabajadores de una empresa, como es el caso de los gastos por concepto de venta de cupones a los trabajadores para la adquisición de artículos básicos para el hogar, así como ayuda en el pago de rentas por casas habitación.³⁸

Debe señalarse que, en nuestra opinión, para que la entrega de ciertas cantidades por concepto de ayuda para renta de casa habitación pueda ser considerada como una prestación de previsión social, no basta con que ello se señale así en el recibo expedido por el trabajador, sino que debe poder acreditarse que el contribuyente efectivamente habita en una vivienda que

³⁸ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca. Año V, Abril 1983. Pág 754 y 755.

tiene arrendada y que aplica el total de la suma recibida para tal fin, mediante el contrato correspondiente.

1.3 La ayuda económica para gastos de transporte.

Al respecto, resulta aplicable la tesis del Tribunal Fiscal de la Federación que se transcribe a continuación:

"PREVISION SOCIAL.- LOS GASTOS EFECTUADOS POR CONCEPTO DE AYUDA ECONOMICA PARA RENTA DE CASA HABITACION Y TRANSPORTE EN FAVOR DE LOS TRABAJADORES TIENEN ESTA NATURALEZA JURIDICA.- *Teniendo presente que son de previsión social las prestaciones de carácter general otorgadas por el patrón a sus trabajadores, si tienen como finalidad proporcionar a estos y a sus familias la satisfacción de sus necesidades esenciales y la posibilidad de superación del nivel de vida, es indiscutible que la ayuda económica para el pago de renta de casa habitación y transporte tiene naturaleza jurídica de gastos de previsión social, siendo similares a las previstas expresamente en el artículo 77, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1.º de enero de 1981; en consecuencia, las percepciones en cita no son objeto del impuesto sobre la renta, sino de la exención establecida en el numeral antes mencionado*"³⁹.

1.4 Por último, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que la ayuda entregada a empleados o trabajadores para la construcción de casas habitación constituye un gasto de previsión social de acuerdo a la siguiente tesis:

³⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca. Mayo 1985. Pág 495.

"GASTOS DE PREVISION SOCIAL CONSISTENTES EN UN PLAN DE AYUDA PARA LA CONSTRUCCION DE CASAS HABITACION DE LOS TRABAJADORES DE CONFIANZA.- EN LOS TERMINOS DEL ARTICULO 26 FRACCION VII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1979, LOS MISMOS DEBEN CONSIDERARSE COMO OTROS DE NATURALEZA ANALOGA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 26 fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1979, son deducibles de los ingresos acumulables los gastos de previsión social que se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles y actividades culturales, deportivas o a otras de naturaleza análoga. Por lo tanto, los gastos efectuados por una empresa por aportaciones para ayuda en la construcción de casas habitación de sus trabajadores de confianza, deben considerarse incluidas entro de la expresión "otras de naturaleza análoga", porque resulta indudable que los mismos tienden a establecer o preservar mejores condiciones de vida de los trabajadores, que constituye la nota característica de los casos enunciados por la ley."⁴⁰

Respecto a esta disposición consideramos conveniente apuntar que el límite previsto para este tipo de prestaciones no es aplicable para su deducción por parte del patrón, por lo que éste podrá deducir el importe total de los gastos de previsión social que realice aun cuando resulten acumulables para sus trabajadores.

⁴⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año VI, Noviembre 1984. Pág 396.

g) La fracción VII del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que la entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros activos del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad establecidos en la ley para el caso de personas morales o personas físicas.

h) La fracción VIII del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas están exentos del impuesto, siempre que en este último caso, dichos fondos reúnan los requisitos establecidos para que las aportaciones del patrón sean deducibles.

Debe destacarse que, conforme a esta disposición, el hecho de que el fondo de ahorro no reúna los requisitos anteriores origina que las cantidades correspondientes se consideren en su totalidad como ingresos acumulables para el trabajador. En consecuencia, si el patrón efectúa aportaciones al fondo de ahorro por encima del límite establecido al efecto por el artículo 22

del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deber considerarse como ingreso acumulable del trabajador al total de las cantidades que reciba.

Por otra parte, la propia fracción VIII del artículo 77 establece que también se considerarán exentos los ingresos percibidos como resultado de aplicar a los préstamos obtenidos del patrón la tasa que resulte de la diferencia que exista entre el interés pactado y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación a 90 días, siempre que se trate de préstamos concedidos de manera general a los trabajadores sindicalizados y que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que los ingresos del trabajador incluyendo aquellos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, inclusive cuando no estén gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta no se consideren como tales por la misma o se trate de servicios obligatorios, sin incluir dentro de estos últimos a los útiles, instrumentos y materiales de trabajo, no hayan excedido en el ejercicio inmediato anterior de un monto equivalente a siete veces el salario mínimo general correspondiente elevado al año.

2. Que el monto del préstamo no exceda de un monto equivalente a un salario mensual, por un periodo máximo de tres meses y siempre que los ingresos del trabajador adicionados del beneficio originado por esta exención no rebasen el límite establecido en el último párrafo del mismo artículo 77 de la Ley.

i) Conforme a la fracción IX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se consideraran ingresos acumulables los originados por el pago de las cuotas de seguridad social que correspondan a los trabajadores, cuando ello se realice por el patrón. Sin embargo, de forma por demás incongruente, las cantidades que destina el trabajador para el pago de las cuotas a su cargo sí están gravadas con el impuesto.

j) La fracción X del artículo 77 de la Ley dispone que no se considerarán ingresos sujetos al pago del impuesto los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a 90 veces el salario mínimo general por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Por el excedente se pagará el impuesto sobre la renta correspondiente.

k) El artículo 77, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones durante un año calendario, estarán exentas del pago del impuesto hasta por el

equivalente del salario mínimo general elevado a 30 días, siempre que éstas se otorguen de manera general.

La misma disposición indica que las cantidades que se reciban por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las primas vacacionales que se otorguen en forma general, estarán exentas hasta por el equivalente de 15 días de salario mínimo general y que las primas dominicales no estarán gravadas hasta por el equivalente de un salario mínimo por cada día domingo laborado.

l) La fracción XIII del artículo 77 de la Ley establece que no se considerarán ingresos gravados, los percibidos como gastos de representación y viáticos, siempre que sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos fiscales correspondientes.

Conforme a esta disposición, deberán considerarse ingresos acumulables del trabajador todas aquellas cantidades que reciba por concepto de viáticos, cuando éstas no queden amparadas con la documentación comprobatoria correspondiente.

m) Finalmente, consideramos conveniente señalar que la fracción XII del mismo artículo 77, señala que los extranjeros que tengan alguna de las características que se mencionan a continuación, estarán exentos del pago

del impuesto por las remuneraciones que perciban por la prestación de servicios personales subordinados:

1. Los agentes diplomáticos.
2. Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
3. Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
4. Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
5. Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
6. Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
7. Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

En este mismo sentido, el artículo 77-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen las aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se constituya en los términos de la Ley del Seguro social, así como las aportaciones que se efectúen a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, incluyendo los rendimientos que generen.

Por otra parte, el último párrafo del artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que no se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y comida recibidos por los trabajadores; así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de sus actividades propias y siempre que éstos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

En consecuencia, los servicios de comedor y comida así como el uso de bienes que cumplan con lo antes apuntado conservarán su naturaleza de ingresos en servicios y, por ende, no estarán gravados con el impuesto por no establecerlo así la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, de la interpretación a contrario-sensu de esta disposición, es decir, dando una solución contraria a los supuestos no comprendidos específicamente en ella, debe concluirse que el uso de bienes

que el patrón proporcione a sus trabajadores debe considerarse como un ingreso en bienes y, en consecuencia, acumulable, siempre que éstos no sean necesarios para el desempeño de sus actividades o que no están de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

2. DEDUCCIONES ESPECIFICAS

Por deducciones debemos entender aquellas cantidades o partidas que la ley permite restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para de esta forma obtener la utilidad fiscal.

En efecto, la regla general para determinar la utilidad fiscal es que del total de los ingresos que obtenga un contribuyente, se restan las deducciones permitidas en los términos de la ley, y de esta forma tendremos la base sobre la cual se pagará el impuesto.

Por otra parte, es importante señalar que el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no establece ninguna deducción para aquellos contribuyentes que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, salvo el caso de las aportaciones voluntarias que hagan los trabajadores por conducto de sus patrones a la subcuenta de aportaciones voluntarias dependiente de la cuenta individual que para el efecto se establece en los términos de la Ley del Seguro Social o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

Debe resaltarse que en la mayoría de los capítulos establecidos en el Título IV de la Ley, para regular las distintas clases de ingresos que pueden percibir las personas físicas residentes en México, se establecen deducciones especiales en favor del contribuyente dependiendo del tipo de ingresos de que se trate. Es decir, todas aquellas que sean indispensables para la obtención de sus ingresos.

Por lo anterior, consideramos que se da un trato injusto a las personas que prestan un servicio personal subordinado, ya que mientras a otro tipo de contribuyentes personas físicas se la permite deducir todos aquellos gastos indispensables para la obtención de sus ingresos, a las personas que prestan un trabajo personal subordinado se les sujeta únicamente a las deducciones personales.

3. DEDUCCIONES PERSONALES

En efecto, los contribuyentes que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, únicamente podrán efectuar las deducciones contempladas en el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para las personas físicas en general, es decir, las deducciones personales.

De acuerdo con lo anterior, las personas físicas residentes en el país, que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, únicamente podrán efectuar las siguientes deducciones y exclusivamente para efectos de la determinación de su impuesto anual.

3.1. Los gastos destinados a la transportación escolar de sus descendientes en línea recta, siempre que ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones legales del área donde la escuela se encuentre ubicada.

3.2. Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos hasta de un salario mínimo general del contribuyente elevado al año.

Por su parte el artículo 158 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que también se considerarán deducibles los gastos estrictamente indispensables efectuados por concepto de compra o alquiler de aparatos para el restablecimiento o rehabilitación del paciente, medicinas que se incluyan en los documentos que expidan las instituciones hospitalarias, honorarios de enfermeras y por análisis, estudios clínicos o prótesis.

3.3 Los gastos funerales hasta por el importe de un salario mínimo general elevado al año, efectuados en relación con el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato o sus ascendientes o descendientes en línea recta.

Debe señalarse que el artículo 158 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que la deducción de los gastos erogados para cubrir funerales a futuro, únicamente podrá efectuarse hasta el año de calendario en que se efectúen los servicios funerarios respectivos.

3.4. Los donativos no onerosos ni remunerativos efectuados en favor de la Federación, Entidades Federativas o Municipios, de programas de escuela empresa o de personas que estén autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para percibir donativos que se consideran deducibles para los donantes, para efectos del impuesto sobre la renta.

3.5. Por último, el artículo 165 de la ley del Impuesto sobre la Renta, contenido en el Título VI denominado "De los Estímulos Fiscales" establece que las personas físicas residentes en México podrán deducir el importe de los depósitos que efectúan a las cuentas personales especiales para el ahorro, los pagos de primas de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro que estén autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, o bien, la adquisición de acciones de las sociedades de inversión que sean identificables en los términos que también señale la propia

Secretaría mediante disposiciones de carácter general, de la cantidad a la que se le aplicaría la tarifa contenida en el artículo 141 de la Ley de no haber efectuado las operaciones mencionadas, correspondiente al ejercicio en que éstos se efectuaron o al ejercicio inmediato anterior, cuando se efectúen antes de que se presente la declaración respectiva.

La misma disposición señala que el importe de esta deducción, considerando todos los conceptos, no excederá de \$46,639.00 M.N.

Debe señalarse que este precepto no contempla propiamente una deducción, sino el derecho de los contribuyentes a diferir el pago del impuesto sobre estas cantidades, ya que el mismo establece la obligación de acumularlas, junto con los rendimientos o accesorios, en el momento en que sean entregadas al causante.

En el momento en que ello ocurra, la tasa aplicable a estas cantidades no podrá ser mayor de aquella que le hubiera correspondido al contribuyente en el año en que se efectuaron los depósitos, los pagos de las primas o la adquisición de las acciones.

4. REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

El propio artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la deducción de gastos médicos, funerarios o de donativos deberá reunir los siguientes requisitos:

1. Estar amparadas con documentación comprobatoria que reúna los requisitos señalados al efecto por las disposiciones fiscales.
2. Haber sido erogadas en el ejercicio en que se deduzcan.
3. Haber sido pagadas a personas residentes en el país.
4. No haber sido recuperados por el contribuyente.

Por otra parte, conforme al artículo 161 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los funcionarios o trabajadores del Estado que, por el carácter de sus funciones, hayan permanecido en el extranjero por más de 183 días en el calendario de que se trate, podrán deducir los gastos médicos o funerarios que hayan pagado a personas no residentes en México.

El hecho de que la deducción de gastos médicos o funerarios se limite a aquellos que hayan sido erogados en favor de personas residentes en México puede resultar, en nuestra opinión, inequitativo y, por ende inconstitucional, toda vez que una persona residente en el país que se viera precisada a realizar dichos gastos en el extranjero, ya sea por encontrarse fuera del país al ocurrir la enfermedad o defunción, o por no existir médicos nacionales que pudieran atender un determinado padecimiento, recibiría un trato distinto del de los demás contribuyentes, no obstante que se encuentra en la misma situación.

CAPITULO TERCERO

LAS CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES NO DEBEN SER TOMADAS EN CONSIDERACION PARA DETERMINAR LA PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.

El presente capítulo tiene como propósito el demostrar que las cuotas pagadas por el patrón al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores no deben ser consideradas para determinar la proporción del subsidio acreditable establecido por el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Podemos afirmar que para la determinación de la proporción del subsidio acreditable, se deben considerar única y exclusivamente los conceptos que representen un ingreso para el trabajador, independiente de que el mismo esté o no sujeto al pago del impuesto. Por lo tanto, es claro que las aportaciones que se pagan por concepto del Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, no corresponden a erogaciones efectuadas por conceptos relacionados con la prestación de servicios profesionales subordinados, ya que no corresponden de ninguna manera a un ingreso del trabajador, y son contribuciones exclusivamente a cargo del empleador, es decir, erogaciones con motivo de la relación tributaria.

El artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su quinto párrafo establece que el monto del subsidio acreditable se calculará para todos los trabajadores dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto sobre salarios, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionado a los trabajadores, aún cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la inclusión del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo.

1. OPERACION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE. LA PROPORCION.

El artículo 80-A antes transcrito, regula un beneficio para las personas físicas que tributan conforme al régimen “de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado”. Este beneficio consiste en un subsidio que se reducirá (se acredita, por eso su nombre de subsidio acreditable) del impuesto que deben pagar en términos del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En primer lugar es importante precisar que la figura del subsidio fue creada por el legislador con el propósito de reducir el pago del impuesto sobre la renta de los ingresos que perciben los trabajadores.

Conforme a lo anterior, podría pensarse que tal situación podría haberse obtenido si el legislador únicamente se hubiera limitado a reducir la tarifa del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, en este caso cabe señalar que el propósito del legislador no fue evidentemente que el subsidio beneficiara a todos los trabajadores de la misma forma, situación que hubiera acontecido en el caso de haberse modificado la tarifa del artículo 80 antes aludida, sino limitar el beneficio para aquellos trabajadores cuyos ingresos exentos fueran pocos.

En efecto, mediante la figura del subsidio, se hace una diferencia, como se verá a continuación, algunos trabajadores recibirán un mayor subsidio que otros, en atención a la cantidad de prestaciones exentas que reciban de su empleador.

Esa diferencia de la que se explica en el párrafo anterior, y que va a traer como consecuencia que algunos trabajadores reciban un mayor subsidio que otros, está regulada precisamente en el párrafo quinto del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes transcrito, y el cual establece el siguiente procedimiento para obtener el subsidio (reducción) al impuesto que obtendrá el trabajador.

Subsidio Real que obtendrá el trabajador	Monto del subsidio según la tabla	Monto del subsidio según la tabla	X (2X(1-	Pagos gravados para Impuesto sobre la Renta hechos por el patrón a sus trabajadores, <hr/> Erogaciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados incluyendo aquellas que están exentas.))]		
1a. Operación				La proporción. Necesariamente va a ser entre .50 y 1, si es menor a .50 no hay subsidio.			
2a. Operación				Dos veces la resta obtenida de la unidad menos la proporción			
3a. Operación		Monto del subsidio según la tabla		Resultado de la segunda operación			
4a. Operación	Minuendo	-	[Resultado de la tercera operación]		

De lo anterior, se puede concluir que:

- a. La proporción (primera operación), va a determinar el subsidio que corresponderá al trabajador; dicho subsidio, como claramente se aprecia, implica una división, en la cual el dividendo serán los pagos hechos por el patrón a sus trabajadores, los cuales se encuentran gravados por el impuesto sobre la renta y el divisor, en esta primera operación, son todas las erogaciones que el patrón realice relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo

tanto las gravadas, como las exentas, en consecuencia, este concepto es mayor que el dividendo, se puede decir que lo incluye. Si el divisor es mayor o igual que el dividendo como lo será en el presente caso necesariamente, entonces, el resultado no puede ser mayor que la unidad.

En consecuencia, si el resultado es la unidad, quiere decir que el trabajador solamente recibe prestaciones gravadas de su patrón, este trabajador no goza de prestaciones exentas, dividendo y divisor son iguales. Así, entre más prestaciones exentas vaya recibiendo un trabajador de su patrón, mayor va a ser el divisor de la proporción y se irá alejando de la unidad en mayor medida, al grado que dicha proporción llegue al .50, en cuyo caso, dicho trabajador que recibe tantas prestaciones exentas, no tendrá derecho a subsidio.

Pongamos para ejemplificar el caso de una proporción de .85 y otra de .65, para ver como el alejarse de la unidad (porque recibe más prestaciones exentas) afecta al trabajador.

- b. La segunda operación, consiste en multiplicar por el doble la diferencia que se obtenga de restar a la unidad, la proporción que determinen las personas que hagan los pagos.

En nuestro caso, si a 1 le restamos .85, tenemos la cantidad de .15 y si éste factor se multiplica por el doble, nos da como resultado .30. En el

otro caso, si a 1 le restamos .65, tenemos la cantidad de .35 y si éste factor se multiplica por el doble, nos da como resultado .70.

- c. Mediante la tercera operación, se toma el monto del subsidio, que según la tabla del propio artículo 80-A señala, la cual atiende al salario del trabajador, y se multiplica por el resultado de la segunda operación. Dicho resultado va a disminuir el monto del subsidio previsto en la tabla, ya que el resultado de la segunda operación es menor a la unidad. En el caso en que el resultado de la segunda operación sea igual a cero, el resultado de esta operación también será de cero.

En nuestro caso, pensemos que ambos trabajadores tienen un subsidio hipotético según la tabla de \$200. En el primer caso, se multiplica los \$200 por el factor de .30, lo que da como resultado la cantidad de \$60. En el segundo caso, se multiplica los \$200 por el factor de .70 dando como resultado la cantidad de \$140

- d. Finalmente, se hace la última operación, la cual consiste en tomar nuevamente el monto de la tabla prevista en el propio artículo 80-A y restarle a dicho monto el resultado que obtuvimos en la tercera operación, el resultado será el subsidio acreditable. Esto es, entre menor haya sido nuestro resultado en la tercera operación mayor será nuestro subsidio acreditable.

En el primer caso, se toman los \$200 del subsidio que marca la tabla y se le restan los \$60 que se obtuvieron de la tercera operación, el resultado, esto es, nuestro subsidio acreditable contra el impuesto al que se está obligado, será de \$140. En el segundo caso se toman los mismos \$200 del subsidio que marca la tabla y se le restan los 140 que se obtuvieron conforme a la tercera operación y el resultado, el subsidio acreditable será de \$60.

Como se puede apreciar, del procedimiento establecido en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el resultado final se encuentra determinado por la primera operación, es decir, la proporción y asimismo, como ya quedó demostrado, entre más se aleje dicha proporción de la unidad, menor será el subsidio que obtenga el trabajador. También, como ya señalamos, dicha proporción se aleja más de la unidad, si el divisor es mayor y este divisor crece entre más prestaciones exentas reciban los trabajadores de su patrón, prestaciones exentas que pueden consistir en servicio de comedor, programas deportivos, culturales y educativos, entre otros, prestaciones que inclusive puede ser que el patrón no las pueda deducir y que para el trabajador, si bien implican un ingreso no tenga que pagar impuesto por él.

Como se puede observar, el sistema previsto en el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es un sistema mediante el cual el que obtiene una mayor cantidad de prestaciones exentas, más retributivas, obtiene un menor subsidio y el trabajador que tiene una menor

cantidad de prestaciones exentas, obtiene un mayor subsidio, llegándose a dar el caso de que aquél que no recibe ninguna prestación exenta, esto es, todos sus ingresos están gravados, reciba el subsidio completo, sin disminución alguna.

Con este sistema, efectivamente se cumple la intención del legislador de crear una diferencia entre los sujetos que obtengan el subsidio. En estos términos, el subsidio será una figura que ayude más al trabajador menos retribuido, y que tiene menos prestaciones exentas que otros.

Es precisamente, por esta razón que se estableció el subsidio, de lo contrario el legislador se hubiera limitado a modificar la tarifa prevista en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, como claramente quedó demostrado, si aumenta el divisor de la proporción disminuye el subsidio, por ello resulta lógico que la autoridad fiscal, apartándose de la verdadera intención del legislador, trate de aumentar dicho divisor con conceptos que no implican una mayor retribución o un ingreso para el trabajador, como son las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

Estos conceptos no deben incluirse en el divisor de la proporción por las razones que a continuación se analizarán.

2. LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL E INSTITUTO NACIONAL DEL FONDO PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES, NO SON INGRESOS PARA EL TRABAJADOR.

Las contribuciones por concepto de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, no pueden ser consideradas como erogaciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados y, en consecuencia, no pueden ser consideradas para determinar la proporción del subsidio contenido en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que no es una prestación que constituya un ingreso para el trabajador, tal y como se procede a demostrar.

Las contribuciones por concepto de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, no forman parte integrante del monto aplicado para el cálculo de la proporción del subsidio acreditable a que se refiere el artículo 80-A, toda vez que las mismas no se consideran ingresos de los trabajadores, dado que las aportaciones de seguridad social, conforme a la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, son contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social y, por la misma razón, el pago de dichas cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores resulta una obligación por parte del

empleador, sin que por ello puedan considerarse como un ingreso para el trabajador y, por lo mismo, no pueden ser consideradas en el monto de pagos y egresos del trabajador, para determinar la proporción del subsidio a que se refiere el artículo citado 80-A, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores no son ingresos para el trabajador, sino que son contribuciones de las previstas en la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, esto es, aportaciones de seguridad social.

Así las cosas, al no ser un ingreso para el trabajador las referidas cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, en términos del propio artículo 80-A, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no deben ser incluidas en el divisor de la proporción prevista en dicha norma.

Lo anterior es así, toda vez que el párrafo quinto del 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta en la parte conducente establece lo siguiente “... entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo entre otras, ... aún cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas (las erogaciones)...”.

De lo anterior, se desprende que las erogaciones tienen forzosamente que implicar un ingreso para el trabajador.

En consecuencia, las multireferidas cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, al no ser ingresos para el trabajador, lo que es indispensable para que se considere dentro del divisor de la proporción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deben ser excluidas del mismo.

3. LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL E INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES, CONSTITUYEN UNA OBLIGACION PARA EL PATRON.

En el presente apartado, se acredita que tal y como ha quedado apuntado con anterioridad, las cuotas patronales del Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores constituyen una contribución, en términos de la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, ya que son aportaciones de seguridad social, la cual es obligatoria para el patrón, por lo que las mismas no deben ser consideradas para la proporción del subsidio acreditable a que hace referencia el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, dichas contribuciones implican para los patrones una obligación cuyo cumplimiento no es optativo, inclusive subsiste la obligación en el caso de que estos patrones otorguen a sus empleados muchas prestaciones exentas del impuesto sobre la renta, esto es, existe la misma obligación de enterar las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores tanto para aquel patrón que otorga prestaciones exentas como para aquél que no lo hace; en el mismo sentido para los trabajadores de estos patrones distintos (uno da prestaciones exentas y el otro no) no existe una mejor o mayor remuneración o retribución en el hecho de que su patrón pague las cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

En consecuencia, el hecho de incluir en el cálculo de la proporción las cuotas patronales del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, no implica un mayor ingreso para el trabajador, como ya se comentó, sino que es una obligación del patrón, razón por la cual no es jurídicamente válido el incluir dichas cuotas en el cálculo de la proporción.

En el mismo sentido, la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de 1991, cuando se estableció el subsidio en comento, expreso:

“... se plantea el otorgar un subsidio en el impuesto sobre la renta, que beneficiara a todas las personas físicas que sean contribuyentes de este impuesto, pero de manera decreciente en

la medida que se obtengan niveles de ingresos más altos. Por otro lado, para lograr una mejor distribución de la carga fiscal, se establece que el monto del subsidio se reducirá en la proporción que representen las prestaciones exentas en el ingreso percibido. Con esto se beneficiará a todos los trabajadores aunque en mayor medida a los que no reciben este tipo de remuneraciones". (énfasis añadido)

Apoya lo antes expuesto, la Jurisprudencia número III-JS-I-7, resuelta por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión del día 24 de marzo de 1998, publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 126, correspondiente al mes de junio de 1998, Tercera Época, páginas 7 a 9, misma que se transcribe:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LAS CUOTAS PAGADAS AL INTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES NO DEBEN SER TOMADAS EN CONSIDERACION PARA DETERMINAR LA PROPORCION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE. El otorgamiento del subsidio acreditable tiene por objeto, primero, beneficiar de manera decreciente a los trabajadores en la medida en que se obtengan niveles de ingresos más altos y, segundo, simultáneamente otorgar mayor porcentaje de subsidio entre más alto sea el ingreso gravado; lo cual se consigue a través de la reducción de ese porcentaje en la proporción en que aumenten las prestaciones exentas en el ingreso percibido, por lo que las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores no deben ser tomadas en consideración para determinar la proporción del subsidio acreditable, en términos el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues ello implicaría reducir del mencionado

subsidio, no obstante que dichas aportaciones de manera alguna implican un nivel de ingreso más alto para los trabajadores, ni pueden reputarse como erogaciones por concepto de previsión social, al no traducirse, de manera directa, en una prestación de beneficio de los trabajadores, de sus familiares, dependientes o beneficiarios, tendientes a su superación física, social, económica, cultural e integral que le signifique un ingreso superior; sino que dichas aportaciones se cubren en cumplimiento de una obligación tributaria a cargo del patrón, cuyo beneficio para el trabajador es el mismo sin importar el nivel de sus ingresos". (énfasis añadido)

Es importante señalar, que toda vez que el criterio transcrito constituye una jurisprudencia firme con todos los requisitos legales para su observancia y obligatoriedad, de conformidad con el artículo 263 del Código Fiscal de la Federación las Salas del Tribunal Fiscal Federal están obligadas a observarla.

CAPITULO CUARTO

OBLIGACION DE LAS PARTES EN LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

A. Obligaciones formales

1.- Obligaciones de los patrones.

El artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala como obligaciones para las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV del ordenamiento en comento, las siguientes:

1.1. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 80 y entregar en efectivo las cantidades a que se refieren los artículos 80-B y 81 de la Ley.

1.2. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 81.

1.3. Proporcionar a las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año de calendario de que se trate.

Dichas constancias, deberán ser proporcionadas a más tardar el 31 de enero de cada año. En los casos de retiro del trabajador deberán proporcionar dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la separación.

Conforme al artículo 95 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las constancias deberán contener todos los datos de la persona que le hubiera prestado servicios personales subordinados y devolver al trabajador el original de las constancias expedidas por otros empleadores que le hubiera entregado el trabajador durante el año de calendario de que se trate, conservando copias de estas últimas.

1.4. En el caso de nuevas contrataciones, deberán solicitar a más tardar dentro del mes siguiente a aquel en que inicie la prestación del servicio las constancias a que se refiere el punto anterior, teniendo la obligación de cerciorarse que estén inscritos en el registro federal de contribuyentes.

Además, deberán solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito, antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación del servicio en el año de calendario de que se trate, si prestan servicio a otro patrón, y si éste les efectúa el acreditamiento a que se refiere el artículo 80 u 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de que ya no se realice dicho acreditamiento.

1.5. Presentar ante las oficinas autorizadas, en el mes de febrero de cada año declaración proporcionado información sobre las personas a las que

les haya entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario en el año anterior.

Asimismo, los patrones, deberán presentar en el mes de febrero de cada año, información sobre el nombre, clave del registro federal de contribuyentes, remuneraciones cubiertas, retenciones efectuadas, y en su caso, el monto del impuesto anual, correspondiente a cada una de las personas que les hubieran prestado servicios en el año inmediato anterior, así como la información contenida en las constancias señaladas en el punto 1.4. anterior.

Cabe aclarar que no están obligadas a proporcionar la información señalada en este punto, quienes proporcionen a las instituciones de crédito del país la información necesaria para realizar los abonos a las cuentas individuales del sistema de ahorro para el retiro o a las cuentas de ahorro abiertas a nombre de sus trabajadores.

1.6. Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieren sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave de registro.

En los casos en que una sociedad sea fusionada o entre en liquidación, la declaración que debe presentarse conforme a lo previsto en la fracción V

de este artículo, se efectuará dentro del mes siguiente a aquél en que se termine anticipadamente el ejercicio.

Es importante señalar que quedan exceptuados de las obligaciones contenidas en este apartado los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, así como los Estados extranjeros.

2.- Obligaciones de los trabajadores.

El artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como obligaciones de los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo I del Título IV de la propia Ley, las siguientes:

2.1. Proporcionar a las personas que les efectúen los pagos los datos necesarios para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hayan sido inscritos con anterioridad, proporcionar su clave de registro al empleador.

2.2. Solicitar las constancias a que se refiere el punto 1.3. del apartado anterior y proporcionarlas al nuevo empleador dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio.

2.3. Presentar declaración anual en cualquiera de los siguientes casos:

a) Cuando obtenga ingresos acumulables distintos de los señalados por el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.

c) Cuando deje de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate o cuando a dicha fecha se presten servicios a dos o más patrones.

d) Cuando se obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 80 de la propia Ley.

e) Cuando obtenga ingresos anuales por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley que excedan de \$1'500,000.00.

Es de hacer mención, que por la complejidad del método señalado en la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar el impuesto, es de gran dificultad que los trabajadores puedan determinar con exactitud el impuesto causado.

2.4. Comunicar al patrón, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les efectúa el acreditamiento a que se refiere el artículo 80 u 80-B de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de que ya no les realice dicho acreditamiento.

B. Aspectos constitucionales de las obligaciones del patrón dentro de la recaudación.

El objetivo del presente apartado, es determinar si el hecho de que los artículos 80, 80-A, 80-B y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, impongan la obligación a los patrones de determinar el impuesto a cargo de los trabajadores tanto en los pagos provisionales como en la declaración anual, podría constituir una violación al artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El citado artículo 5o de nuestra Constitución, señala:

“A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.”

Continúa señalando en su tercer párrafo el precepto:

“Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.”

Al respecto, Ignacio Burgoa comenta que “en primer lugar, esta disposición constitucional proscribire todo trabajo gratuito, o sea, toda prestación de servicios que se realice sin la remuneración correspondiente. En vista de esta garantía de seguridad, el Estado no puede imponer al individuo ninguna labor que no sea retribuida, salvo cuando se trate de las funciones electorales y censales,(...)”⁴¹

Por lo que respecta a la Ley del Impuesto sobre la Renta, cabe señalar que obliga a los patrones a determinar el impuesto a cargo de sus trabajadores, lo cual no sólo ocasiona que se preste un servicio, sino que en la mayoría de los casos el costo que representa para el patrón el cumplir con dicha obligación es muy elevado, ya que en la mayoría de las ocasiones las grandes empresas necesariamente tienen que contar con un departamento que realice estos cálculos, o bien se tiene que acudir con personas especializadas en la materia.

⁴¹ Ignacio Burgoa, *Las Garantías Individuales*. Editorial Porrúa. México 1992. Pág 335.

En efecto, el patrón al determinar en cantidad líquida el impuesto a cargo de cada uno de sus trabajadores, presta un servicio al fisco, ya que este último solamente se concreta en recibir los enteros realizados por los propios patrones y en su caso, a determinar posibles diferencias.

Independientemente de lo anterior, también se le obliga al patrón a retener el impuesto y a enterarlo, por lo cual también presta un servicio al Estado.

Continuando, el artículo 5° Constitucional señala:

“En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los jurados, así como el desempeño de los cargos concejiles y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito; pero serán retribuidas aquéllas que se realicen profesionalmente en los términos de esta Constitución y las leyes correspondientes. Los servicios profesionales de índole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale.”

Al respecto, Ignacio Burgoa señala que “por ende, cualquier servicio público, esto es, cualquier prestación que el individuo desempeñe en beneficio del Estado, que no esté comprendido dentro de los enumerados en

el párrafo segundo del artículo 5 constitucional, no será obligatorio, teniendo la persona la potestad de desempeñarlo o no, según le convenga”.⁴²

Por lo anterior, podemos señalar que el artículo 5° de la Constitución Política, es limitativo al establecer los casos en los cuales el Estado podrá obligar a los particulares a prestar un servicio, es decir, que solamente el servicio de las armas y los jurados, así como el desempeño de los cargos concejiles y los de elección popular, directa o indirecta, podrán ser obligatorios en los términos que establezcan las leyes respectivas.

Por todo lo anterior, en nuestra opinión, creemos que existen elementos para cuestionar la constitucionalidad de la obligación establecida a cargo del patrón para determinar en cantidad líquida el impuesto sobre la renta causado por la prestación de servicios personales subordinados, así como el hecho de realizar los enteros correspondientes.

Así entonces, al establecer la Ley del Impuesto sobre la Renta expresamente la obligación de los patrones de prestar un servicio tanto a los trabajadores como al Estado, puede ser considerado como contrario a lo dispuesto por el artículo 5° Constitucional, que prohíbe el obligar a prestar servicios gratuitos, ya que evidentemente el patrón no recibe retribución alguna por este concepto, y por el contrario le causa gastos y se le finca

⁴² Burgoa Ignacio, *ob.cit.*, Pág 323.

responsabilidad solidaria en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, como anteriormente se analizó, el artículo 5 de nuestra Constitución Política señala en forma limitativa los supuestos en los cuales existe la obligación de prestar un servicio a favor del Estado, y más aún, solamente en los casos de que se preste un servicio electoral o censal tendrán el carácter de gratuitos, siempre que no se realicen de forma profesional, por lo que es claro que la intención del Constituyente fue limitar los servicios no remunerados que se deben prestar al Estado.

En el caso en concreto, estamos en presencia de una actividad que no es un servicio electoral o censal, y que se realiza de forma constante, ya que mes con mes los patrones determinan, retienen y enteran el impuesto causado por sus trabajadores, por lo que consideramos que al obligar la Ley del Impuesto sobre la Renta a prestar estos servicios de forma gratuita, se viola en perjuicio de los patrones la garantía individual consignada en el artículo 5 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CONCLUSIONES

Después de haber analizado el régimen fiscal correspondiente a los ingresos que obtiene un contribuyente por concepto del trabajo personal subordinado, hemos de concluir el presente trabajo con las siguientes consideraciones:

1. Para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la participación de utilidades y las indemnizaciones por terminación de la relación laboral, así como cualquiera otra prestación entregada al trabajador como consecuencia de un servicio personal subordinado, son consideradas como un ingreso por salario.
2. Son gravadas bajo el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las prestaciones a título de gastos que la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios entreguen a sus funcionarios y trabajadores por concepto de gastos no sujetos a comprobación. Por lo tanto, si dichos funcionarios y trabajadores perciben ingresos y realizan gastos que se encuentran debidamente comprobados, el ingreso obtenido no será objeto de gravamen.
3. El artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta considera que lo preponderante del servicio que se presta en una relación laboral radica en lo económico y no en el trabajo en sí mismo considerado.

4. Dentro del capítulo de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado no existen deducciones personales, lo que trae como consecuencia que todo el ingreso se encuentra gravado íntegramente, salvo los ingresos catalogados como exentos. Las únicas deducciones permitidas son las aportaciones voluntarias a la subcuenta de aportaciones voluntarias de la cuenta individual en términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

5. Para aplicar el crédito al salario a que tiene derecho todo trabajador se hace una diferencia entre el tipo de trabajo que desarrolle éste, es decir, si se trata de una relación laboral o de subordinación, se aplicará el crédito que establece el artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y por el contrario, si el trabajador presta cualquiera de los servicios a que se refieren las fracciones II a VI del artículo 78, se aplicará la tabla contenida en el artículo 141-B de la mencionada Ley.

6. Es importante recalcar que el monto del crédito fiscal que exceda al impuesto causado por la deducción del subsidio da derecho a su devolución; cantidad que deberá entregar el patrón junto con el salario mensual a su trabajador para que dicho salario sea deducible.

7. La diferencia entre el crédito al salario que establece el artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 141-B del mismo ordenamiento, estriba en que para los trabajadores sujetos a una relación

de subordinación el crédito varía en función de su salario: a salario mayor crédito inferior y viceversa. En cambio, para los trabajadores que no se encuentra en una relación laboral el crédito es constante y general que no tendrá variación alguna, independientemente de la percepción que reciba.

8. Es importante recalcar que el subsidio es un derecho que aplica para todos los trabajadores al igual que el crédito, pero con la diferencia de que el importe del subsidio que exceda al importe del impuesto causado, no dará derecho a devolución ni a aplicarlo a futuras retenciones.
9. El subsidio es una especie de los estímulos fiscales, en donde el acto o hecho imponible se realiza y el impuesto se causa con su consecuente obligación de enterarlo, pero dicho impuesto es absorbido por el Estado a través de su presupuesto de egresos.
10. El subsidio, a diferencia del crédito beneficiará a los patrones que tiene la mayor parte de sus percepciones gravadas, ya que el subsidio que obtengan es mayor; por el contrario si el patrón hace erogaciones que en su mayor parte estén no gravadas o exentas, el derecho al subsidio es menor o simplemente no se tendrá derecho a él.
11. Las devoluciones que reciban los trabajadores o subordinados derivadas del crédito al salario anual, no se considerarán para determinar la proporción del salario del subsidio acreditable, ni tampoco serán ingresos acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de

cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

12. Para la determinación de la proporción del subsidio acreditable, se deben considerar única y exclusivamente los conceptos que representen un ingreso para el trabajador, independientemente de que el mismo esté o no sujeto al pago del impuesto.
13. La finalidad del subsidio es ayudar más al trabajador menos retribuido y que tiene menos prestaciones exentas que otros.
14. Por lo tanto, las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores no deben ser consideradas como erogaciones realizadas por el patrón relacionadas con la prestación de un servicio personal subordinado.
15. Finalmente, podemos considerar que la obligación impuesta al patrón de determinar en cantidad líquida y enterar el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores es inconstitucional, toda vez que el artículo 5° Constitucional es limitativo al establecer los casos en los cuales el Estado podrá obligar a los particulares a prestar un servicio, ya que el patrón evidentemente no recibe retribución alguna por este concepto.

BIBLIOGRAFIA

- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, 10a. ed., México, 1997.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, 30a. ed., México, 1993.
- MARGAIN M., Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, 11a. ed., México, 1993.
- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa, 2a. ed., México, 1986.
- JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., 3a. ed., México, 1993.
- ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, 10a. ed., México 1991.
- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, 27a. ed., México, 1988.
- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, 15a. ed., México, 1992.
- GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, 18a. ed., México, 1993.

- CUEVA, Mario de la. Nuevo Derecho del Trabajo. Editorial Porrúa, 8a. ed., México, 1972.
- MUÑOZ R., Roberto. Derecho del Trabajo, Editorial Porrúa, 1a. ed., México, 1983.
- DE BUEN L., Nestor. Derecho del Trabajo. Editorial Porrúa, Tomo II, 4a. ed., México, 1981.
- BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, 24a. ed. México, 1992.
- TENA RAMÍREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, 21a. ed., México, 1985.
- CASTRO, Juventino. Lecciones de Garantías y Amparo. Editorial Porrúa 3a. ed., México, 1981.
- LOPEZ PADILLA, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1999. Tomo II-Personas Físicas. Dofiscal Editores, 20a. ed., México, 1999.
- ITURRIAGA BRAVO, Luis. Estudio Práctico del Régimen Fiscal de los Sueldos y Salarios. Ediciones Fiscales ISEF, 14a. ed., México, 1999.

REVISTAS Y PUBLICACIONES

- Semanario Judicial de la Federación. 7a. época. Vol.109-114, parte 6a.

- Semanario Judicial de la Federación. Septiembre 1994.
- Semanario Judicial de la Federación, número 72. Diciembre 1993.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XXXVIII. Números 448 a 450. Resoluciones dictadas durante el segundo trimestre de 1974.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XXXVI. Números 424 a 426. Resoluciones dictadas durante el segundo trimestre de 1972.
- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 Años al Servicio de México. Tomo IV.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año II, Julio-Diciembre 1979.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año II, Noviembre- Diciembre 1979.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año IV, Enero de 1982.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año V, Abril 1983.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año VI, Noviembre 1984.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca, Año VII, Mayo 1985.

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a Epoca, Año IX, Noviembre 1987.

LEYES Y REGLAMENTOS

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 11a. ed. Trillas, México 1995.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Dofiscal Editores, México, 1999.
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dofiscal Editores, México, 1999.
- Código Fiscal de la Federación. Dofiscal Editores, México, 1999.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dofiscal Editores, México, 1999.
- Código Civil Para el Distrito Federal en Materia Común y Para Toda la República en Materia Federal. 2a. ed., Themis, México, 1996.
- Ley Federal del Trabajo. 18a. ed. Ediciones Delma, México, 1995.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 1999. Dofiscal Editores, México, 1999.