



Universidad Autónoma de Querétaro  
Facultad de Contaduría y Administración.  
Maestría en Impuestos.

LAS LIMITANTES A LAS DEDUCCIONES EN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de  
Maestro en Impuestos

**Presenta:**  
César Zárate Casimiro

**Dirigido por:**  
Dr. Arturo Sánchez Aceves


Dr. Arturo Sánchez Aceves  
Presidente

Dr. Roberto Islas Montes  
Secretario

Dr. Juan Austreberto de la Cruz Zamudio  
Vocal

M.A. Antonio Pérez Olvera  
Suplente

M.I. J. César Guillermo Ferrusca Hernández  
Suplente

  
Dr. Arturo Castañeda Olalde  
Director de la Facultad de Contaduría y  
Administración

  
Dra. Ma. Guadalupe Flavia Loarca Piña  
Directora de Investigación y Posgrado

Centro Universitario  
Querétaro, Qro.  
30 de noviembre de 2017  
México

## RESUMEN

El objetivo de la presente Tesis es determinar los impactos económicos que produce en las personas físicas que perciben sueldos y salarios, el limitar las deducciones adicionales -personales- para efectos del ISR, respecto a lo establecido en los principios en materia fiscal en México. Se aborda con una metodología deductiva, ya que parte de lo general que son los principios doctrinarios económicos de Adam Smith y su correlación con los principios constitucionales tributarios aludidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución -Principio de Proporcionalidad y Equidad- pautas que deben observar los legisladores, al momento de crear las leyes tributarias, siendo menester señalar que lo particular se aterriza en la LISR -reformas a las deducciones personales y base gravable de las personas físicas subordinadas-, se precisa que es documental ya que se apoya de diversas leyes, obras de doctrinarios de derecho fiscal, páginas oficiales de la SCJN, OCDE, revistas especializadas en materia fiscal, así como periódicos financieros, en este orden de ideas es correlacional, derivado a que maneja dos variables, siendo en específico el sujeto activo o autoridad hacendaria y el sujeto pasivo o contribuyente, mismos que conforman la relación jurídica tributaria, es descriptiva ya que integra información de las variables precisa, así como exploratoria, derivado a que no se han determinado los impactos económicos que conlleva la limitante a las deducciones citadas. Está estructurada en cuatro capítulos, en el primero de ellos se aborda la *Introducción*, en donde se cita la razón de ésta, y derivado a que es un trabajo deductivo, el segundo capítulo alude los *Principios Constitucionales de las Contribuciones y sus Características en México*; el tercer capítulo se estudian los *Impuestos y sus Características* y en el cuarto y último capítulo, se analiza *El Impuesto Sobre la Renta y su Base Gravable*. La revisión promedio de esta investigación es de cinco años. Ministros de la SCJN -tres-, revistas especializadas -dos-, PRODECON, concluyen que la limitante a las deducciones ocasionan un quebranto económico al sujeto pasivo aludido, lo cual se conviene ya que se deriva una base gravable mayor e irreal, que al aplicar la tarifa conducente se genera una mayor carga impositiva que violenta los principios en comento.

**(Palabras clave: principio, deducción, base)**

## SUMMARY

The object of this study is to determine the economic impact on individuals that receive wages and salaries produced by limiting additional – personal – deductions related to income tax in accordance with the established principles of tax matters in Mexico. An educational methodology is used since it stems from generalities which are the theoretical economic principles of Adam Smith and their correlation with the constitutional tax principles referred to in Article 31, Section IV of the Constitution – Principle of Proportionality and Equitableness – guidelines which should be observed by legislators when creating tax laws. In particular this is related to the Income Tax Law – reforms regarding personal deductions and the taxable base for individuals affected. The study is documental since it is based on different laws, doctrinarian works on tax law, official pages from the SCJN (Federal Supreme Court), OECD and journals specializing in tax matters, as well as financial periodicals. In this way it is correlational since it uses two variables, specifically the active subject, or tax authority, and the passive subject, or taxpayer, both making up the juridical tax relationship. The study is descriptive as it integrates information on the aforementioned variables and also exploratory since the economic impact leading to the limitation on the deductions mentioned has not been determined. The thesis is made up of four chapters. The first is *Introduction* in which the reason for the thesis is set forth, and derived from the fact that it is a deductive work, the second chapter refers to *Constitutional Principles of Taxes and their Characteristics in Mexico*. Chapter three studies *Taxes and Their Characteristics*. Chapter four, the last chapter, analyzes *Income Tax and its Taxable Base*. The average revision of this research is five years. Judges from the SCJN – three – specialized journals – two – and PRODECON conclude that the limitation on deductions causes the economic insolvency of the passive subject referred to, which is worthwhile since it leads to a greater and unreal tax base which, when the relevant tariff is applied, generates a greater negative burden which does violence to the principles referred to.

**(Key words:** principle, deduction, base)

## DEDICATORIAS

A mi madre María Amparo Casimiro Loeza, que a través de su ejemplo de ayuda a nuestros semejantes, forjo el cimiento de las bases de mis valores morales, éticos y de amor a Dios.

A mi padre Luis Zárate Pérez, por su apoyo incondicional en mi educación y superación.

A mis abuelitos Isabel Loeza y Evaristo Casimiro, por su acompañamiento en el camino de mi vida y por sus sabios consejos.

A mi hijo Emmanuel Zárate Salinas por su comprensión, apoyo y aliento en esta investigación.

A Israel Rodríguez Jaime, amigo, compañero de estudios, de trabajo, poseedor de una calidad humana excepcional, cuya corta vida la ejerció de ayuda y servicio al prójimo, depositando su confianza y amistad en mi persona.

## AGRADECIMIENTOS

Agradezco al Dr. Arturo Sánchez Aceves, maestro y director de la presente Tesis, por sus comentarios precisos que permitieron enriquecer la presente investigación.

Por su confianza depositada, escucha activa, apoyo incondicional y trasmisión de espíritu de superación, le agradezco al Dr. Arturo Castañeda Olalde, Director de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Querétaro.

Por su apoyo incondicional y su confianza depositada, le agradezco al maestro M. en I. Martín Vivanco Vargas, Secretario Académico de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Querétaro.

Por la motivación, apoyo incondicional y comentarios puntuales, le agradezco al maestro M. en I. Francisco Sánchez Rayas, Coordinador del Programa Educativo de la Licenciatura de Contador Público de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Querétaro.

A la maestra Lic. Elvia Isabel Patiño Martínez, Coordinadora de la Maestría en Administración de la División de Estudios de Posgrado e Investigación de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Querétaro, le agradezco su confianza depositada, así como sus palabras de apoyo y aliento, para la culminación de la presente investigación.

A la Dra. Patricia Luna Vilchis, docente e investigadora de la División de Estudios de Posgrado e Investigación de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Querétaro, le agradezco su paciencia y comentarios puntuales en la revisión de la presente investigación, así como su motivación para seguir creciendo en la vida profesional y personal.

Al Dr. Juan Austreberto de la Cruz Zamudio, docente e investigador de la Universidad Autónoma de Querétaro, le agradezco sus comentarios puntuales en la revisión de la presente investigación que permitieron su mejora continua.

## ÍNDICE

	Página
Resumen	i
Summary	ii
Dedicatorias	iii
Agradecimientos	iv
Índice	v
Índice de tablas	viii
1. INTRODUCCIÓN.	1
1.1. Problema de investigación.	3
1.2. Pregunta de Investigación.	4
1.3. Justificación.	4
1.4. Objetivo.	4
1.5. Hipótesis.	4
1.6. Diseño metodológico.	4
2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES Y SUS CARACTERÍSTICAS EN MÉXICO	5
2.1. Los Principios Constitucionales Tributarios.	5
2.1.1. Los principios de Adam Smith.	6
2.1.2. Las limitaciones a la facultad de establecer contribuciones en México.	10

<b>Las limitantes a las deducciones en la base gravable del impuesto...</b>	<b>vi</b>
2.2. La proporcionalidad y la equidad tributaria.	13
2.3. Las Contribuciones en México.	21
2.3.1. Los impuestos.	22
2.3.2. Las aportaciones de seguridad social.	22
2.3.3. Las contribuciones de mejoras.	24
2.3.4. Los derechos.	26
<b>3. LOS IMPUESTOS Y SUS CARACTERÍSTICAS</b>	<b>29</b>
3.1. El Concepto de Impuesto.	29
3.2. La Clasificación de los Impuestos.	31
3.2.1. Importancia de la clasificación de los impuestos.	31
3.2.2. Diversas clasificaciones de los impuestos.	32
3.3. Los Elementos Esenciales de los Impuestos.	40
3.3.1. El sujeto pasivo.	43
3.3.2. El objeto imponible.	44
3.3.3. La base gravable.	46
3.3.4. La Tasa o Tarifa.	48
3.3.5. La época de pago.	49
<b>4. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU BASE GRAVABLE</b>	<b>52</b>
4.1. Los Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta.	52
4.1.1. El impuesto Sobre la Renta en México.	55
4.1.2. Cronología de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	60
4.2. Los Elementos del Impuesto Sobre la Renta.	87

<b>Las limitantes a las deducciones en la base gravable del impuesto...</b>	vii
4.2.1. Los elementos esenciales del impuesto.	87
4.2.2. El impuesto conforme a las clasificaciones de las contribuciones.	95
4.3. La Base Gravable del Impuesto Sobre la Renta.	97
4.3.1. La base gravable de las personas morales.	100
4.3.2. Las bases de las personas físicas.	103
4.4. Las Limitaciones de las Deducciones en las Personas Físicas.	120
4.4.1. Las limitaciones tradicionales en las personas físicas.	121
<i>Las deducciones estructurales.</i>	121
<i>Las deducciones adicionales.</i>	124
4.4.2. La introducción de la reforma de 2014.	126
4.4.3. La violación a la proporcionalidad y equidad tributarias en las deducciones adicionales.	128
CONCLUSIONES	147
PROPUESTAS	150
REFERENCIAS	151
APÉNDICE	156



## ÍNDICE DE TABLAS

	Página
Tabla 1 Criterios diferenciadores de las contribuciones	28
Tabla 2 Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	84
Tabla 3 Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	85
Tabla 4 Pago Provisional de ISR de Ingresos por Salarios y en Gral., por la prestación de un servicio personal subordinado	105
Tabla 5 Determinación del ISR del Ejercicio de las P.F., que perciben Salarios y en Gral., por la prestación de un Servicio Personal Subordinado	107
Tabla 6 Determinación del ISR, relativo al pago provisional mensual de las Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional	109
Tabla 7 Determinación del ISR del Ejercicio Fiscal de las Personas Físicas con actividad empresarial y profesional	111
Tabla 8 Determinación del ISR, relativo al pago provisional mensual o trimestral de las Personas Físicas que otorgan Arrendamiento	114
Tabla 9 ISR Pago Provisional mensual o trimestral de las PF que otorgan Arrendamiento y que optan por la Deducción Opcional del 35% de los ingresos	116
Tabla 10 Determinación del ISR del Ejercicio Fiscal de las Personas Físicas que otorgan el Uso o Goce -Arrendamiento- de bienes inmuebles	118
Tabla 11 Ejemplo de Prodecon, relativo a la Inequidad Tributaria del precepto legal con numeral 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que afecta a las Personas Físicas que perciben menos ingresos en un ejercicio fiscal	139

## **1. INTRODUCCIÓN**

Si bien es cierto que de forma inconcusa el Estado Mexicano debe recaudar haciendo efectivos los adeudos y créditos fiscales, derivados de las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, en dos vertientes, siendo la primera la Federación, Estados, Municipios y Ciudad de México, y la segunda a los también conocidos como contribuyente de hecho o contribuyente de derecho respectivamente, ambos inmersos en la relación jurídica tributaria.

Estos actos administrativos, los realiza el Estado Mexicano de conformidad a su Potestad Tributaria -artículo 73, fracción VII constitucional-, para sufragar el gasto público y por ende generar el bien común, pero también lo es, que éstos, los debe realizar observando las limitantes a esa Potestad precita, esto es, atendiendo tanto a los principios doctrinarios económicos en materia fiscal relativos a la Justicia, Certeza, Comodidad y Economía, así como a los principios constitucionales tributarios, y de esta forma proveer certeza jurídica a los sujetos pasivos -contribuyentes de hecho y de derecho-, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Esto es así, derivado a que nuestro ordenamiento supremo, atiende a lo estipulado en los principios constitucionales tributarios, toda vez que en su precepto legal con numeral 31 fracción IV se derivan éstos, siendo los relativos a la proporcionalidad y equidad, cuyo espíritu es el de proveer justicia en su actuación como emisor de normas jurídicas a cargo del Congreso de la Unión, observando también lo dispuesto de forma irrestricta, con lo mandado por el principio de reserva de ley -toda norma jurídica tributaria, es emanada del legislativo e integra los elementos esenciales de toda contribución-, con ello, se provee de certeza jurídica al contribuyente, al tener

éste, la noción o conocimiento de que la actuación del ente fiscalizador obedece a lo ordenado por una norma jurídica fiscal -principio de legalidad-.

La razón por la cual se eligió el tema relativo a *Las Limitantes a las Deducciones en la Base Gravable del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, es derivado a que no se cumple con lo descrito en líneas anteriores, esto es, tal como se demuestra en la presente investigación, al conformarse en los contribuyentes precita, una limitación global a las deducciones adicionales -personales-, se encuentran ante una *Potestad Tributaria Arbitraria*, en donde existe por parte del legislador, una falta de reflexión y sensibilidad, ya que no observa lo dispuesto, por el espíritu de los principios constitucionales tributarios relativos a la proporcionalidad y equidad tributaria, que por ende, se refleja en una violación del Estado Mexicano a la frontera mandatada por éstos, quebrantando los derechos esenciales o garantías tributarias constitucionales de las personas físicas precita, que al pagar una carga impositiva mayor, derivada de una base gravable o ingreso neto -capacidad contributiva- irreal, ve mermado su derecho al mínimo vital, para satisfacer necesidades esenciales, como la salud, vivienda, educación y seguridad social.

La metodología general de esta Tesis se conforma por ser de tipo deductiva, documental, correlacional, descriptiva y exploratoria.

La presente investigación está estructurada en cuatro capítulos, en el primero de ellos se aborda lo relativo a la *Introducción* de la presente Tesis, abordando a su vez el problema y la pregunta de investigación, así como la justificación, objetivo, hipótesis y diseño metodológico.

El segundo capítulo versa sobre los *Principios Constitucionales de las Contribuciones y sus Características en México*, en donde se disgregan los vertidos por Adán Smith, así como a los relativos a la proporcionalidad y la equidad tributaria, atendiendo a su vez las limitaciones de establecer las contribuciones en México, limitantes como el referido, a que éstas no deben traspasar la esfera jurídica de las garantías individuales del sujeto pasivo consagradas en nuestra Carta Magna, integrando a su vez, a esta temática, la clasificación de las contribuciones.

En el tercer capítulo se estudian los *Impuestos y sus Características*, en donde se analiza el concepto de impuesto, su clasificación y los elementos esenciales de éstos, en donde de forma pormenorizada se reflexiona esta temática particular.

En el cuarto y último capítulo, se analiza *El Impuesto Sobre la Renta y su Base Gravable*, en donde se toca, el tema toral de esta Tesis relativa a *La violación a la proporcionalidad y equidad tributarias en las deducciones adicionales*, y por ende la parte de *conclusiones y propuestas*.

### **1.1. Problema de investigación**

Actualmente no se tiene determinado el impacto económico que produce en las personas físicas que perciben sueldos y salarios, el limitar las deducciones adicionales -personales- para efectos del Impuesto Sobre la Renta, respecto a lo establecido en los principios en materia fiscal en México.

## **1.2. Pregunta de investigación**

¿Cuáles son los impactos económicos que produce en las personas físicas que perciben sueldos y salarios, el limitar las deducciones adicionales -personales- para efectos del Impuesto Sobre la Renta respecto a lo establecido en los principios en materia fiscal en México?

## **1.3. Justificación**

Muchos investigadores han hablado del tema pero no se han puesto de acuerdo, por lo tanto es importante seguir investigando esta materia fiscal relativa al límite de deducciones adicionales -personales-, con el fin de establecer una propuesta.

## **1.4. Objetivo**

Determinar los impactos económicos que produce en las personas físicas que perciben sueldos y salarios, el limitar las deducciones adicionales -personales- para efectos del Impuesto Sobre la Renta, respecto a lo establecido en los principios en materia fiscal en México.

## **1.5. Hipótesis**

El limitar las deducciones adicionales -personales- para efectos del Impuesto Sobre la Renta, en las personas físicas que perciben sueldos y salarios en México, produce impactos económicos negativos en éstas, respecto a lo establecido en los principios constitucionales en materia fiscal en México.

## **1.6. Diseño metodológico**

Deductivo, documental, correlacional, descriptiva, exploratoria.

## 2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES Y SUS CARACTERÍSTICAS EN MÉXICO

### 2.1. Los Principios Constitucionales Tributarios

En el desarrollo de este importante tema, conviene señalar en principio, que el Estado mexicano, en su nivel federal, tiene establecido en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución, el llamado poder de imposición. Esta norma señala literalmente lo siguiente: *"Artículo 73. El Congreso tiene facultad: ...VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto."*

Este poder de imposición, también conocido por la doctrina mexicana como potestad tributaria, es la facultad que se tiene para imponer contribuciones, o dicho de otra manera, *"... consiste en la capacidad que tiene el Estado de imponer unilateralmente a los particulares tributos encaminados a cubrir el gasto público"* (Carrasco Iriarte, 1998, p. 382).

De la anterior transcripción, se puede ver que es una facultad que está a favor del Poder Legislativo, siendo este último poder el único que puede ejercer dicha competencia, aunada dicha actuación, también, a lo dispuesto o mandado por el principio de reserva de ley.

La potestad tributaria, tiene limitaciones que son conocidos como principios constitucionales tributarios, mismos que, define Alejandro Covarrubias Rivera en su obra *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México: aportes para un modelo teórico*, como: *"... las pautas que de manera irrestricta deben observar los legisladores al momento de crear las normas jurídicas; también se distinguen por ser*

*derechos fundamentales de los gobernados que se relacionan con las garantías constitucionales...*" (Covarrubias, 2011, p. 406).

Cabe hacer mención que, estos principios constitucionales tributarios se desarrollan en los siguientes puntos de esta tesis.

### ***2.1.1. Los principios de Adam Smith***

Existen varios economistas, principalmente ingleses, que han venido a mencionar en sus obras, diversos principios de naturaleza económica, y que señalan deben subsistir en el momento en que el legislador impone contribuciones o tributos.

No obstante, los estudiosos mexicanos concuerdan en que corresponde a Adam Smith, y sus principios, ser los generalmente más aceptados, por lo que en seguida, citaremos a dos de los autores mexicanos más consultados sobre este tema.

Como preámbulo a los principios de Adam Smith, se estipula a continuación de acuerdo a Adolfo Arrijo Vizcaíno (2013) en su obra el *Derecho fiscal* una cita de dichos principios pronunciados por este ilustre economista y filósofo escocés en comentario:

"Las cuatro máximas citadas, (Justicia -es decir, Proporcionalidad y Equidad-, Certeza, Comodidad y Economía de los Tributos o Contribuciones), por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen los más iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe. Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosas al pueblo, según las circunstancias del Estado. Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres, y las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales impuestos que se conocen, harán ver cómo en diferentes siglos y países, los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto."

Tal como se observa, Adam Smith ya mencionaba estos cuatro principios tributarios con gran claridad, y que son: Justicia, Certeza, Comodidad y Economía, todas estas características que serían retomadas y mejoradas en la mayoría de los países de occidente.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza (2012), en su obra el *Derecho Financiero Mexicano*, al referirse a los principios de Adam Smith menciona que: En su libro *La Riqueza de las Naciones*, Adam Smith dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a las legislaciones modernas. El primero de ellos, el de justicia, lo describe de la forma siguiente:

"1º. Principio de Justicia. Escribió Adam Smith que "los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos".

Este principio de justicia inspiró a la Constitución Francesa de 1789 y a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, pasó a la Constitución Española de Cádiz de 1812, de ahí a las Constituciones mexicanas, particularmente las de 1857 y de 1917, que proclaman este principio de justicia cuando exigen que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera *proporcional y equitativa* que establezcan las leyes (Art. 31, IV)" (De la Garza, 2012, p. 404).

De lo anterior, se puede notar que este principio de justicia ya estaba señalado, tanto en las Constituciones de 1857, como la de 1917, y gracias a él se sabe que las contribuciones se deben pagar "*en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, o en proporción a los ingresos*".

Según lo que afirma también Sergio Francisco de la Garza (2012), la generalidad y la uniformidad, son dos subprincipios que integran el principio de



justicia. Este principio de generalidad “*exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentran comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas*” (De la Garza, 2012, p. 404).

Tanto la generalidad como la uniformidad, encuentran su fundamento legal en los artículos 13 y 31, fracción IV, de nuestro Ordenamiento Supremo, y el legislador debe respetar estos principios en las diversas leyes fiscales especiales, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, por citar sólo algunas. Este mismo autor, señala que:

"El subprincipio de la *uniformidad* proclama la igualdad de todos frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su *capacidad contributiva*, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor. Justifica la existencia de los impuestos progresivos. Se complementa, como dice Flores Zavala, con el criterio subjetivo propuesto por John Stuart Mill, de la *igualdad de sacrificio*. En el impuesto sobre la renta se distinguen las rentas fundadas, que tienen su origen en el capital; las rentas no fundadas, que tienen su origen en el trabajo; y las rentas mixtas, que tienen su origen en las empresas, combinación de capital y trabajo. El principio de la igualdad de sacrificio requiere que los gravámenes sobre las primeras sean más pesados, porque requieren menor sacrificio para obtenerlas; los de las últimas son más moderados, por el ingrediente de trabajo que representa; y, por último, que sean más leves para las rentas de trabajo, que son las que se obtienen con mayor sacrificio” (De la Garza, 2012, p. 404).

Respecto al principio de certidumbre, el famoso economista señalaba lo siguiente:

"2°. Principio de certidumbre. Adam Smith escribió que “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son ni insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo

prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre”.

Einaudi agrega que el significado de este segundo principio es que el pago del impuesto es ya bastante oneroso para el contribuyente como para que los daños deban aumentarse todavía más por la mala manera de recaudarlo” (De la Garza, 2012, p. 405).

Quedan dentro de este principio de certidumbre, diversas características que llegan hasta nuestros días, como son el principio de legalidad tributaria, elementos de las contribuciones y lo referente a la época de pago.

El tercer principio de Adam Smith, el de comodidad, es un recordatorio para todas las autoridades que tienen la facultad de recaudar los tributos, ya que si no se otorgan facilidades a los contribuyentes para realizar sus pagos de contribuciones, éstos pueden llegar a dejar de pagar el impuesto. La cercanía de las oficinas recaudadoras, la época en que sea más conveniente para los contribuyentes, los pagos parciales, etc. El economista formula este principio de la siguiente manera:

"3°. Principio de Comodidad. Adam Smith lo formula en la siguiente forma: “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta”.

Einaudi comenta que “no ha de recaudarse de una sola vez, sino fraccionando; no ha de cobrarse antes de la recolección, sino después, etc.” (De la Garza, 2012, p. 405).

Siguiendo con la cita de Sergio Francisco de la Garza, el último de los principios de Adam Smith, lo transcribe de la forma siguiente:

"4°. Principio de la Economía. “Los impuestos -dice A. Smith-, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes:

“Primera: el cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquel, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

“Segunda: puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

“Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar un pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitirían hacerlo con mayor holgura.

“Tercera: los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito, esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

“Cuarta: al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias.”.

Einaudi comenta que todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible, por encima de lo que entra al Tesoro; al mismo tiempo, el producto de los impuestos, una vez salido de las manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en el Tesoro público (De la Garza, 2012, p. 406).

Puede verse con facilidad la importancia de este principio, pues a través de éste, debe haber un equilibrio entre los gastos que las autoridades hacendarias realizan, en comparación con las posibles ventajas que pueda tener el pago que realicen los contribuyentes.

### ***2.1.2. Las limitaciones a la facultad de establecer contribuciones en México***

La potestad tributaria permite al Estado Mexicano establecer contribuciones que deben pagarse por los gobernados, siempre y cuando se coloquen en el supuesto jurídico que señala la ley, para que nazca la obligación fiscal. No obstante, el Estado en su potestad tributaria, que ejerce a través del legislador, tiene limitaciones que atender, y que están basadas en los principios de Adam Smith, que recién se señaló en líneas que preceden.

Estas limitaciones se encuentran en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, la cual dice:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El Maestro Ernesto Flores Zavala (2004, p. 221), señala "... que el contenido de este artículo lo podemos descomponer en la siguiente forma:

- 1°. Establece la obligación, para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.
- 2°. Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio (ahora también la Ciudad de México).
- 3°. Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.
- 4°. Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.
- 5°. Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos; y
- 6°. Que deben ser equitativos y proporcionales."

Por su parte, Adolfo Arrijo Vizcaíno (2013, p. 267), señala que en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, se desprenden la existencia de los siguientes principios:

- ✓ Principio de Generalidad.
- ✓ Principio de Obligatoriedad.
- ✓ Principio de Vinculación con el Gasto Público.
- ✓ Principio de Proporcionalidad y Equidad.
- ✓ Principio de Legalidad

Estos principios, el autor los define esencialmente de la siguiente manera:

Los principios de generalidad y obligatoriedad, están muy ligados, y significan que *"... toda persona que se ubique en algunas de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca"* (Arrijoja, 2013, p. 269).

Respecto al principio de vinculación con el gasto público, el mismo autor menciona que *"Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas..."* (Arrijoja, 2013, p. 273).

El principio de proporcionalidad el autor precita, lo enuncia de la siguiente manera:

*"... aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos"* (Arrijoja, 2013, p. 278).

A su vez, la equidad tiene que ver con la igualdad, por eso Margain Manatou señala que *"... un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación"* (Citado por Arrijoja Vizcaíno, p. 280).

Finalmente, el principio de legalidad, es el postulado básico del derecho fiscal, relativo a toda relación tributaria, y está expresada a través del célebre aforismo latino

"nullum tributum sine lege" -no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen- (Arrijoja, 2013, p. 289).

Todos estos principios constituyen verdaderas garantías individuales -hoy derechos humanos-, y por lo tanto son limitaciones a la potestad tributaria, tal como lo afirma Sergio Francisco de la Garza (2012) que a la letra estipula:

"El poder tributario que ejerce México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, ..., no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República...

Algunas de esas limitaciones establecidas en la Constitución tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, es sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de derecho" (De la Garza, 2012, p. 265).

## 2.2. La proporcionalidad y la equidad tributaria

Para abordar y sustentar el "Principio de Proporcionalidad" en materia tributaria, doy comienzo citando lo vertido por Adolfo Arrijoja Vizcaíno (2013) en su obra *Derecho Fiscal*, para lo cual estudia y transcribe literalmente el concepto del ilustre tratadista escocés Adam Smith el cual a la letra afirma:

"Los vasallos de cualquier Estado, dice Smith, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta) de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia" (Arrijoja, 2013, p. 231).

De lo descrito se desprende, según lo vertido por Adolfo Arrijoja Vizcaíno, que los sujetos pasivos deben aportar para el sostenimiento del Estado, mediante

cantidades liquidadas de acuerdo a su capacidad económica de forma no solo cuantitativa -quién gana más paga más, quién gana menos paga menos-, sino también de forma cualitativa, esto es, que a la base gravable de los sujetos pasivos que se encuentren en una misma situación de hecho jurídico, se le aplique o grave una tarifa progresiva, que, es por obviedad de razones en dos vertientes, por un lado un porcentaje mayor a aquellos contribuyentes que perciban un mayor ingreso y por otro lado un porcentaje menor a aquellos sujetos pasivos que perciban un menor ingreso, tal como es el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta -Personas Físicas-, cuyo tributo se ajusta al Principio de Proporcionalidad.

En este orden de ideas, Adolfo Arrijoa Vizcaíno, afirma lo expresado por Hugo B. Margain, antiguo Secretario de Hacienda y Crédito Público de nuestro país lo que a la letra estipula:

“La idea de igualdad en las cargas públicas no significa necesariamente que todas las personas, sin distinción, cubran la misma cuota proporcional al Erario Público, puesto que sería éste un principio más bien de desigualdad. Por el contrario, es indispensable tratar de manera desigual a quienes son distintos, según los postulados de la justicia conmutativa. Antes de la Revolución Francesa -se dijo- los impuestos pesaban sobre campesinos, obreros y burgueses, en tanto la nobleza escapaba a su órbita de aplicación. El criterio igualatorio de ese movimiento obligó a una derrama de los gastos en forma proporcional, hasta que cambio el criterio impositivo con la adopción de las *tasas progresivas, por virtud de las cuales se grava con mayor intensidad en la medida en que los recursos del sujeto del impuesto son mayores, y por otra parte, se libera de las cargas públicas a quienes cuentan con recursos económicos limitados, con la tendencia de respetar un mínimo de ingresos inafectables, a fin de permitir la subsistencia del individuo*” (Arrijoa, 2013, p. 232).

Así las cosas, Adolfo Arrijoa Vizcaíno expresa que la observancia o inobservancia del apuntado Principio de Proporcionalidad conduce a lo que Smith denomina “igualdad o desigualdad de imposición”. Aduce que estos criterios de igualdad o desigualdad, deben entenderse en la forma que a continuación se expresa:

“Existirá igualdad en la imposición o tributación cuando a causantes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.

Por el contrario, habrá desigualdad en la tributación cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos” (Arrijoja, 2013, p. 233).

Agrega que los principios de proporcionalidad y equidad, son dos máximas de gran importancia, “... cuya significación conceptual es de la mayor importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario...” (Arrijoja, 2013, p. 275).

Al respecto Antonio Jiménez González (2014) en su obra *Curso de Derecho Tributario*, afirma que:

“...El legislador cumple el mandato constitucional de la “proporcionalidad” estableciendo la obligación de pagar los tributos a partir de la selección de hechos que a su juicio sean reveladores de capacidad contributiva; se trata de hechos respecto a los cuales la experiencia dice que ordinariamente quien los realiza tiene cierto poder económico. Cuestión distinta es la de la medición de tal capacidad económica, es decir de cuanta sea ésta. Por ejemplo, todo mundo está de acuerdo con que el percibir salario es síntoma de capacidad económica y que no lo es el estornudar, sin embargo, podrá haber casos en que el salario esté por debajo de los niveles de subsistencia y que no revele tal capacidad, supuesto en el cual el legislador tendrá que excluir de la obligación de contribuir a quienes se encuentren por debajo de esa línea a través del establecimiento de la exención correspondiente” (p. 230).

Antonio Jiménez González, expresa que, una vez identificados por el legislador los hechos que se erigen en índices o reveladores de capacidad contributiva, por ejemplo enajenar bienes, prestar servicios, percibir ingresos, detentar la propiedad respecto a un bien, el paso siguiente habrá de ser construir a partir de ellos los diversos supuestos legales, hechos generadores de obligaciones tributarias, de cuya realización por mandato de ley ha de surgir la obligación de pago del tributo.



En tal virtud la Suprema Corte de Justicia de la Nación como intérprete de la Constitución emitió la siguiente jurisprudencia en alusión a la capacidad contributiva la cual a la letra estipula lo siguiente:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributario exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”

Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, noviembre de 1999, Tesis: P./J. 109/99, p. 22.

Al respecto Antonio Jiménez González, vierte que existe una convicción generalizada que los grandes hechos indiciarios o reveladores de capacidad contributiva son: la renta, el consumo y el patrimonio. Es común que los sistemas tributarios se sustenten sobre estos tres impuestos: un impuesto sobre la renta, que puede existir bajo la modalidad: impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas; un impuesto al consumo cuya modalidad más generalizada es el impuesto al valor agregado y un impuesto al patrimonio que igualmente puede revestir muchas modalidades, patrimonio neto, patrimonio bruto, o bien impuestos aislados sobre patrimonializaciones de la renta, como sería el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria.

Sin embargo, existieron dudas en el pasado para saber si se trataba de un sólo principio, o si eran en realidad dos garantías. Por ejemplo, Flores (2004), nos dice que el impuesto:

"... será proporcional y equitativo. En primer término puede dar lugar a confusiones, ¿significa acaso que sólo pueden establecerse impuestos con cuota proporcional y que por lo mismo constitucionalmente están proscritos los demás sistemas de cuota: fija, progresiva o regresiva, etcétera?..." (p. 224).

El autor contesta diciendo que *"Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "proporcional y equitativa" como significando justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos"* (Flores, 2004, p. 224).

De la misma forma, De la Garza (2012), señala que la proporcionalidad y la equidad es una exigencia de justicia tributaria, y que propiamente es la justicia distributiva. Expresa este autor que en *"... la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos..."* (p. 272).

Siguiendo estas ideas, de manera general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado en forma básica sobre estos dos principios lo siguiente:<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Época: Séptima Época, Registro: 232309, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis:, Página: 113. Rubro: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

a) Que la "... proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos."

b) Que la "... equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico..."

De lo anterior, vemos que los principios son diferentes, pero están ligados entre sí, pues no pueden ser contrarios, ya que la proporcionalidad señala que se debe contribuir a los gastos públicos conforme a la capacidad económica de los contribuyentes, pero las normas tributarias deben otorgar un mismo tratamiento, pues todos deben ser iguales ante la ley.

Estos importantes principios se aplican a todas las contribuciones, pero no de la misma forma. Tienen una aplicación diferente, porque las contribuciones son diferentes. Así, estas garantías están regidas de forma diferente, por ejemplo, entre los impuestos y los derechos, porque la proporcionalidad y la equidad de los derechos se rigen por un sistema distinto de los impuestos, conforme a lo siguiente:<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Época: Séptima Época, Registro: 232409, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 169-174, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis:, Página: 23. Rubro: DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.

a) En los impuestos, se llevan a cabo normalmente a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del contribuyente.

b) En los derechos, para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Siendo este trabajo relativo al impuesto sobre la renta, nos referimos en seguida a la proporcionalidad y la equidad en esta contribución, al que se adaptan bien estos principios.

Respecto al principio de proporcionalidad, el Pleno de la Corte menciona los siguientes puntos:<sup>3</sup>

- ✓ Los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.
- ✓ Los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

---

<sup>3</sup> Época: Séptima Época, Registro: 232197, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 199-204, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: Página: 144. Rubro: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

- ✓ El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos.
- ✓ La capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

Respecto al principio de Equidad, el Pleno señala los puntos siguientes:<sup>4</sup>

- ✓ El principio radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.
- ✓ Los contribuyentes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

---

<sup>4</sup> Época: Séptima Época, Registro: 232197, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 199-204, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: Página: 144. Rubro: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

- ✓ La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

### 2.3. Las Contribuciones en México

Los ingresos del Estado se dividen normalmente en tributarios y no tributarios. De los anteriores, los que nos interesan son los primeros.

Se ha aceptado por la doctrina, la existencia de tres tipos de tributos. Jiménez (2014), señala que "*... Es común admitir la división trimembre de los tributos: el impuesto, la tasa (nuestros derechos), y la contribución especial*" (p. 93).

En nuestro país, a los tributos se les conoce de mejor forma como contribuciones, mismas que tienen cuatro especies; impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, y se agregan las aportaciones de seguridad social. El mismo autor antes citado, al respecto comenta que existe menos aceptación para estas últimas, que también se conocen como la parafiscalidad.

Estas contribuciones se encuentran contempladas en el artículo 2º., primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que dice:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos..."

En seguida analizamos cada una de estas contribuciones.

### **2.3.1. Los impuestos**

Sin duda son las contribuciones más importantes, pero las más difíciles en definir. El artículo 2º., fracción I, del Código Fiscal de la Federación, señala lo siguiente:

"I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo."

Si vemos la transcripción anterior, esta ley define al impuesto señalando que son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar los contribuyentes, "*que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo*", o sea diferentes a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos.

Debido a esto, Rodríguez (2014) critica esta definición, mencionando que:

"En nuestra opinión, la anterior definición legal es censurable porque en sí misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comentario, porque, en primer lugar, el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma; y en segundo lugar, porque como nos dice De la Garza, tiene carácter residual, o sea, que se obtiene por eliminación y no porque precisa la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos" (p. 62).

Esta contribución se analiza más a fondo en el próximo capítulo de esta Tesis.

### **2.3.2. Las aportaciones de seguridad social**

En la fracción II, del artículo 2º., del Código Fiscal de la Federación se señala lo siguiente:

"II: Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

Esta definición es difícil de entender, porque habla de contribuciones *"a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social..."*, por eso es bueno mencionar que ya antes habíamos dicho que esta contribución no existe en los demás países, sino sólo en México.

La dificultad la señala Jiménez (2014), diciendo que *"... La nota dominante en esta materia es la diversidad tanto de posiciones doctrinarias como soluciones legales de signos los más disímbolos y en muchas ocasiones nada respetuosos de las mínimas exigencias de la coherencia jurídica"* (p. 133).

Del concepto citado se desprende que el Estado sustituye al sujeto deudor o pasivo en cuanto a proporcionar la seguridad social, sin embargo dicho sujeto está obligado a cubrir las contribuciones en dos vertientes, tanto como patrón al ser sujeto de hecho u obligado, y como sujeto de derecho, al retener y enterar la parte alícuota de sus trabajadores en materia de seguridad social en tiempo y forma, esto es por un lado, por otro lado el Estado funge como prestador de la seguridad social de aquellas personas que no cuentan con ésta, de acuerdo con nuestro máximo ordenamiento legal.

Al respecto Antonio Jiménez González (2014), aduce a la letra lo siguiente:

"La posición del legislador mexicano ha significado un gran avance al ubicar las prestaciones patrimoniales que deben soportar los patrones y los beneficiarios directos de la seguridad social en el ámbito de los tributos, lo que significa la sumisión en bloque de tales prestaciones al régimen jurídico reservado a aquellos.

Por tanto, las aportaciones de seguridad social deberán responder de las exigencias, entre otros, de los siguientes principios:



- ✓ De reserva material de ley.
- ✓ De proporcionalidad y equidad.
- ✓ De generalidad

La diferencia de fondo entre esta categoría tributaria y el resto de los tributos habrá que localizarla en la peculiar configuración del hecho generador de la obligación de pago a título de aportación de seguridad social. Tal hecho se configura de la siguiente manera:

1. Elemento objetivo o material. Soportar obligaciones en materia de seguridad social y ser sujeto sustituido por el Estado en su cumplimiento o ser beneficiario directo de los servicios de seguridad social.
2. Elemento subjetivo. Tiene la calidad jurídica de contribuyente a título de aportación de seguridad social toda persona que tenga la condición jurídica de sujeto sustituido o de beneficiario en el cuadro del párrafo anterior.

De ello se desprende no existir punto de confusión entre esta figura y el impuesto por ejemplo, ya que en éste el elemento objetivo de su hecho generador está constituido por un hecho que por sobre todo es revelador, juicio del legislador, de capacidad contributiva, por lo que en su definición se reflejan condiciones personales de su realizador, sin que en su actualización tenga alguna intervención el Estado” (pp. 135-136).

### 2.3.3. Las contribuciones de mejoras

Por su parte, las contribuciones de mejoras, están definidas en la fracción III, del artículo 2º., del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala lo siguiente:

"III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”.

A pesar de la definición anterior, existen diversas denominaciones de esta contribución: "... *impuesto especial, tributo especial, contribución de mejoras, impuesto de plusvalía por la mejoría específica de la propiedad, impuesto de planificación, derechos de cooperación...*" (Sánchez León, 2000, p. 297).

El mismo autor, citando a Aguirre Pangburn señala que éste define la contribución especial diciendo: "*Son tributos especiales los establecidos en la ley a todas aquellas personas que se benefician en forma especial por una función pública administrativa, la que a su vez proporciona un beneficio colectivo.*"

De la anterior definición, se puede ver que este tipo de contribución requiere como requisitos que el contribuyente se beneficie por una función pública administrativa, que a su vez proporciona un beneficio colectivo.

Citando a Margain, Rodríguez (2014), señala:

"... que no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio...." (p. 83).

Normalmente, esta figura tendrá como requisitos, la existencia de una obra pública, y un beneficio que tengan los contribuyentes por estas obras.

En mérito de lo descrito, como resultado de esta creación de infraestructura pública por parte del Estado, se genera una plusvalía en el bien inmueble del sujeto pasivo y que por ende de forma bilateral, se configura la relación jurídico tributaria conformada por un lado, por la autoridad fiscal como sujeto activo y por otro lado el sujeto deudor o pasivo, en donde el primero como sujeto acreedor debe exigir de conformidad al marco jurídico fiscal vigente, una parte del patrimonio del multicitado sujeto deudor, con objeto de financiar el gasto público realizado.

Antonio Jiménez González (2014), afirma de la contribución de mejoras lo siguiente:

"...el elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria a título de contribución de mejoras si bien deberá evidenciar capacidad contributiva, por su condición de tributo, sin embargo, en su producción en nada participa el sujeto finalmente contribuyente, sino que sólo es imputable a la acción del Estado.

Por ejemplo, la generación de un incremento de valor de determinados bienes inmuebles, imputable sólo a una determinada obra pública" (p. 130).

#### 2.3.4. Los derechos

Es importante mencionar que esta figura se llama "tasa" en otros países, como por ejemplo España. Esta figura contributiva denominada derechos, es establecida en el Código Fiscal de la Federación en su precepto constitucional 2º., fracción IV que a la letra estipula:

“Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

De lo descrito se desprende la existencia de una relación jurídica tributaria por un lado, y por otro, derivado del servicio que presta el Estado al contribuyente se configura el presupuesto de hecho, en donde el sujeto deudor aporta parte de su patrimonio para cubrir la obligación tributaria generada.

Al respecto, Antonio Jiménez González, cita acertadamente las definiciones de derechos vertidas por los siguientes expertos en materia fiscal y que a la letra estipulan:

“El profesor Giannini define el derecho...como: La prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza define el derecho como: Una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio” (p. 119).

Tal como se observa, ambos doctrinarios en comento, coinciden, en que los Derechos es una contraprestación líquida o en dinero, establecida en un marco legal, en virtud del cual, se configura una relación jurídica tributaria, en la que por un lado se

encuentra el Estado como prestador del servicio o actividad, quien establece, además, en terminos cuantitativos el costo de éste, y por otro lado, el sujeto activo, deudor o obligado a cubrir el costo del servicio recibido por el primero.

Resulta menester señalar que, de forma inconcusa el Estado es el que presta el servicio, y que por ende se dice que es personalizado, por otro lado, cabe hacer mención que el beneficio que obtiene el sujeto pasivo o deudor, es inmediato y directo.

Se pretende que con la contraprestación citada en líneas anteriores, el Estado Mexicano pueda recuperar el costo que le genera administrativamente realizar el servicio al particular o gobernado.

En este orden de ideas el presupuesto de hecho, situación de hecho o hecho jurídico, que da origen a la obligación tributaria, se genera al momento en que el Estado Mexicano presta u otorga el servicio.

En tal virtud, el sujeto pasivo, deudor o contribuyente de acuerdo a lo descrito, se encuentra obligado a cubrir la prestación del multicitado servicio en cantidad líquida.

Finalmente, en base a lo que señala Ortega Maldonado (2009, pp. 44-45), a continuación se describen algunos criterios diferenciadores de las contribuciones, precisando que, en cuanto a los derechos, el beneficio que obtiene el sujeto pasivo respecto al servicio proporcionado por el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es directo, personal e inmediato.

Tabla 1

*Criterios diferenciadores de las contribuciones.*

Criterios diferenciadores de las contribuciones				
Contribución	Conforme a los principios que la rigen	Estructura del hecho imponible	Cuantificación	Beneficio que obtiene el particular
Derechos	Equivalencia	Relación del sujeto pasivo con la autoridad	Recuperación del costo del servicio prestado por la Autoridad.	Directo, personal, inmediato
Contribuciones de Mejoras	Beneficio (Plusvalía, aumento de valor)	Beneficio directo del sujeto pasivo por la realización de una obra pública del Estado.	Se busca recuperar parte del costo realizado por la obra pública	Directo, personal, mediato
Aportaciones de seguridad social	Capacidad contributiva (Principio de Proporcionalidad)	El Estado sustituye al contribuyente en su obligación de brindar seguridad social a cambio de una contraprestación.	Atraer o percibir parte de la riqueza del sujeto pasivo y beneficiario	Indirecto, personal, inmediato
Impuestos	Capacidad contributiva (Principio de Proporcionalidad)	Pone de relieve o enfatiza la riqueza del sujeto pasivo	Atraer o percibir parte de la riqueza del sujeto pasivo	Indirecto, impersonal, mediato

Fuente: Ortega Maldonado (2009, pp. 44-45)

### 3. LOS IMPUESTOS Y SUS CARACTERÍSTICAS

#### 3.1. El Concepto de Impuesto

La actividad económica del Estado depende indudablemente en gran medida de la recaudación de impuestos, por ser detonadores de ésta. En México, de conformidad a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2017, de los 4.88 billones de pesos que estima recaudar el Estado, los impuestos constituyen el 56% de la estimación descrita, esto es 2.73 billones de pesos, es por ello que los impuestos constituyen el ingreso tributario de mayor jerarquía.

Esta importancia la describe Antonio Jiménez González, de la siguiente manera:

“En las economías desarrolladas, los impuestos constituyen de entre los ingresos tributarios, el rubro más importante desde el punto de vista cuantitativo. Su relevancia cualitativa, frente al resto de los tributos, se debe a que desde siempre ha sido la figura tributaria con mayor desarrollo doctrinario. Prueba de ello es que incluso en algunas tradiciones jurídicas en ocasiones se habla de derecho impositivo y no de derecho tributario, lo que evidencia el peso que tiene en ellas la figura del impuesto frente al resto de los tributos como objeto de conocimiento” (p. 95).

De acuerdo a lo anterior, el impuesto es, el tributo o contribución más importante, y sin embargo, tal y como ya se señaló en el capítulo anterior, es la contribución más difícil de definir, pues la definición legal que está en el artículo 2º., fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es en realidad una definición residual, ya que no nos dice lo que es el impuesto, sino que es diferente contribución a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos.

Por lo descrito y con la finalidad de conocer diversos enfoques del concepto de impuesto, a la letra se vierten éstos, tal como hace referencia Antonio Jiménez González (2014):

Achille Donato Giannini lo define como:

"Una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso."

Sergio F. de la Garza:

"El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González:

"Prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos."

Augusto Fantozzi:

"Es una prestación coactiva debida por el sujeto pasivo con base en un presupuesto de hecho que excluya cualquier relación específica con cada actividad del ente público referida al sujeto y de la cual éste pueda obtener un beneficio."

Dino Jarach:

"Llamase impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva -independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere-, o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas" (pp. 99-100).

Como se puede ver, no existe una sola definición que concuerde, pero utilizando estas definiciones y el cuadro de diferenciación de contribuciones, que ya se expuso en el capítulo anterior, consideramos que las principales características son:

Es una prestación pecuniaria, establecida en la legislación fiscal a favor del Estado, en base a un presupuesto de hecho establecido en la legislación fiscal, que debe respetar el principio de capacidad contributiva de los súbditos, que enfatiza la riqueza de las personas y busca que éstos den una parte de esa riqueza, siendo que el beneficio que obtiene el particular es indirecto, impersonal y mediato.

### 3.2. La Clasificación de los Impuestos

Ante la dificultad de definir adecuadamente a los impuestos, y poder diferenciarlos de las demás contribuciones, los estudiosos han realizado diversas clasificaciones. En seguida se señala la importancia y las diversas clasificaciones de los impuestos.

#### 3.2.1. Importancia de la clasificación de los impuestos

Diversos autores señalan la importancia de hacer clasificaciones de los impuestos, por ejemplo, Margáin Manautou (1996), en relación a esta clasificación afirma lo siguiente:

“... Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es, además de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desea establecer...” (p. 87).

Se nota que para esta autor, existen dos razones por las cuales es importante realizar clasificaciones de los impuestos:

- ✓ La primera, para tener un mejor conocimiento de los impuestos, por lo que en tal virtud, se debe a la dificultad de entender qué son los impuestos, y sus diferentes definiciones.
- ✓ En segundo lugar, para saber cuál es el gravamen más apropiado para la actividad que se desea gravar, y ver si es el más adecuado a la economía del Estado o la región en que se desea establecer.

Por su parte, Antonio Jiménez González, aduce lo siguiente:

“...Acontece que en determinados sistemas jurídicos, y en particular en algunos sistemas políticos en que coexisten distintos órdenes jurídico-políticos, como serían los federales, el reparto de los poderes tributarios, en concreto las potestades normativas tributarias (el poder de expedir leyes para crear tributos) se realiza a partir de la identificación de los impuestos mediante la denominación que les sobreviene de las diferentes clasificaciones, de ahí que para comprender los alcances de tales técnicas de distribución de dichos poderes sea necesario el conocimiento de las clasificaciones que les dieron origen. Por ejemplo, podría convenirse que los impuestos directos corresponden al orden federal o nacional y los indirectos a las entidades federativas” (Jiménez, 2014, p. 100).



De lo anterior, se observa que Jiménez González (2014) descubre otras importancias de la clasificación de los impuestos, pues a partir de la identificación y denominación del tipo de impuesto, se puede resolver por el Poder Legislativo, qué impuestos conviene sean federales, estatales, o inclusive, municipales.

De acuerdo a lo descrito, es menester señalar que además, el conocer una definida clasificación de los impuestos ayuda a entender mejor las características de cada uno de los impuestos, y de esta manera, señalar por ejemplo, qué tipo de impuesto es el impuesto al valor agregado, y así decir que es un impuesto indirecto o al consumo -lo pagan los consumidores-, general -no grava una actividad determinada en forma aislada-, impersonal o real -es un impuesto que se aplica sobre bienes y servicios-, y es ad valorem -se establece en función del bien gravado-.

### ***3.2.2. Diversas clasificaciones de los impuestos***

De conformidad con Adolfo Arrijo Vizcaíno (2013), en su obra *Derecho Fiscal*, clasifica el estudio de los tributos o contribuciones -en especial de los impuestos- en dos vertientes “tradicional” y “moderna” respectivamente.

La clasificación “tradicional” se denomina así, según el autor que nos ocupa, derivado a que es un espejo de los diversos enfoques que de forma constante emiten los especialistas de la materia. En este orden de ideas, la segunda clasificación denominada “moderna”, la designa así, ya que afirma se basa en las ideas de Harold M. Sommers, sobresaliente catedrático de la Universidad de Chicago, institución protagonista del desarrollo de la escuela del pensamiento económico que más ha influido en el crecimiento de la ciencia contributiva o tributaria en el orbe.

Así las cosas, Adolfo Arrijoa Vizcaíno afirma lo siguiente en cuanto a la clasificación moderna de los tributos o contribuciones -en especial de los impuestos-:

“Impuestos sobre Bienes y Servicios, ...están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan. Se trata, desde luego, de impuestos al consumo cuyo típico ejemplo está representado por el controvertido Impuesto al Valor Agregado.

En opinión de Sommers, la cual compartimos plenamente, esta clase de impuestos constituyen los verdaderos tributos indirectos y, por lo tanto, participan de todas sus características negativas: son injustos desde el momento mismo en que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal, sino en atención a los consumos (muchos de ellos inevitables o necesarios) que llevan a cabo; y resultan, desde cualquier ángulo que se les contemple, claramente inflacionarios, toda vez que al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan, por fuerza, el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios, los que, al elevarse como una necesaria compensación, dan paso a la llamada “espiral inflacionaria”, que no es otra cosa que una carrera desaforada entre precios y salarios. Pero a pesar de todas sus desventajas, los impuestos indirectos suelen tener a corto plazo un impacto sumamente favorable en la balanza del Erario Público...” (Arrijoa, 2013, p. 562).

Por lo descrito, este tipo de gravámenes sobre Bienes y Servicios, resultan de forma inconcusa, ser óbices, para la equidad y proporcionalidad tributaria, ya que violentan estos principios, en el primero de ellos al no tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, ya que grava a la generalidad, independientemente de que si el consumidor final o deudor, tiene o no capacidad contributiva, se le impone la carga impositiva indirecta, violentando con ello a su vez, el principio de proporcionalidad tributaria.

Por otro lado Harold M. Sommers, citado por Arrijoa (2013), afirma que en relación a la clasificación moderna de los tributos o contribuciones -en especial de los impuestos-, se contempla otro rubro y aduce lo siguiente:

“Impuestos sobre los Ingresos y la Riqueza..., Sommers hace referencia a aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Considera, con justa razón, que esta clase de imposiciones deben asociarse con una mayor redistribución de ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante. En este sentido no sólo se ajustan al principio clásico de proporcionalidad, sino que no producen, por regla general, los efectos inflacionarios que son característicos de los impuestos sobre mercancías y servicios.

...

Dentro de nuestro Derecho Fiscal, destaca como un impuesto a la riqueza el Impuesto sobre la Renta, el que al incidir sobre utilidades y rendimientos y al operar a base de tarifas progresivas, tiende hacia la ansiada meta de la redistribución del ingreso nacional. No obstante tan loables finalidades, no es posible apreciarlas en el Impuesto al Valor Agregado, el que, como típico impuesto indirecto, está destinado a gravar actos de consumo no con propósitos de justicia tributaria, sino con la finalidad menos altruista, pero más pragmática, de procurar al Erario Federal, así sea a costa de agudos problemas inflacionarios, ingresos rápidos y abundantes. De ahí que Sommers sostenga que las economías de las modernas Haciendas Públicas se debaten en una lucha de impuestos indirectos versus impuestos directos, es decir, entre la necesidad económica y la justicia tributaria. Lucha en la que, por cierto, la primera facción está -a pesar de inconformidades y protestas- muy lejos de pensar en batirse en retirada” (pp. 563-564).

Se nota que Sommers tiene muy en mente el problema general que se ha presentado en los últimos años del siglo anterior y el presente, si se debe gravar más los impuestos directos o los impuestos indirectos, situación muy interesante pero que no es propia del presente trabajo.

No obstante lo anterior, en México la clasificación de los impuestos que más sigue utilizando hasta la fecha, son las clasificaciones tradicionales, en la que existen también una gran cantidad que se ha elaborado en la doctrina, por lo que en seguida se citan las más importantes:

*A. Impuestos directos e indirectos:*

Esta es la más conocida de las clasificaciones de los impuestos, pero Sergio Francisco de la Garza (2012, p. 387), menciona que esta clasificación no es jurídica, sino más bien económica, y que existen varios criterios de la misma.

Según el autor que precede, el criterio que más se utiliza actualmente es el criterio en la incidencia del impuesto, o también conocido como criterio económico, que señala que “*son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su*

*propio patrimonio; ... sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, ...” (De la Garza, 2012, p. 387).*

En cambio, son impuestos indirectos aquellos que los sujetos sí pueden trasladar a otras personas, de manera que no sufre el impacto económico del impuesto, como por ejemplo, el impuesto al valor agregado.

El anterior criterio de incidencia o económico, es el más utilizado, pero existen otros criterios entre esta clasificación de impuestos, como por ejemplo, el criterio administrativo. Al respecto, Jiménez González (2014) aduce lo siguiente:

"A lo largo del siglo XVIII, en específico en Francia, como lo atestigua el profesor Fritz Neumark se sustentaba la diferenciación entre directos e indirectos, atendiendo a la manera como se recaudaban los diferentes impuestos. Se consideraban directos cuando para su recaudación era menester que el contribuyente se inscribiera en una lista, catastro o padrón y, por tanto, sólo se sometían a tal exigencia aquellos impuestos de causación o cobro periódico. En la literatura de la época a tales impuestos se les denominaba indistintamente como directos o de catastro.

Por el contrario, conforme a este criterio se consideraban como impuestos indirectos aquellos que no se recaudaban mediante listas, lo cual obedecía básicamente a que por tratarse de impuestos de causación esporádica era imposible y además carente de sentido la formulación de una lista o padrón de contribuyentes. El impuesto sobre sucesiones sería un buen ejemplo de tal categoría" (p. 101).

#### *B. Impuestos reales y personales:*

Los impuestos reales se establecen atendiendo sólo a los bienes o cosas que gravan. Estos impuestos *"... se desentienden de las personas, o mejor dicho prescindien de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza”* (Rodríguez, 2014, p. 71).

Los impuestos reales toman en cuenta las cosas que se gravan, al contrario de estos tipos de impuestos, los tributos personales, como su nombre lo dice, vienen a poner su atención en los sujetos pasivos, ya que estos impuestos se establecen conforme a las características de las personas.

*C. Impuestos específicos y ad valorem:*

El impuesto específico es el que se grava en función de una unidad de medida o calidad del bien, y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado (Rodríguez, 2014, p. 71).

Para dejar claro esta clasificación, se destaca conforme a Ortega (2009), *“los impuestos específicos pueden ser como el impuesto a la producción de petróleo, y los segundos, los impuestos ad valorem, son como ejemplo, el impuesto a la importación o exportación”* (p. 57).

*D. Impuestos generales o sintéticos y especiales o analíticos:*

Se dice que esta clasificación tiene dos criterios para distinguir unos de otros. Rodríguez (2014), señala que uno de los criterios menciona que *“... el impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio, el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada”* (p. 72).

Este mismo autor, menciona que el otro criterio señala que *“... el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa*

*situación económica. Al primero se le llama también impuesto sintético y al segundo, impuesto analítico” (Rodríguez, 2014, p. 72).*

Como ejemplos de este tipo de impuestos generales, está en el impuesto sobre la renta de las personas morales, y respecto a los impuestos específicos, está el impuesto sobre la renta a las personas físicas (Ortega, 2009, P. 57).

#### *E. Impuestos instantáneos y periódicos:*

Esta clasificación toma en cuenta la forma de cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, que es la de pagar el adeudo fiscal. De lo anterior, será un impuesto instantáneo, cuando el impuesto se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un sólo acto y por única vez en un año fiscal. Siguiendo lo que señala Sánchez (2000, pp. 420-421), un ejemplo de este tipo de impuestos lo es, el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos. También podríamos señalar al impuesto sobre automóviles nuevos.

Los impuestos periódicos son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se continúa en el tiempo, de forma que el legislador se ve precisado a fraccionarlo para crear deudas tributarias diferentes. Siguiendo a Ortega (2009), menciona que como ejemplo está el impuesto sobre la renta de los salarios. Este mismo autor, menciona que:

*“... el legislador dispone que el 31 de diciembre de cada año se cause el impuesto, de manera que los impuestos obtenidos a partir del 1º, de enero del año siguiente, pasan a integrar el hecho imponible de una nueva obligación correspondiente al ejercicio fiscal siguiente” (pp. 59-60).*

Por su parte, Sánchez (2000), menciona que "*Hay impuestos que pueden ser a la vez Instantáneos y Periódicos como es el caso del Impuesto predial...*" (p. 421).

Por otro lado, en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE-, los impuestos se clasifican en:

*A) Impuestos sobre la renta -ISR-, los beneficios y las ganancias de capital.*

- ✓ Impuestos individuales sobre la renta y las ganancias de capital.
- ✓ Impuesto sobre la renta de las sociedades, beneficios y ganancias de capital.
- ✓ Otros.

*B) Contribuciones a la Seguridad Social.*

- ✓ Trabajadores
- ✓ Empresarios
- ✓ Autónomos y Empleados

*C) Impuestos sobre nóminas de trabajadores y mano de obra.*

*D) Impuestos sobre la propiedad.*

- ✓ Impuestos periódicos sobre la propiedad inmobiliaria.
- ✓ Impuestos periódicos sobre la riqueza neta.
- ✓ Impuestos sobre herencias, sucesiones y donaciones.
- ✓ Impuestos sobre transacciones financieras y de capital.
- ✓ Impuestos no periódicos.

*E) Impuestos sobre bienes y servicios.*

*F) Impuestos sobre producción, venta, transferencias arrendamiento y distribuciones de bienes y prestación de servicios.*

✓ Impuestos sobre bienes y servicios específicos.

✓ Impuestos sobre uso o permiso de uso o desarrollo de actividades relacionadas con bienes específicos (licencias).

*G) Otros impuestos.*

✓ Pagados exclusivamente por negocios.

✓ Otros (OCDE, 2017).

Además, también se habla de otra forma de señalar tipos de impuestos, en base a la forma en la que se impacta a los contribuyentes, y así se tienen los siguientes:

✓ Impuestos progresivos -cuando a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base-.

✓ Impuestos regresivos -cuando a mayor ganancia o renta, menor es el porcentaje de impuestos sobre la base-.

✓ Impuestos planos y proporcionales -cuando el porcentaje no es dependiente de la base imponible o la renta del individuo sujeto a impuestos- (URBANRES, 2009).

Ha sido siempre una gran discusión en relación a los impuestos progresivos y regresivos. Por ejemplo, Arrijoja Vizcaíno señala al respecto lo siguiente:

"Por eso se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este Principio -Proporcionalidad-, son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor..." (Arrijoja, 2013, p. 278).



De lo anterior, se ve que este autor prefiere aquellos impuestos diferentes, por ejemplo, al impuesto al valor agregado, que grava todos los bienes y servicios a una tasa del 16%, que supone impone un mayor esfuerzo a las clases bajas.

### **3.3. Los Elementos Esenciales de los Impuestos**

El precepto legal con numeral 5º., del Código Fiscal de la Federación vigente, estipula la aplicación estricta de las cargas impositivas -normas que se refieren a los elementos esenciales de los impuestos- que inciden en el contribuyente, considero que de forma inconcusa debe conocer éste, para que tenga certidumbre jurídica, por otro lado, dichos elementos esenciales de los impuestos, se encuentran tutelados bajo los principios de reserva de ley y legalidad tributaria.

Ya en el segundo capítulo se señaló que la obligación de contribuir debe ser mandatada mediante una norma jurídica, obedeciendo al multicitado aforismo -"Nullum tributum sine lege"-, misma que debe de incluir todos los elementos del tributo que refiera, obedeciendo lo descrito, al principio de reserva de ley, siendo acatado por el poder legislativo, como órgano competente para emitir la parte sustantiva de dichos ordenamientos.

Por lo que respecta al principio de legalidad tributaria, versa o incide sobre la aplicación de la multicitada norma, misma que es ejercida por el poder ejecutivo, a través de la parte adjetiva o de procedimiento económico coactivo.

A lo antes descrito Sergio Francisco de la Garza (2012) afirma que:

“El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios deben estar establecidas por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso” (De la Garza, 2012, p. 265).

Así las cosas el principio de reserva de ley se encuentra plenamente identificado en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación vigente que a la letra estipula:

“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 refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.

Por lo que en mérito de lo descrito, toda norma jurídica tributaria debe de contemplar quienes son sujetos al pago de la contribución, definir el objeto de gravamen, configurar la base sobre la cual se determina el impuesto, así como el porcentaje aplicable -tasa- o la tarifa progresiva según sea el caso, por lo que a falta expresa de uno de ellos se conforma un escenario viciado y por ende violenta el principio de reserva de ley, por lo que se configura un caso de una norma jurídica inconstitucional.

Con objeto de verter una base legal más firme, sobre la vital importancia de la integración correcta de los elementos esenciales de las contribuciones en las normas jurídicas tributarias, a continuación se estipula a la letra la interpretación jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con la consiguiente aplicación en un amparo en revisión relativo a la integración de los elementos que nos ocupan:

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

públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. (Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo I, Parte SCJN. Tesis 162. Página 165).

En ese contexto, atendiendo a la finalidad y a la garantía de seguridad jurídica que se tutela en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, a través del principio de legalidad tributaria, la observancia de éste tiene lugar cuando se establecen en un acto material y formalmente legislativo todos aquellos elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida un comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su determinación, así como en su recaudación y, por otra, generen al gobernado certidumbre sobre qué hecho, acto o circunstancia se encuentra gravado, cuál es la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cuándo se realiza el pago respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer con certeza qué cargos tributarios le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra. (Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 2008. Tomo XXXI, Parte SCJN. Amparo en Revisión 1094/2008. Página 1882).

Así las cosas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala por un lado a través de la jurisprudencia que nos ocupa en correlación con el Amparo en Revisión en comento, de forma pormenorizada y explícita tanto el principio de legalidad como el principio de reserva de ley descrito, a través de los elementos esenciales de la contribución, los cuales se deben de estipular de forma inconcusa en toda ley aplicable en materia fiscal.

De las tesis antes citadas, se puede distinguir que la Corte señala la existencia de los siguientes elementos esenciales de las contribuciones: el sujeto, el objeto, la

base, la tasa o tarifa y la época de pago, todas las cuales deben estar mencionadas en la ley respectiva, y se pasan a revisar en seguida.

### **3.3.1. El sujeto pasivo**

Al realizarse el hecho imponible, nace una relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, a quien se obliga también al pago de la contribución, toda vez que se encuentra en la situación jurídica de hecho -obligación fiscal-. En tal virtud, de conformidad a la obra *Derecho Fiscal* de Raúl Rodríguez Lobato (2014), afirma que:

“El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea que se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal” (p.146).

El mismo autor señala que existen contribuyentes de hecho y contribuyente de derecho, siendo que los primeros son los sujetos pagadores y que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, siendo el segundo ya descrito, como el contribuyente de derecho, y funge como colaborador del fisco en la recaudación.

De la Garza (2012, pp. 492-505), señala que existen dos tipos de sujetos pasivos:

- a) El sujeto pasivo principal, y
- b) Sujetos pasivos por adeudo ajeno.

El sujeto pasivo principal, es aquel que realiza el hecho imponible, mientras que los sujetos por adeudo ajeno, son aquellos en los que la legislación les atribuye la obligación de pagar el tributo, sin que realicen el hecho imponible.

De los segundos, este autor menciona a los sujetos pasivos responsables por sustitución, que es aquel que la ley ordena venga a sustituir al sujeto pasivo principal, y de esta forma obligarlos a recaudar y enterar el impuesto al fisco.

Por su parte, la responsabilidad solidaria, consiste en atribuir la obligación de pagar el impuesto, a una persona distinta del sujeto pasivo principal, a pesar de que éste no haya realizado el hecho imponible, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo, o porque por razón de un cargo público se coloca en esta situación.

Además de lo anterior, debemos decir que existen algunas cualidades que son relevantes de las personas para efectos tributarios, Así Jiménez González (2014, pp. 236-237) señala que hay condiciones que no son importantes, como la profesión a una determinada religión, el color de la piel, la adicción o no de la lectura, pero hay otras cualidades que sí son muy importantes, como por ejemplo, el domicilio de las personas y la residencia.

### ***3.3.2. El objeto imponible***

Ya se ha dicho que en la actualidad los impuestos se deben señalar cumpliendo con los principios constitucionales contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, y debido a esto, se deben gravar actos que denoten riqueza. Se puede gravar la renta, el patrimonio o el capital. Todo esto es hablar del objeto del impuesto.

Por ejemplo, al gravar la renta, se puede ser más detallista "... y señalar que lo que se quiere gravar es un cierto tipo de renta -p. e., la derivada de la enajenación de un inmueble-, o bien, cierto tipo de patrimonio -p. e., el constituido por un vehículo automotor-" (Alvarado y Ríos, 2007, p. 439).

Respecto al objeto del tributo, Raúl Rodríguez Lobato (2014), nos dice en su obra *Derecho Fiscal*, lo siguiente:

"Toda Ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, es decir, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo o el de objeto de la obligación fiscal sustantiva; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición (finalidad del tributo) o el objeto de la obligación fiscal sustantiva (la prestación que debe satisfacer el sujeto pasivo)" (p. 109).

Hablar pues del objeto imponible es hacer referencia a lo que grava una ley tributaria, por eso este autor menciona que el objeto del tributo puede definirse como la realidad económica sujeta a imposición, por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc., y agrega que el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

Por lo que de conformidad a lo antes descrito, es necesario que una norma jurídica estipule claramente cuál es el objeto del gravamen, es decir, sobre qué acto o situación de hecho jurídico se debe de gravar la contribución que se ordena en la norma legal, toda vez que puede ser el ingreso percibido de cualquiera que sea su fuente de riqueza, el acto de consumo o sobre la enajenación de un bien mueble o inmueble, o en su caso de una mercancía.

Así las cosas Ernesto Flores Zavala (2014), en su obra *Finanzas Públicas Mexicanas*, afirma que:

"Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Esta definición coincide, en esencia, con los conceptos de Fleiner y Wagner. Fleiner dice: 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". Wagner también define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc. Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo; así lo define Eheberg. Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto" (p.128).

Existe una estrecha relación entre el objeto imponible y el hecho imponible, pues el objeto imponible es uno de los elementos de las contribuciones, mientras que el hecho imponible es considerado como el factor que da origen a la obligación fiscal.

Este último es considerado como una disposición que "... contiene una hipótesis o supuesto de cuya realización depende el nacimiento de una consecuencia jurídica, o para ser más exacto, el surgimiento de una obligación tributaria..." (García y Ríos, 2007, p. 315).

Ortega Maldonado (2009, p. 61), señala que del objeto del tributo, pueden surgir diferentes hechos imponibles o lo que es lo mismo, distintos tributos. Agrega que así ocurre, por ejemplo, cuando para gravarse el consumo, como índice de capacidad contributiva, el legislador configura como hechos imponibles, la enajenación, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes, o la importación o exportación de bienes o servicios en la LIVA -ley del impuesto al valor agregado- o en la LIEPS -ley del impuesto especial sobre producción o servicios-.

### **3.3.3. La base gravable**

Respecto a la base gravable de las contribuciones Raúl Rodríguez Lobato (2014) en su obra *Derecho Fiscal* estipula a continuación lo siguiente:

"Para los efectos de la determinación de la obligación fiscal es muy importante conocer el concepto de base del tributo. La base del tributo es la magnitud señalada por la ley a la que se aplica la tarifa para obtener la cuantía de la deuda tributaria. Esta magnitud puede ser un valor pecuniario, una unidad de medida o bien una unidad física. En el primer caso la base se expresa como una cantidad de dinero; en el segundo, la unidad de medida puede ser de peso, de superficie, de volumen, de capacidad, etc.; y en el tercero se expresa como número de unidades de la mercancía o cosa gravada" (p. 123).

En esta tesitura, toda norma jurídica tributaria debe de establecer en base a qué se paga la contribución, es decir, la base del gravamen, mediante a la cual se aplica la tasa o tarifa según sea el caso, determinándose así la contribución a cargo o a pagar.

De la Garza (2012), señala que a la base gravable también se le llama base imponible o parámetro, misma que se encuentra dentro del hecho imponible, como un aspecto cuantitativo, siendo que el hecho imponible debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho. Lo explica de la siguiente manera:

"Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, o cualquier otro atributo o tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto" (p. 431).

En tal virtud, la base gravable o imponible es el elemento esencial de la contribución señalado en la ley, que permite ser parte de un parámetro del impuesto, misma que puede ser expresada como una cuantificación, magnitud o medida contable del objeto que se grava.

Es decir, se trata de la medida económica de los hechos o actividades que efectúan las personas físicas o morales y que la norma jurídica considera gravadas, base gravable a la cual se le aplica a su vez el porcentaje de la tasa o tarifa.

Este tema, se toca con mayor abundamiento en el último capítulo, cuando se desarrolle la parte importante de este trabajo de investigación.



### 3.3.4. La Tasa o Tarifa

Tal como se describió con anterioridad, que las leyes tributarias, además de estipular la base imponible, sobre la cual se determina la contribución respectiva, también debe de incluir la tasa o tarifa.

Este elemento esencial de las contribuciones se define como "... *La lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría*" (Carrasco Iriarte, 2001, p. 505).

Como se puede ver, se habla de "unidades" o "cuotas" que corresponden aplicar a una base gravable específica, según lo señale la ley tributaria particular, y con ello se puede conocer el monto del impuesto correspondiente.

Llama la atención que en la doctrina se señalen varias denominaciones para este elemento esencial de los impuestos, pues como ya se mencionó, en el artículo 5º., del Código Fiscal de la Federación, se le llama tasa o tarifa, y en la definición se mencionan las cuotas, lo que puede ocasionar confusiones.

Por ello, Raúl Rodríguez Lobato (2014) en su obra ya comentada afirma lo siguiente:

"Es pertinente señalar que en opinión de algunos autores la palabra cuota debe reservarse al caso de que la ley prevea una cantidad cierta; la palabra tasa, al caso de que se prevea un tanto por ciento de la base, y la palabra tarifa, al caso de que se prevea una tabla con un listado de cuotas. En cuanto a tarifa, concordamos en que se trata de una tabla o un listado de cuotas, como se observa en la tarifa del impuesto de importación o en la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas. Sin embargo, respecto de cuota y tasa estimamos que no hay bases sólidas para la distinción, pues vienen a significar prácticamente lo mismo, habida cuenta de que cuota significa parte o porción fija y proporcional y tasa deriva de tasar, que, a su vez, significa graduar el precio o valor de una cosa" (p. 124).

De lo anterior, se observa que para este autor sí existen diferencias entre estas palabras, y dice que "cuota" debe reservarse al caso de que la ley prevea una cantidad

cierta; la palabra "tasa", al caso de que se prevea un tanto por ciento de la base, y la palabra "tarifa", al caso en que se prevea una tabla con un listado de cuotas.

Otros autores clasifican a las tarifas, de la siguiente forma, como es el caso de Ortega Maldonado (2009, p. 70), que señala que en la doctrina se clasifican como fija, proporcional o progresiva.

La Tarifa Fija se presenta cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Esta clase de tarifa se presenta más comúnmente en los Derechos, por ejemplo, un determinado servicio que preste el Estado y se cobro una cantidad de \$1,250.00 pesos.

Se trata de una Tarifa Proporcional, cuando ésta permanece constante a pesar de que la base varíe, de manera que este tipo de tasa aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible, y como ejemplo, tenemos las tasas del 16% o del 0% por ciento que se fijan en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es Progresiva la tarifa, cuando ésta aumenta al aumentar la base imponible, de modo que aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponden a aumentos más proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

### ***3.3.5. La época de pago***

Además de los elementos señalados en el artículo 5º., del Código Fiscal de la Federación, y que ya hemos mencionando anteriormente, también la Corte señala en su jurisprudencia otro elemento, que es la época de pago.

Toda vez que las contribuciones se deben de pagar, en los tiempos mandados y señalados en la ley tributaria, de forma oportuna, es menester precisar que la norma jurídica tributaria, debe ordenar de forma pormenorizada el plazo de pago del período

en que el sujeto pasivo se encuentra obligado a presentar su declaración, con el objeto de cumplir en tiempo y forma la multicitada obligación.

Por tal razón, el Código Fiscal de la Federación en su precepto legal con numeral sexto, estipula que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y que se deben de pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Esto es, conforme al precepto legal invocado, y para mayor abundamiento se transcribe a continuación lo que a la letra ordena en cuanto al plazo o época de pago que nos ocupa, es norma que dice:

"Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. 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 la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación."

Así las cosas, se puede ver que la regla general es que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo que cada ley tributaria específica señale. No obstante, si no se expresa en ninguna norma la fecha de pago, entonces se dan supuestos:

- ✓ Si el impuesto se calcula por periodos establecidos en la ley, deben enterarse los pagos a más tardar los días 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la recaudación.
- ✓ En cualquier otro caso, se debe hacer el pago dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En la doctrina encontramos que Adolfo Arrijo Vizcaíno (2013), afirma lo siguiente:

"Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al Fisco. Utilizamos la palabra "enterarlo", en virtud de que dentro de la peculiar terminología tributaria, "enterar" significa pagar.

...

Ahora bien, el plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable. Así, para seguir trabajando con los ejemplos que hemos venido utilizando: a) el Impuesto Sobre la Renta nace cuando una sociedad mercantil o un comerciante establecido inicia sus operaciones, b) se cuantifica al conocerse los resultados anuales y c) debe pagarse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del propio periodo de doce meses, en cambio, el Impuesto General de Importación: a) nace en el momento de la internación a territorio nacional de las mercancías de procedencia extranjera, b) se determina en cantidad líquida en ese mismo acto y c) debe pagarse de inmediato.

Es decir, no existen reglas fijas y todo depende de lo que la ley respectiva señale, la que en algunos casos puede otorgar un plazo de varios meses o de un día, o bien plazos intermedios..." (p. 148).

## 4. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU BASE GRAVABLE

### 4.1. Los Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta

Como preámbulo al nacimiento del impuesto sobre la renta, es importante citar que la imposición de cargas a los particulares ha existido desde los comienzos de la raza humana, en tal sentido Arturo de la Cueva (2011), en su obra *Derecho Fiscal*, establece una línea de tiempo, remontándose en primer término a la antigüedad en donde las clases débiles -esclavos y campesinos- de forma constante, eran obligados al pago de tributos a las clases dominantes. En esta tesitura González et al. (2008), en su obra *Manual de derecho tributario*, corrobora lo descrito, aduciendo que, el tributo en la antigua Roma, hacía referencia a la capitación -repartición de contribuciones- que el gobierno exigía para sostener las obligaciones del Estado, y se llamaba así porque entre los romanos dicha contribución se repartía o pedía por tribus.

Continuando con la línea de tiempo descrita, en Grecia existían impuestos sobre minas y comercio, así como tributación sobre los pueblos sometidos. En la edad media predominaban los impuestos sobre la economía agrícola, así las cosas Cueva (2011) afirma que:

“En momentos históricos escalonados, en Francia se ocupan de la imposición Jean Bodin, Montesquieu, el Dr. Quesnay, Dupont de Nemours, Mirabeau y Turgot; en Inglaterra, Hobbes, Locke, Adam Smith, quien nos habla de los principios impositivos, en el libro quinto de la *“Investigación Acerca de la Naturaleza y Causa de la Riqueza de la Naciones”*; David Ricardo publica en 1817 sus *“Principios de Economía Política y Tributación”*; John Stuart Mill aborda los impuestos hereditarios; Henry George propone el impuesto único, de origen fisiocrático; Adolf Wagner hace referencia a los principios impositivos y de política financiera, si bien Flores Zavala considera que desde la Revolución Francesa se empieza a estudiar seriamente la cuestión que nos ocupa.

No podemos omitir señalar que la resistencia a la opresión generada por los impuestos ha jugado un papel importante en el desarrollo histórico, lo cual constatamos en 1215 con la Carta Magna; en 1869 en el *Bill of Rights*, así como en la Revolución Francesa en 1789, lo cual ocurre de una u otra manera todavía en estos días” (Cueva, 2011, p. 114).

De conformidad a lo citado, se aprecia que la imposición de cargas impositivas a los particulares ha existido desde la antigüedad, aplicando en un inicio, tanto de forma interna como en pueblos sometidos por Roma y Grecia, siendo menester precisar la política de dominio que ejercían sobre otras naciones y que era sello distintivo de éstos imperios, y que por ende, los pueblos dominados debían cubrir sus tributos a éstos.

En la edad media y propiamente en el feudalismo se imponían cargas impositivas sobre la producción agrícola de los vasallos, las cuales eran retribuidas al señor feudal.

En este orden de ideas, los grandes pensadores de la ilustración por citar algunos como Montesquieu, el Dr. Quesnay y Turgot, eran los que establecían las cargas impositivas a los particulares en Francia. En Inglaterra las imposiciones estaban soportadas por las ideas de Adam Smith, cuyo legado fueron los principios impositivos tales como el de Justicia, -es decir, Proporcionalidad y Equidad-, así como los relativos a Certeza, Comodidad y Economía de los Tributos o Contribuciones, inmersos en su obra *“Investigación Acerca de la Naturaleza y Causa de la Riqueza de la Naciones”*, así como en los lineamientos señalados por David Ricardo, en su obra *“Principios de Economía Política y Tributación”*, de 1817.

En esta tesitura, cuando las cargas impositivas han sido excesivas, ocasionando por ende pobreza en el particular, éste se ha revelado y la discordia ha sido reflejada en guerras, como la que dio origen a la independencia de los Estados Unidos de América en 1776, así como la que culminó con la Revolución Francesa en 1789, es por ello, la importancia de la observancia estricta de todo Estado, en cuanto a que las

contribuciones sean lo más proporcionales, equitativas y provean certeza jurídica al contribuyente.

De conformidad a lo vertido por Hugo Carrasco Iriarte (2001) en su obra *Derecho Fiscal II*, en la que estipula que derivado a la guerra que sostuvo Inglaterra con Francia, el primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto sobre la renta en Inglaterra, a fin de hacer frente a los gastos de guerra. Se derogó una vez terminada, pero en 1803 se reanudaron las hostilidades y el sucesor de Pitt, Addington, lo reactivó.

Al respecto, Emilio Margáin Manautou (1996) en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, afirma que:

“(...) Este impuesto se creó en Inglaterra en el mes de enero de 1789, para obtener los ingresos o los recursos necesarios para combatir la Revolución Francesa y a Napoleón. Tenía una tasa del 10% sobre los ingresos totales que obtuviesen los ingleses, cualesquiera que fueran las fuentes que los produjeran. El impuesto fracasó en principio; pero se restableció cuatro años después, para obtener los recursos indispensables para combatir nuevamente a Napoleón. Ante la experiencia obtenida en el primer año de ese impuesto, Inglaterra lo estableció como nosotros lo teníamos hasta 1967, con el sistema cedular (...)” (p. 90).

Como puede observarse, el impuesto sobre la renta nace en Inglaterra para hacer frente a los costos de la guerra sostenida con la Francia de Napoleón. Derogada esta primera ley, fue reactivada en 1803 al iniciar nuevamente hostilidades, con una tasa impositiva del 10% gravada a los ingresos acumulados de los ingleses.

En Francia, debido a la revolución iniciada en 1789, se introduce una importante reforma fiscal, y a raíz del triunfo de ésta en 1887, es discutido por el parlamento el proyecto de Poincaré, y aprobado de forma definitiva, entrando en vigor el impuesto sobre la renta en 1895 (Carrasco, 2001).

Como se observa, en Francia se establece el impuesto sobre la renta en 1895, a raíz de las reformas fiscales que le precedieron.

En este orden de ideas, en Alemania las provincias de Prusia, Baviera, Baden entre los años de 1891 y 1893 diversificaron el impuesto sobre la renta de tal forma, que su perfección supero a las de todos los países de Europa, incluida Inglaterra (Carrasco, 2001).

Por lo antes expuesto, podemos afirmar que en Alemania el impuesto sobre la renta se perfecciona en diversas provincias, por encima de todos los países europeos, siendo por ende, innovador de mejoras en materia de renta.

#### ***4.1.1. El Impuesto Sobre la Renta en México***

De acuerdo a Cueva (2011), en la época prehispánica se tuvo una estricta y en ocasiones exagerada tributación, particularmente sobre los pueblos sometidos, y aduce que de conformidad a Pablo Macedo, los fenómenos de nuestras rentas tienen su origen en el periodo colonial.

El autor descrito, hace una ligera referencia a los Aztecas quienes fueron los precursores de una fuerte estructura tributaria entre los pueblos sometidos que sentaron las bases del México de hoy. Contaban con una organización impositiva cuya base era un tributo en exceso extremo sobre los pueblos sometidos y también internamente en su población. En el primero de ellos, los tributos consistían en entrega de mercancías o prestación de servicios, reproducido en el Códice Mendocino, hacia el interior, las cargas impositivas consistían en tributos a los Emperadores, religiosos y a los militares, cuyo incumplimiento era motivo de crueles sanciones.



Como se puede observar, en el pueblo azteca existían dos tributos el relativo a los tributos en especie, mercancía, y servicios a cargo de los pueblos sometidos, así como el de los impuestos internos -religioso- y en tiempo de guerra a cargo de mexicas que debían pagar al Emperador en turno para sufragar los gastos de ésta.

En los albores de la conquista Diego Velázquez dio instrucciones a Hernán Cortés de que no se debía gravar a los naturales mediante el cobro de gabelas -impuestos-, por lo que los naturales dejaron de cubrir los excesivos tributos a los Aztecas, pero por otro lado los soldados españoles les exigieron oro y piedras preciosas, y que por ende se estableció, el Derecho del Quinto, tanto a favor del Rey de España como del mismo Hernán Cortés (Cueva, 2011, p. 115).

Se puede apreciar que en la época de la Colonia, el país sufrió en ésta, una anarquía o ausencia de poder impositivo, ya que por un lado, la autoridad representada por Diego Velázquez, dictaba ordenes en materia impositiva a Hernán Cortés en cuanto a que los naturales no debían soportar cargas tributarias, mismas que ejecutaba parcialmente ya que, sin bien es cierto que los naturales dejaron de pagar tributos a los Aztecas por otro lado se les impusieron cargas impositivas que debían cubrir en especie -oro y piedras preciosas-, para beneficio de éste último y que dio por otro lado, origen a el derecho del quinto a favor de la Corona Española, en contrario sensu a lo ordenado.

Estos abusos de los conquistadores a través de cargas impositivas -gabelas- a los conquistados, coexistiendo además los tributos de los aztecas, originó la creación de las Leyes de Indias, para corregir estos atropellos.

Al respecto González et al. (2008), menciona que en México durante la dominación española las Leyes de Indias contemplaban al tributo como institución, en la recaudación de éstos, otorgaba poder y permisión a los oficiales reales *“para que pudieran cobrar toda la Real Hacienda, tributos, rentas, deudas y otros efectos que hubieren de haber por cualquier causa, título o razón que sea (...)”* (p. 147).

Como se aprecia, a través de las Leyes de Indias, se comienza a establecer la organización y estructura impositiva, ya que otorgó la facultad y potestad a los oficiales reales para el cobro de los tributos y demás cargas a favor de la Real Hacienda.

En este orden de ideas, el consejo de indias requirió esencialmente las cargas impositivas siguientes: *“...a) comunes (sostenimiento del virreinato); b) remisibles (los remitidos a la Metrópoli); c) particulares (finalidades especiales); d) ajenos (administrativos); coexistiendo paralelamente contribuciones municipales y las relativas a la armada, el derecho de mar, alcabalas sobre comercio, industria, amonedación, ensaye, desagües, alcoholes, naipes y tabacos, ...”* (Cueva, 2011, p. 116).

Es menester precisar que el consejo descrito, estableció excesivas cargas tributarias a los naturales, mestizos y criollos, y que por ende marcaron descontento y malestar en ellos, que provocó resentimiento de tan obvia injusticia tributaria, mismo que sirvió de base al movimiento de independencia.

Una vez iniciada la independencia en México, el movimiento insurgente dejó sin efectos gabelas y tributos a cargo de las castas e indios.

La carta magna de Apatzingán de 1814 estableció como obligación de los ciudadanos la de contribuir a los gastos públicos y militares. Al exilio de Iturbide, el

Congreso emite la Constitución de 1824, en la que se regularon diversas disposiciones relativas a lineamientos generales en materia hacendaria y publicando la Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, que comprendía a la Federación y a los Estados, ésta, regulaba las cargas impositivas en cuanto a alcoholes y peaje. (Cueva, 2011).

En 1857 se emitió la constitución del 5 de febrero, a la par en materia tributaria entró en vigor la Ley de Clasificación de Rentas, en donde se separaron los ingresos federales de los estatales, e incluyendo en estos últimos a los municipales.

Durante el Gobierno de Benito Juárez, se estableció el Reglamento para la Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno Federal, en donde se prohibió a los Estados gravar importaciones y exportaciones.

Por otro lado, y complementando lo descrito, es importante precisar que para Margáin (1996), los impuestos alcabulatorios formaron parte importante de los ingresos del Estado Mexicano, ya que argumentó lo siguiente: *“De acuerdo con nuestros antecedentes no siempre fueron considerados inconstitucionales los impuestos alcabulatorios, ya que desde la Independencia hasta el año de 1895 la existencia de estos gravámenes se encontraba revestida con principios de legalidad”* (p. 96).

Es de importancia remarcar que los multicitados impuestos alcabulatorios eran totalmente legales y estaban lejos de ser considerados inconstitucionales.

Tanto en la Constitución de 1857 como en la de 1917, en su precepto legal con numeral 31, estableció la obligación de los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (Cueva, 2011, p. 117).

Es importante precisar de acuerdo a lo descrito, que el movimiento de independencia por un lado eximió de cargas impositivas a los naturales y por otro, estableció en las diversas constituciones -Apatzingán 1814, 1824, 1857 y 1917, respectivamente-, tanto la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público como la creación y aplicación de diversas Leyes de Rentas.

Otro punto a resaltar, es el incipiente nacimiento del federalismo hacendario, ya que a la par de la Constitución de 1857 y a raíz de la Ley de Clasificación de Rentas, se separaron los ingresos federales de los estatales, integrándose los municipales a estos últimos.

En el primer período presidencial del General Porfirio Díaz, que inició en 1877, se emitieron disposiciones fiscales de cierta importancia como las relativas a la represión del contrabando y una nueva Ley del Timbre. En su segundo periodo que inició en 1894 promulgó una Nueva Ley sobre Contribuciones Directas del Distrito Federal, en la se prohibió, en su precepto legal con numeral 124 Constitucional, el establecimiento de alcabalas y además estipuló disposiciones en materia tributaria relativas a la minería y comercio exterior (Cueva, 2011).

Durante los dos periodos presidenciales del General Porfirio Díaz, es menester señalar que en materia tributaria sentó las bases en comercio exterior, derogó las disposiciones normativas alcabalatorias y combatió el contrabando.

En 1921 se implantó un impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias de los particulares provenientes del ejercicio del comercio, la industria, alguna profesión liberal o artística, así como sobre sueldos, salarios, participaciones y

valores, lo cual había que cubrir en una sola ocasión y con referencia al mes de agosto de ese año (Cueva, 2011).

Al respecto el Doctor Ernesto Flores Zavala (2004) en su obra *Finanzas Públicas Mexicanas*, argumentó que en el periodo revolucionario fue cuando hubo una metamorfosis en la política fiscal, ya que se operó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, que derivó en el inicio de la implantación oficial del Impuesto sobre la Renta en México, así las cosas nació a la vida jurídica el Impuesto sobre la Renta en México en el año de 1921 durante una época marcada por una profunda transformación social y económica.

Si bien es cierto que a partir de la Constitución de 1824 y 1857, se derivaron y establecieron diversas Leyes de Rentas, su aplicación en materia tributaria eran limitadas, fue hasta el periodo revolucionario en donde en la Constitución de 1917, se estableció en su artículo 73 fracción VII la potestad tributaria del Estado Mexicano de legislar en materia tributaria, dando origen a la Ley del 20 de julio de 1921, que impuso el estipulado “Impuesto del centenario” o impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias de los particulares, con ello nació en México Impuesto sobre la Renta en México.

#### **4.1.2. Cronología de la Ley Impuesto Sobre la Renta**

Es este apartado de la presente tesis, se pretende dar un panorama de forma pormenorizada de la evolución de la imposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México, señalando en orden las diversas publicaciones de ésta, fechas y rasgos característicos.

Como se describió con anterioridad, que si bien es cierto que a partir de la Constitución de 1824 y 1857, se derivaron y establecieron diversas Leyes de Rentas, su aplicación en materia tributaria eran limitadas, siendo a partir del periodo revolucionario que se estableció en nuestra máxima ley el poder o potestad tributaria que vino a conformar la estructura legal de la imposición de contribuciones, así las cosas de conformidad a la obra *Finanzas Públicas Mexicanas* del Doctor Ernesto Flores Zavala (2004) nace la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el 20 de julio de 1921, misma que impuso el estipulado *Impuesto del centenario* o *Impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias de los particulares*.

Este impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias de los particulares, gravaba los ingresos derivados de la industria, del comercio, de profesionistas, de artistas, de sueldos y salarios, y dividendos. Era cedular, estaban exentas las personas cuyas ganancias que no excedieran de \$ 100.00 mensuales.

Corroborar lo descrito, Enrique Calvo Nicolau (1996) en su obra *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, conviene además con lo citado por Flores (2004), que: “...La Ley se dividía en cuatro capítulos denominados Cédulas: 1) Del ejercicio del comercio o de la industria; 2) Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística; 3) Del trabajo a sueldo o salario; 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos...” (p. 191).

Nicolau (1996) afirma que: “Cada cédula tenía su propia tarifa, dividida en tres o cuatro categorías, lo cual denotaba el comienzo de las tasas progresivas en México. Las tasas de impuesto variaban del 1% al 4% para profesionistas,

*comerciantes e industriales, y del 1% al 3% para personas que percibieran sueldos”* (p. 192).

Adicionalmente a lo descrito, Flores (2004) argumentó que, las tasas de impuesto variaban del 1% al 4%, para los derivados de colocaciones de dinero, o valores a rédito, interés, participación o dividendo.

Como complemento a lo citado por Flores (2004), en cuanto al *Impuesto del centenario* o *Impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias de los particulares*, Nicolau (1996), argumentó que no fue una Ley de carácter permanente, sólo tuvo un mes de vigencia, y eran sujetos del impuesto tanto mexicanos como extranjeros, cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de riqueza se localizará en territorio nacional. Se debió pagar en la primera quincena de septiembre de 1921, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la palabra *Centenario*.

En este orden de ideas, Nicolau (1996), afirma que:

“...Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley se crearon los Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales que, entre otras, tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables de los causantes morosos, y sobre dicha estimación se liquidaba el impuesto que debían pagar los contribuyentes. Estos podían inconformarse ante la SHCP contra las liquidaciones que se emitieran, de manera que ésta examinará las pruebas que se presentaran y resolviera en consecuencia. Este fue el inicio de un medio de defensa en la materia fiscal, conocido como recurso de reconsideración administrativa, que hoy en día se regula en el CFF bajo la denominación de *recurso de revocación*. El producto de este impuesto transitorio se destinó a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos” (p. 192).

Sobre el impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias de los particulares (Cueva, 2011), aduce y corrobora -aunque no con el mismo grado de detalle-, lo descrito por los dos autores en comentario, al señalar que dichos ingresos se

derivan del ejercicio del comercio, la industria, alguna profesión liberal o artística, así como sobre sueldos, salarios, participaciones y valores, lo cual había que cubrir en una sola ocasión y con referencia al mes de agosto de ese año.

Como puede observarse, el *Impuesto del centenario* o *Impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias de los particulares*, aludido en la Ley de mismo nombre, aunque de corta duración -un mes- sentó el precedente de varios rubros fiscales que a la fecha aplican de forma estricta, por un lado, con ella inició la imposición de tarifas progresivas, la división de sectores económicos en capítulos o cédulas -de ahí el nombre de impuestos cedulares- para tipificar el gravamen, así como la exención de la imposición que nos ocupa.

Por otro lado el impuesto del centenario, creó precedente, ya que con él se iniciaron las facultades fiscalizadoras del Estado Mexicano, ya que se crearon los Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales que estimaban los ingresos o ganancias probables de los sujetos pasivos incumplidos de sus obligaciones fiscales, imponiendo por consecuencia oficios liquidatarios, con ello, siendo menester señalar que el Estado, no dejaba con incertidumbre jurídica al contribuyente, ya que éste último, gozaba de la permisión de interponer un litigio, con ello dio comienzo a la interposición de medios de defensa, siendo el primero de ellos el recurso de reconsideración administrativa, el cual, en la actualidad se conoce como recurso de revocación de conformidad a lo ordenado por el Código Fiscal de la Federación, lo descrito nos muestra la evolución de la estructura legal tanto en materia de imposición como de interposición de litigio.



Continuando con la evolución de la imposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México, Flores (2004), hace alusión a la Ley del 21 de febrero de 1924, la cual se conoció como *Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigentes, sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas*.

Sobre esta ley, Nicolau (1996), estipuló que no fue de carácter transitorio -como fue la del *Centenario*- y marcó el inicio del sistema cédular, ésta se estructuró en dos grandes capítulos: una Cédula para las personas físicas que obtuvieran ingresos por su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos -remuneraciones adicionales-, y otra para las sociedades y empresas. No se estableció ninguna cédula relativa al gravamen a los productos o rendimientos de capital.

Continúa Nicolau (1996) haciendo alusión que el ingreso relativo al trabajo personal se gravó con tarifas progresivas que fluctuaban del 1% al 2%, lo cual mencionó, que representó un retroceso en la progresividad de las tasas en comparación con la Ley del Centenario, ya que en ésta, sus tasas de interés iban del 1% al 4%. Hace alusión que los empleados que presten un servicio personal subordinado para dos o más patrones, acumulaban los distintos sueldos obtenidos a fin de aplicar las multicitadas tasas.

Es menester señalar, que Flores (2004) precisa que tanto la tasa para sueldos y salarios, así como profesiones liberales ambas fluctuaban en el rango porcentual citado, sólo que adicionalmente, en cuanto a los ingresos percibidos por sueldos y salarios que excedieran de \$ 2,000.00 mensuales, se pagaba mensualmente el impuesto que nos

ocupa, mientras que para las profesiones liberales cuyos ingresos excedieran de \$ 12,000.00 semestrales, se pagaba semestralmente el multicitado impuesto.

Como se puede verificar, esta ley materia de estudio no fue de carácter transitorio, sino permanente, aunque no se conviene con lo vertido por Nicolau (1996) en cuanto a que marcó el inicio del sistema cédular, ya que como se puede apreciar fue en la *Ley del Centenario* que inició éste, ya que se encontraba conformado por cuatro capítulos o cédulas, vertiendo tarifas progresivas que oscilaban en el rango del 1% al 4%.

En este tenor, sin embargo, precisó con gran claridad que derivado a que las tarifas progresivas fluctuaban del 1% al 2%, representó un retroceso en la progresividad de las tasas en comparación con la *Ley del Centenario* -gravamen que fluctuaba del 1% al 4%-.

La presente ley materia de estudio, para Nicolau (1996), resultó óbice con la *Ley del Centenario*, ya que, no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, derivado a que, para la determinación de la base gravable, se consideró disminuir a los ingresos las deducciones, siendo menester señalar que, corroboraba como ingresos, la revaluación de los activos de las empresas.

Lo descrito permitió gravar solamente la utilidad obtenida, que constituye por ende la capacidad contributiva del contribuyente. Más sin embargo esta ley tuvo un error de fondo ya que las deducciones se establecían en el reglamento y no en ley, que por obviedad de razones resulta óbice al principio de legalidad, ya que dichas deducciones autorizadas no emanaban de una ley, este error se corrigió hasta 1954,

algunas deducciones que podían efectuar las empresas que citó Nicolau (1996), fueron las relativas al costo de adquisición de materias primas, el costo de transportes, el arrendamiento de locales, los sueldos, salarios y emolumentos, la depreciación de activos fijos que no excedería del 5% del capital social, entre otros.

Se puede apreciar, que en esta ley, inició la determinación de la base gravable, a través de disminuir a los ingresos las deducciones, tal como subsiste hasta nuestros días, por lo que, la estructura fiscal de la determinación del impuesto quedó conformada, siendo una gran aportación de índole jurídica tributaria, la que aportó esta ley, más sin embargo, violentaba el principio de legalidad, ya que como se puede apreciar las deducciones autorizadas no emanaban de una ley sino de un reglamento.

De conformidad con Flores (2004), no pagaban el impuesto que nos ocupa, tanto los salarios que no excedieran de \$ 200.00 mensuales, como las empresas, cuyas ganancias fueran a razón \$ 2,400.00 anuales, y varias instituciones sin fines de lucro como las de beneficencia, las de fines científicos.

Precisó además, que en cuanto al gravamen sobre las utilidades de las empresas, no formaban parte de éstas, las donaciones, la adquisición de patentes de invención, marcas de fábrica.

Para el cumplimiento de la obligación de pago de la imposición, Nicolau (1996), estipuló que, por medio de estampillas y formas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se realizaba éste, que al igual que en la Ley del Centenario, era sujeto de fiscalización por las Juntas Calificadoras, cuyos dictámenes podían ser sujetos de controversia, misma que en el ámbito administrativo podía interponerse.

En esta ley de acuerdo a Nicolau (1996), apareció el concepto de caducidad de la facultad de la autoridad de ejercer actos de cobro de impuestos y multas, cuyo tope eran cinco años para realizarlos, mismo concepto que aplica hasta nuestros días.

Es de llamar la atención que Cueva (2011), sólo hizo alusión de este importante tema, al argumentar que en ese tiempo se inició la búsqueda de un mejor sistema de recaudación fiscal, ya que las bases de éste, lo conformaban los impuestos indirectos, y sólo afirmó que la *Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925* sustituyó a la *Ley de Ingresos vigentes, sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas*.

Según lo descrito como se puede observar, que esta ley objeto de análisis, aportó a la legislación tributaria conceptos que no forman parte de los ingresos acumulables tales como las donaciones, la adquisición de patentes de invención, marcas de fábrica y que por ende repercute en la base gravable y en las utilidades -disminuyen-, así como aquellos que se consideran deducciones, con objeto de determinar de forma estricta una base gravable lo más acorde a la capacidad contributiva del contribuyente. Por otro lado, otro invaluable aporte, fue la limitación de las facultades de la autoridad de exigir el cobro de impuestos y multas, cuando haya transcurrido en exceso el plazo de cinco años y no la haya ejercido, configurándose con ello la caducidad, concepto de extinción de la obligación de pago que subsiste hasta la fecha.

En lo que respecta a la ley del 18 de marzo de 1925, Nicolau (1996), precisó que fue la primera en la que se hizo alusión o se llamó *Ley del Impuesto Sobre la Renta*,

estuvo vigente durante dieciséis años durante los cuales fue objeto de varias reformas, definió lo que es un ingreso y por vez primera se consideró al ingreso en crédito.

Al igual que las dos leyes antes citadas, destinó el 10% de la recaudación al estado y al municipio respectivamente, condicionado a éstos dicha participación en cuanto a que no gravaran la misma fuente de ingreso.

Lo descrito, con objeto de evitar la doble tributación o concurrencia impositiva de los tres niveles de gobierno federal, estatal y municipal.

El cumplimiento de la obligación de pago por parte de los sujetos pasivos se hizo más flexible ya que el impuesto se podía realizar en timbres, efectivo, o en cualquier otra forma de pago que determinó el reglamento.

Conviene con Flores (2004), ya que ambos afirmaron que el impuesto en comento, se agrupó en siete *Cédulas* o capítulos: Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de Capitales, Explotación del Subsuelo o Concesiones otorgadas por Estado, Sueldos y Honorarios de Profesionistas. Respecto a la cédula sexta relativa a sueldos, el espíritu del legislador denotó gran visión al establecer dos tarifas la “A” y “B”, en la que en la primera comprendía a los ingresos obtenidos por el concepto descrito, en cualquier parte del país -estaban exentos hasta \$ 2,000.00 anuales, el excedente se gravaba con tasas cuyo rango era del 1% al 4%-, y en la segunda, aquellos ingresos obtenidos en el Distrito Federal, ciudades fronterizas con Estados Unidos de América y otras en la que el costo de la vida era mayor a las demás zonas del país, las tasas eran más bajas que las de la “A” para aquellos sujetos pasivos cuyos ingresos fueran hasta \$12,000.00 anuales.

Como se observa, esta ley del 18 de marzo de 1925, fue la primera que llevo por título *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, definió por primera vez en materia fiscal lo que es un ingreso.

En este orden de ideas esta ley, evitó la concurrencia impositiva o doble tributación, al delimitar el gravamen a las entidades federativas y municipios, sobre aquellas fuentes de riqueza previamente sujetas a gravamen por la norma impositiva federal que nos ocupa.

Es menester señalar que la actuación del legislador es sobresaliente y de una perspectiva visionaria al establecer en la cédula sexta, dos tarifas -“A” y “B”-, que delimitaba perfectamente las zonas geográficas de aplicación de éstas, y por otro lado consideró el costo de la vida para la imposición de las multicitadas tarifas sobre el excedente, esto es, los ingresos por sueldos obtenidos en Distrito Federal, ciudades fronterizas con Estados Unidos de América y otras en la que el costo de la vida era mayor a las demás zonas del país, la tarifa era más baja, lo que nos permite comprender que el espíritu del legislador consideró la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

De acuerdo con Nicolau (1996), por primera vez, se permitió la deducción de “cargas familiares”, conforme al número de personas que mantuviera el sujeto pasivo. Consideró las tarifas en comento, para la aplicación de cuotas de deducción, esto es, en la tarifa “A”, las deducciones oscilaban en los siguientes rangos, si el sujeto pasivo sostenía un persona se le permitió una deducción de \$250.00, mientras que si mantenía a cuatro o más se le permitió una deducción hasta de \$ 450.00, en su opinión fue un error lo descrito en materia de política fiscal, derivado a que la imposición fiscal de los sujetos pasivos debe establecerse en forma directa de su capacidad contributiva.

En cuanto a los rendimientos de capital Nicolau (1996), consideró que en esta ley se incluyó también por primera vez, el concepto de interés presunto, que consistió en un interés mínimo gravable para operaciones tipificadas del 6 % anual, cuando no se pactará interés, o cuando éste, fuese inferior al interés mínimo descrito. Además estipuló que el comercio y la industria estaban gravados con las mismas tarifas que oscilaban entre el 2% y el 8%.

Respecto a esta ley, Cueva (2011), mencionó que, aportó la regulación adecuada de la participación de Estados y Municipios, así como la relativa a las cargas impositivas al comercio y a la industria.

Como se puede apreciar de acuerdo a lo descrito, esta Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableció conceptos fiscales innovadores, como el relativo a la deducción de “cargas familiares”, conforme al número de personas que mantuviera el sujeto pasivo, sólo que se conviene con la opinión de Nicolau (1996), en cuanto a que, fue un error de fondo en la política tributaria establecerla conforme a lo citado, ya que las cargas tributarias deben imponerse de acuerdo a la capacidad contributiva del contribuyente.

De conformidad a lo transcrito, esta ley, aportó otro concepto fiscal visionario, como lo fue el interés presunto, ya que permitió gravar a todas aquellas operaciones en las que no estipulará interés alguno, o que existiendo, fuese menor al 6% anual, considerándose por ende dicho interés presunto, de acuerdo a la simetría fiscal como ingreso acumulable para el otorga el empréstito y como deducible para el que adquiere éste.

En cuanto a la *Ley del Impuesto Extraordinario Sobre Ingresos, del 31 de julio de 1931*, Flores (2004), estipuló que el gravamen era del 1% para comerciantes, industriales, agricultores, y honorarios de profesionistas, mientras que para los demás causantes era del 2%, sobre los ingresos que percibieran.

Las declaraciones no eran motivo de revisión, pero si se incurría en la falta de pago oportuno, eran sujetos de un recargo del 5%.

Respecto a esta ley, Cueva (2011) y Nicolau (1996), no hacen alusión alguna en sus obras, sobre la existencia de ésta.

Como se puede corroborar, esta ley estaba conformada por dos cédulas o capítulos perfectamente delimitados en cuanto a actividades económicas y tarifas, aportando además la multicitada ley, el concepto fiscal de recargos como accesorio de las contribuciones.

Relativo a la *Ley del Impuesto Sobre el Ausentismo del 14 de febrero de 1934*, Flores (2004), estipuló que los causantes eran personas físicas con domicilio en el extranjero, o que al empezar un ejercicio fiscal tuvieran una permanencia mayor de cuatro meses fuera de la República Mexicana, y que percibieran ingresos o rentas en México. Los gravámenes eran del 2% y 4%.

En lo que toca a esta ley, Cueva (2011) y Nicolau (1996), no hacen alusión alguna en sus obras, sobre la existencia de ésta.

Tal como se aprecia, esta ley consideró una sola cédula, y estaba enfocada a las personas físicas residentes en el extranjero, o bien que hayan permanecido en éste, más



de cuatro meses al inicio de un ejercicio fiscal, estableciendo una tarifa perfectamente delimitada.

Continuando con este orden cronológico, posteriormente se implementó la *Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939*, en ésta, según Flores (2004), los causantes eran las personas físicas y personas Morales, cuyos ingresos anuales fueran mayores a \$ 100,000.00.

Se estimó como superprovecho, la utilidad que se obtuviera en exceso del 15% sobre la utilidad contable o el 20% de las utilidades, cuando no existiera capital contable, se presentaba la declaración anual, reportando el capital contable y la utilidad sujeta al cálculo.

Las utilidades hasta el 15% del capital contable, estaban exentas, para aquellas comprendidas en exceso del 15% y el 21% del capital contable, estaban gravadas al 15%, en este tenor las que oscilaban también en demasía de entre el 27% y el 33% de dicho capital, su tarifa impositiva era del 30%, siendo menester precisar que existió una tarifa mayor a las descritas, la cual era del 35%, que aplicaba para las utilidades mayores al 33% del capital contable.

En cuanto al rubro de comisionistas que tuvieran utilidades que excedieran el 15% del capital contable, su tarifa impositiva fue del 25%.

Los agricultores, comerciantes, negocios industriales con utilidades que excedieran el 15% del capital contable, eran sujetos del gravamen del 25%.

Nicolau (1996), corroboró de manera general lo descrito por Flores (2004), en cuanto a las actividades y tarifas descritas de esta ley, agregó que con ésta, la autoridad

hacendaria tendría una participación extra sobre las utilidades que obtuvieran los sujetos pasivos o deudores.

Relativo a esta ley, Cueva (2011), no hace comentario alguno en su obra, sobre la existencia de ésta, por lo antes descrito, si debió tomar en cuenta por la aportación que realizó en cuanto a que estableció cargas impositivas a las utilidades que se obtuvieran en exceso versus capital contable, más sin embargo, es menester precisar derivado al análisis de la ley que nos ocupa, que ésta incurrió en una doble tributación, ya por la utilidad del sujeto pasivo se concurrían dos impuestos a la riqueza, por un lado la carga impositiva de la ley del 18 de marzo de 1925 y por otro la reforma que se estableció a través de la ley del superprovecho, violentando de acuerdo a lo descrito, con el principio de proporcionalidad.

Dando continuidad a la evolución de la norma jurídica impositiva de la riqueza, nos encontramos con *La Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941*, según Nicolau (1996), esta ley abrogó la *Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939*, ya que el fundamento del legislador, era el de que el Estado no debía actuar en exceso sobre la utilidad en legal posesión del sujeto pasivo, es decir, evitar la doble tributación y respetar el principio de proporcionalidad.

Al respecto sobre *La Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941*, Flores (2004) coincidió con lo vertido por Nicolau (1996), ya que ambos mencionaron que esta ley, estaba compuesta por cinco cédulas, la primera de ella, comprendió el comercio, así como el negocio industrial o agrícola, siendo menester precisar que las actividades descritas estaban exentas hasta por un monto de \$ 2,000.00

anuales de utilidad, y con cuota progresiva por grados que iba del 3.3% para utilidades mayores a \$ 2,000.00 y límite al 20% para aquellos ingresos que excedieran de \$ 500,000.00, los causantes con ingresos menores a \$ 100,000.00 pagaban el ISR a cuota fija.

Siguiendo con el análisis de los dos autores en comentario, ambos coincidieron que la cédula segunda, comprendía a los intereses de toda clase de préstamos, más sin embargo Flores (2004), hizo alusión que el gravamen era progresivo, dividido en dos partes: uno proporcional de 6.2% y otro progresivo que llegaba al 26.5% cuyos ingresos excedieran de \$ 500,000.00, Nicolau (1996), no la describió de esa forma, éste, precisó que dicha ley siguió aplicando el ingreso presunto del 6% a la base gravable de los empréstitos en lo que no se estipule costo financiero.

Como se puede apreciar en las cédulas descritas aplicaron tasas progresivas, respecto a la cédula segunda, lo vertido por ambos autores, complementan fielmente a ésta.

Flores (2004), consideró que la cédula tercera, comprendió a las concesiones otorgadas por el Gobierno Federal relativas a la explotación del subsuelo, el gravamen era progresivo, dividido en dos partes: una proporcional de 10.2% y una progresiva que llegaba al 33%, Nicolau (1996), realizó precisiones importantes, en cuanto a que para la última tasa citada, aplicó para ingresos gravables superiores a \$ 500,000.00, además que, las concesiones que nos ocupan no solo aplicaron al ámbito federal, sino también al estatal y municipal.

En cuanto a la cédula cuarta que impuso cargas impositivas a los sueldos, Nicolau (1996), estipuló que quedaron sin efectos las deducciones relativas a las cargas por familia, consideró que se dio marcha atrás en la evolución de la política impositiva, ya que por ende, la base gravable de las personas físicas se incrementó, al gravar la carga impositiva que nos ocupa, sólo sobre su ingreso bruto de éstas, siendo un error manifiesto del legislador, ya que la omisión de estos gastos -deducciones-, incidieron sobre la capacidad contributiva de las multicitadas personas físicas, de tal forma, que en este caso, incrementaron ésta, lo que se tradujo en un mayor pago de impuestos, configurándose de forma inconcusa una inequidad tributaria.

El Doctor Flores (2004), precisó en relación a la cédula cuarta, que comprendió a las personas físicas que obtuvieron ingresos por sueldos y pensiones, el gravamen era progresivo, con un mínimo de exención de \$ 166.66 y llegando a un gravamen máximo de 7.6% de \$ 9,000.00 en adelante.

Relativo a la cédula quinta que impuso gravámenes a los ingresos por honorarios, Nicolau (1996), mencionó que éstos, se impusieron de acuerdo a un sistema de categorías, lo que acarreo una serie de impugnaciones, que se tradujo en una reforma posterior, que por obviedad de razones se derivó ésta, porque no gravaba los ingresos, ignorando de forma inconcusa la materia del impuesto sobre la renta.

Flores (2004), estipuló en cuanto a la cédula quinta, que comprendió a las personas físicas que obtuvieron ingresos por profesiones liberales, arte u oficio, deporte, cultura, los causantes se dividieron en siete categorías, la primera tenía una cuota de \$ 3,600.00 anuales y la séptima 60.00 anuales.

En cuanto a esta ley del impuesto sobre la renta del 31 de diciembre de 1941, Cueva (2011), no hace comentario alguno en su obra, sobre la existencia de ésta, por lo descrito en líneas que preceden, fue una omisión evidente, por lo que representó la aportación de la ley que nos ocupa, por un lado, en cuanto a la aplicación de gravámenes a las utilidades de las empresas de forma progresiva, así como a los intereses derivados de empréstitos e ingreso presunto, éste último gravado con cuota fija, y por otro lado relativo a las cargas impositivas de tipo también progresivo que se impusieron por los tres niveles de gobierno en cuanto a concesiones a personas físicas y personas morales, relativas a la explotación del subsuelo, siendo menester precisar que se conviene con el autor citado, que la ley que nos ocupa, tuvo un retroceso fiscal importante, al suprimir las deducciones por cargas por familia a las personas físicas que perciben sueldos, ya que la base gravable se incrementó, ocasionando una capacidad contributiva ficticia -mayor a la real-, y que por ende le obligó a pagar más impuestos en materia de renta, configurándose una inequidad tributaria como se precisó.

Por lo que respecta a la *Ley del Impuesto Sobre la Exportación de Capitales, del 29 de agosto de 1946*, Flores (2004), estipuló que estableció un impuesto por las remisiones de dinero, valores, o bienes al extranjero, se causaba únicamente por la primera adquisición o inversión, el gravamen era del 4%. Tanto Cueva (2011), como Nicolau (1996), no hacen alusión a la ley descrita, se asienta, muy importante la aportación de Flores (2004), derivado a que esta normativa tributaria permitió al Estado Mexicano tener un avance significativo en su política fiscal, ya que fue una carga impositiva tendiente a evitar fugas de capital.

En este orden de ideas y continuando con la *Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes, del 29 de diciembre de 1948*, Flores (2004), estableció que los sujetos deudores o pasivos eran los comerciantes, industriales y agricultores con ingresos anuales superiores a \$ 200,000.00. El gravamen fue de una tasa del cinco por ciento para utilidades que fluctuaron entre el quince al veinte por ciento; diez por ciento para utilidades cuyo rango osciló entre el veinte al treinta por ciento; quince por ciento para utilidades que oscilaron entre el treinta al cuarenta por ciento; veinte por ciento para utilidades que comprendieron del cuarenta al cincuenta por ciento y veinticinco por ciento para utilidades que rebasaron el cincuenta por ciento.

En cuanto a esta ley tanto Cueva (2011) como Nicolau (1996), no hacen alusión a ésta, de acuerdo a lo transcrito, según Flores (2004), esta normativa impositiva ocasionó una doble tributación, ya que por un lado el sujeto deudor tiene que pagar este impuesto sobre la riqueza de conformidad a una base gravable, y por otro, tiene la obligación de conformidad a esta multicitada ley de hacerlo sobre una utilidad excedente, misma que ya es legítimamente propia del sujeto pasivo, lo que en muchos de los casos ocasionó su quiebra mercantil y por ende de empleos, repercutiendo en forma negativa en la economía del país.

En lo que concierne a la *Ley del Impuesto Sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1953*, tanto Nicolau (1996) como Flores (2004), coincidieron que ésta se integró por siete cédulas.

Afirmaron que dichas cédulas fueron las relativas a comercio; industria; agricultura, ganadería y pesca; remuneración del trabajo personal; honorarios de

profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; imposición de capitales; regalías y enajenación de concesiones, respectivamente.

Consideró Nicolau (1996), que las adiciones más importante que tuvo esta ley, fue por un lado, que se conformó por vez primera como parte inherente a ésta, las deducciones, permisión que podían hacer los sujetos pasivos para calcular su utilidad gravable, dejando de ser inconstitucionales, por obviedad de razones, ya que ahora las deducciones si se derivan de un marco legal aplicable dejando a un lado el reglamento que les dio origen, por otro lado, en cuanto a la cédula cuarta, aplicable a sueldos y salarios, fueron sujetos del impuesto, aquellos que fluctuaran en \$ 300.00 y para ingresos superiores a \$ 14,000.00 mensuales también se aumentó la tasa de impositiva.

Continuando con el autor en comento, argumentó que en la ley que nos ocupa, y en específico la cédula sexta -imposición de capitales-, para la determinación de la base gravable, se otorgó una deducción adicional del 20% de la utilidad, a la ya establecida en la ley anterior y vigente en ésta, relativa al incremento a la reserva de reinversión, siempre y cuando dicha reserva se incremente nuevamente, por tanto la deducción fluctuaba a razón del 40%. Adicionalmente la ley en cita, siguió con la permisión a los sujetos pasivos de presentar el recurso administrativo de reconsideración contra la resoluciones emanadas por los organismos liquidadores, cuando éstas fueran emanadas fuera del marco legal.

Por lo que respecta a Cueva (2011), sólo se limitó a decir que dicha ley del impuesto sobre la renta, fue abrogada por la de 1964. Según lo vertido por Nicolau (1996), la aportación más importante de esta ley, fue la certidumbre jurídica en cuanto a la aplicación de las deducciones por parte de los sujetos pasivos, ya que éstas por

primera vez, emanaron de su marco o esfera normativa -ley-, observando con ello, de manera fiel el principio de legalidad, y haciendo a un lado el reglamento que las sustentaba y por ende las hizo inconstitucionales en su momento.

Siguiendo con el análisis de este importante rubro, nos encontramos con la *Ley del Impuesto Sobre la Renta, del 30 de diciembre de 1964*, según Nicolau (1996), se dejó a un lado el sistema cedular y se disgregó en dos Títulos únicamente, el relativo a el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y el tocante a el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, es menester precisar que esta ley estuvo vigente dieciséis años de 1965 a 1980. Tuvo discrepancias, toda vez que en cuanto a personas físicas, no contempló la acumulación de otros ingresos del sujeto deudor, como los relativos a los intereses percibidos de inversión fija, así como de aquella riqueza, producto tanto su actividad empresarial como de los dividendos que se derivan de ésta.

Continuando con Nicolau (1996), precisó puntualmente que, en este marco legal, se incluyeron las deducciones al igual que en la ley de 1953, para no caer en el vicio de inconstitucionalidad, y respetar con ello, el principio de legalidad, lo que derivó lo descrito, en certidumbre jurídica al sujeto pasivo o deudor, en cuanto a la determinación de la utilidad fiscal.

Para Flores (2004), esta ley siguió aplicando cargas impositivas progresivas, en personas físicas empieza a acentuarse la progresividad de la tasa en ingresos superiores a \$ 150,000.00, hasta llegar a un cincuenta por ciento, cuando el ingreso gravable sea superior a un \$ 1,500,000.00.



Tanto Nicolau (1996) como Flores (2004), coincidieron que ésta ley, aplicó a las personas morales un gravamen progresivo, empezaba con un cinco por ciento para ingresos entre dos y tres mil quinientos pesos anuales, hasta llegar a un cuarenta y dos por ciento, de un millón de pesos en adelante.

Nicolau (1996), realizó con gran acierto, una serie de señalamientos de esta ley, en lo que respecta a las personas morales, en lo relativo a que no acumulaban como ingresos los provenientes de dividendos obtenidos de otras empresas, evitando con ello la doble tributación de la empresa que actuaba como accionista. Por vez primera, se permite deducir el costo de lo vendido, así como las pérdidas fiscales de cinco ejercicios anteriores y el gasto erogado a la reserva para fondos de pensiones o jubilaciones del personal. Por lo que respecta a las inversiones en activo fijo, se podían deducir a través de porcentajes anuales. El marco legal de esta norma de renta, permitió también, según el autor en referencia, la deducción de las cargas familiares que oscilaban entre \$ 1,500.00 a \$ 6,000.00 anuales que aplicaron de forma integral para ascendientes, descendientes y cónyuge del sujeto pasivo, este tipo de deducción fracasó derivado a que no la aplicaba éste, siendo cambiada por la concerniente a una cantidad igual a un salario mínimo general correspondiente a la zona geográfica del sujeto deudor elevado al mes.

Tal como se puede corroborar, esta ley presentó un avance sobresaliente en la política fiscal del Estado Mexicano, ya que innovó e incorporó una estructura tributaria, tal que, dejó atrás los capítulos o cédulas, por dos Títulos, perfectamente identificados en cuanto a quienes integran el ámbito fiscal, siendo estos, por un lado las personas morales –incluyó en éstas, además a las sociedades y asociaciones civiles- y por otro

las personas físicas, respectivamente. Marcó una limitación a los ingresos acumulables de las personas morales, con objeto de no afectar aquellos que fueran provenientes de dividendos obtenidos de otras empresas, evitando con ello la doble tributación de la empresa que actuaba como accionista, e incrementó las deducciones tanto de personas morales como de personas físicas con objeto de obtener una utilidad fiscal y por ende una carga impositiva acorde a la capacidad económica real de éstas, con objeto cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

En esta tesitura, se publicó mediante decreto el 30 de diciembre de 1976 y como adición a la ley de 1964, *la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias*, ésta según Flores (2004) y Nicolau (1996), fue derogada a partir del 1º. de enero de 1979, en este decreto se destaca lo siguiente:

“...

En todo orden social existen factores que juegan un papel preponderante tendiente a mantener el equilibrio entre los diversos sectores de la población. Dichos factores son, entre otros, las utilidades de las empresas, los salarios, los precios y los impuestos. Resulta imprescindible, por tanto, evitar que constituyan elementos de presión uno sobre los otros, para que el equilibrio del orden social no se rompa. Es por ello que debe buscarse que los mismos se combinen de tal manera que permitan el logro de los objetivos deseados.

La coyuntura económica ha propiciado elevación en los precios por parte de algunas empresas, que pasando por alto la solidaridad social que debe guardarse en los momentos difíciles y anteponerse a intereses particulares, han obtenido con motivo de dichos aumentos de precios, utilidades excedentes. Por tanto se hace necesario que el Gobierno intervenga a través del establecimiento de impuestos, para recoger las utilidades excesivas y evitar con ello el desequilibrio frente a los otros factores...” (Nicolau, 1996, p. 211).

Según el autor en comento, el impuesto no tuvo éxito derivado a que ocasionó una afectación a la esfera patrimonial de las empresas que no incrementaron los precios, ocasionando además de que aquellas que si llevaron a cabo el multicitado incremento, no pagaran la carga impositiva.

Como se puede observar, esta tasa complementaria, lejos de equilibrar los factores económicos citados, fomentó la evasión fiscal de aquellas personas morales que elevaron los precios de los satisfactores y por otro lado afectó el patrimonio de aquellas empresas que no incrementaron éstos, es por ello que sólo tuvo vigencia un año.

Así las cosas, y derivado al estudio de la evolución del Impuesto Sobre la Renta en México, de conformidad a Flores (2004) y Nicolau (1996), el 30 de diciembre de 1980, se publicó en el Diario Oficial la referida norma jurídica, en la que, la aportación más sustancial fue que se amplió la base gravable de las personas morales, esto es, incorporando en la metodología de la determinación de la utilidad gravable, el efecto económico de la inflación tanto a los créditos que otorgan los sujetos pasivos, como a las deudas que adquieren.

De acuerdo a Nicolau (1996), esta ley, permitió la deducción inmediata de inventarios, así como la revaluación tanto de activo fijo como de las pérdidas fiscales, con objeto de contrarrestar el efecto inflacionario que incidió en el incremento de la base gravable.

Se considera según el análisis de esta ley sujeta a estudio, que su aportación más significativa fue que consideró, el efecto inflacionario por un lado, tanto a los créditos que otorga el contribuyente, así como las obligaciones que contrajo éste, hoy se le conoce como ajuste anual por inflación, por otro lado permitió la deducción inmediata de inventarios adquiridos en el ejercicio fiscal en turno, siendo menester precisar, que consideró también el efecto inflacionario -actualización- de las pérdidas fiscales, lo descrito señala la reflexión y voluntad del legislador de determinar una capacidad

contributiva cada vez más real del sujeto deudor, y la observancia a las limitaciones o principios de legalidad y equidad tributaria.

En cuanto a la *Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 2002*, de acuerdo a Sánchez (2011), de la norma jurídica precita, afirmó:

“Del mismo impuesto en análisis, tratándose de personas físicas que tributen en los términos de la Sección III, Capítulo II, Título IV de la Ley Federal del Impuesto Sobre la Renta, identificados como “pequeños contribuyentes”, el objeto y la base del gravamen local, coincide al referirse al ingreso bruto efectivamente percibido y la tasa no podrá exceder del 2% siempre y cuando esos ingresos no sean mayores a 1 millón 500 mil pesos anuales, correspondientes al ejercicio fiscal anterior” (p. 217).

El autor en comento, mencionó que relativo a las personas morales, ésta ley redujo la tasa impositiva del 33% al 30%, precisó que, para el 2006 se reformó y redujo la tasa precita aún más, quedando al 29% y en el 2007 en 28%.

Además estipuló el multicitado autor que, para las personas físicas se les aplicó la tasa del 30%, normándose tarifas simplificadas, que a partir del 2006, fue del 25% para todas aquellas personas físicas con ingresos de hasta de dos millones quinientos mil pesos anuales, y los montos superiores a éste, correspondió la tasa del 28%.

En el año precita, se modificó el tope de ingresos para el régimen de pequeños contribuyentes a dos millones de pesos, para quienes se inclinen por éste.

La estructura de la ley descrita, se conformó por siete Títulos como a continuación se describen:

Tabla 2

*Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
		ARTÍCULOS
TÍTULO I	DISPOSICIONES GENERALES.	1 al 9o. A
TÍTULO II	DE LAS PERSONAS MORALES.	10 al 92
TÍTULO III	DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS.	93 al 105
TÍTULO IV	DE LAS PERSONAS FÍSICAS.	106 al 178
TÍTULO V	DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL.	179 al 211
TÍTULO VI	DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.	212 al 217
TÍTULO VII	DE LOS ESTÍMULOS FISCALES.	218 al 228

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar esta ley, amplió la base o universo de contribuyentes, ya que incorporó el régimen de pequeños contribuyentes, los residentes en el extranjero y las empresas multinacionales, con ello el legislador pretendió evitar por una vertiente, la evasión fiscal y por otra, incrementar la recaudación proveniente de estos sujetos deudores o pasivos.

En lo que respecta a la *Ley del Impuesto Sobre la Renta del 11 de diciembre de 2013*, entró en vigor en fecha 1º. de enero de 2014, constó de 195 artículos, divididos en siete títulos, actualmente tiene 204 preceptos legales con la estructura siguiente:

Tabla 3

*Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
		ARTÍCULOS
TÍTULO I	DISPOSICIONES GENERALES.	1 al 8
TÍTULO II	DE LAS PERSONAS MORALES.	9 al 78
TÍTULO III	DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS.	79 al 89
TÍTULO IV	DE LAS PERSONAS FÍSICAS.	90 al 152
TÍTULO V	DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL.	153 al 175
TÍTULO VI	DE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.	176 al 184
TÍTULO VII	DE LOS ESTÍMULOS FISCALES.	185 al 204

Fuente: Elaboración propia

Principales tópicos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

- ✓ Personas Morales gravamen del 30%.
- ✓ Personas Físicas gravamen progresivo del 0% al 35%.
- ✓ Ganancias bursátiles gravamen del 10%.
- ✓ Reparto de dividendos gravamen del 10%.
- ✓ Limitación de deducciones para personas físicas, el cual fue de 4 VSMG elevado al año o el 10% de los ingresos totales del año, la cantidad que resulte menor, aplicó en los ejercicios fiscales de 2014 y 2015.

- ✓ Limitación de deducciones para personas físicas, el cual es de 5 VSMG elevado al año o 15% de los ingresos totales del año, la cantidad que resulte menor, a partir del ejercicio fiscal de 2016.
- ✓ Se derogó el régimen de pequeños contribuyentes, se integró el régimen de incorporación fiscal.
- ✓ Se integró el régimen de los coordinados.
- ✓ Se integró el régimen de flujo de efectivo para personas morales.

De acuerdo a lo descrito, el objetivo principal de esta ley, es tener un mayor impacto recaudatorio y ampliar la base o universo de contribuyentes del Estado Mexicano, ya que incrementa por un lado, cargas impositivas progresivas hasta el treinta y cinco por ciento, principalmente a personas físicas e incorpora también a éstas a nuevos gravámenes, tales como el diez por ciento que aplica tanto a los dividendos que perciban los accionistas de sociedades mercantiles como aquellos que deriven de ganancias bursátiles, y no obstante lo anterior limita la deducción a éstas, tema toral de esta tesis, que se aborda más adelante, por otro lado, en cuanto a las personas morales las ganancias que se originen por sus operaciones bursátiles también son sujetas del gravamen del diez por ciento. En lo que respecta al incremento del universo de sujetos deudores, esta ley, incluye al régimen de incorporación fiscal que sustituye al régimen de pequeños contribuyentes con el fin de suprimir la economía informal, teniendo como característica que es transitorio, ya que sólo opera para diez años, y por ende al año siguiente el sujeto pasivo pasa a formar parte del régimen de personas morales, en este orden de ideas también incrementa su base de contribuyentes al incorporar tanto a el

régimen de los coordinados -transportistas-, como a el régimen de flujo de efectivo para personas morales, en tal virtud, es, que a través de la incorporación de éstos, y aunados tanto a una serie de estímulos fiscales como a las limitantes a las deducciones personales descritas, el Estado Mexicano, lo que persigue es incrementar su recaudación impositiva.

## **4.2. Los Elementos del Impuesto Sobre la Renta**

Tal como ya se observó, en el Capítulo Tercero de esta Tesis, toda norma jurídica tributaria debe de contemplar quienes son los sujetos al pago de la contribución, definir el objeto de gravamen, configurar la base sobre la cual se determina el impuesto, así como el porcentaje aplicable -tasa- o la tarifa progresiva según sea el caso, y también se dijo que, por lo que, a falta expresa de uno de ellos, se configura un escenario viciado y por ende violentado el principio de reserva de ley, por lo que se presenta en este tenor, un caso de una norma jurídica inconstitucional, en virtud de lo descrito, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contempla una estructura para la determinación de las cargas impositivas tanto para personas morales como para personas físicas, compuesta medularmente por los elementos esenciales en comento, los cuales son analizados a continuación.

### ***4.2.1. Los elementos esenciales del impuesto***

Como ya se ha mencionado en los primeros capítulos de este trabajo, el artículo 5º., primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente, mandata la aplicación estricta de las cargas impositivas -normas que se refieren a los elementos esenciales de los impuestos-, que inciden en el contribuyente, y con la finalidad de que éste, tenga



certidumbre jurídica, debe conocerlos, por otro lado, se estipuló que dichos elementos esenciales de los impuestos, se encuentran bajo el amparo de los principios de reserva de ley y legalidad tributaria.

También se señaló que la obligación de contribuir debe ser mandatada mediante una norma jurídica, obedeciendo al aforismo latino -"Nullum tributum sine lege"- misma que debe de incluir todos los elementos del tributo que refiera, obedeciendo esto, al principio de reserva de ley, mismo que de forma estricta es observado por el poder legislativo, como órgano competente para emitir la parte sustantiva de dichos ordenamientos.

Ahora bien, conforme a lo descrito se procede a continuación a analizar cada uno de los elementos esenciales en materia del Impuesto Sobre la Renta.

#### *Los sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta.*

Al nacer la relación jurídica tributaria, nace el sujeto pasivo de la obligación fiscal. En tal virtud, de conformidad a la obra de *Derecho Fiscal* de Raúl Rodríguez Lobato (2014), "*el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea que se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal*" (p. 146).

Así las cosas, la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, en su Título I de disposiciones generales, en su precepto legal con numeral primero, mandata quienes se encuentran obligados a pagar dicho impuesto, mismo que a la letra estipula:

"Artículo 1o. 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 en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

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

Por lo que en mérito de lo descrito, de forma inconcusa se concluye que las personas físicas y las personas morales son los sujetos pasivos obligados de este impuesto, son quienes se encuentran en la situación jurídica de hecho o hipótesis normativa de causación que ordena el numeral en comento, cumpliendo de tal forma el ordenamiento legal que nos ocupa con el elemento esencial del sujeto pasivo de la contribución en cita.

Resulta conveniente enunciar, debido a que las personas físicas son tema total de esta tesis, lo vertido por el Código Civil Federal, en cuanto a lo referente a la capacidad jurídica, restricciones y facultades de éstas, por la importancia jurídica que reviste lo descrito.

Por lo antes descrito, con fundamento y en correlación con el Código Civil Federal, en su artículo 22 describe la capacidad jurídica de las personas físicas, mismo que a la letra estipula:

"Artículo 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código."

Por otro lado, el Código en comento estipula restricciones a la personalidad jurídica de las personas físicas describiendo éstas en su precepto legal con numeral 23 mismo que a la letra estipula:

“Artículo 23.- La minoría de edad, el estado de interdicción y demás incapacidades establecidas por la ley, son restricciones a la personalidad jurídica que no deben menoscabar la dignidad de la persona ni atentar contra la integridad de la familia; pero los incapaces pueden ejercitar sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes.”

En este orden de ideas, en el multicitado Código se cita también las facultades de las personas físicas describiendo éstas en su precepto legal con numeral 24 mismo que a la letra estipula:

“Artículo 24.- El mayor de edad tiene la facultad de disponer libremente de su persona y de sus bienes, salvo las limitaciones que establece la ley.”

*El objeto imponible en este impuesto.*

En la norma jurídica de este impuesto, materia del presente estudio, en su artículo 1º., fracciones I, II y III, se mandata el objeto del gravamen, que se puede presentar en tres escenarios de forma respectiva; en el primero de ellos se ordena que las personas físicas y morales residentes en México, se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos de cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; en el segundo escenario se señala que los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, son objeto de dicho gravamen de renta respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente, mientras que en un tercer escenario, serán objeto del multicitado gravamen de renta los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un

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

Tal como se observa, el objeto imponible en materia de renta, es gravar la riqueza, tanto de personas físicas y morales residentes en territorio nacional como en el extranjero, cuyo origen de esta riqueza sea por establecimientos permanentes ubicados en México, así como de residentes en el extranjero cuyos ingresos, su fuente sea el país, pero no cuenten con un establecimiento permanente.

En realidad, este impuesto, respecto a las personas físicas, "*... establece diversos objetos del impuesto para las personas físicas, atendiendo al diferente origen o clases de ingresos que perciben...*" (Sánchez León, 2000, p. 699).

Esta afirmación es así, ya que la propia ley de este impuesto señala en el artículo 90, lo siguiente:

"Artículo 90. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. 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, por los ingresos atribuibles a éste."

De la anterior norma, se puede observar que existen, respecto a las personas físicas, diversos tipos de ingresos, como son: ingresos en crédito, en bienes, en efectivo, o en servicios, es más, señala esta norma, que están gravados cualquier tipo de ingreso.

Además el objeto imponible también se influencia con las diferentes actividades que se vienen a gravar; no es lo mismo gravar a una persona física con actividades empresariales, que a una persona física que es un arrendador.

En efecto, por ejemplo, el artículo 100 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dice:

"Artículo 100. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

**I.** Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

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

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional."

Se puede ver que en el mismo capítulo, se gravan tanto a personas físicas con actividades empresariales, así como personas físicas que se dedican a prestar servicios de profesionales, e inclusive, también tienen dos diferentes Secciones, en la Sección I, se señala a las Personas Físicas con actividades empresariales y profesionales, y en la Sección II, se grava a las mismas personas, pero que tengan un ingreso anual inferior a los dos millones de pesos, a la que se le llama *Régimen de Incorporación Fiscal*.

A pesar de ser actividades distintas, el legislador consideró necesario gravarlas en el mismo capítulo, pero la regla general, es que la ley viene a fijar los diferentes objetos imposables de las personas físicas, de acuerdo con los diversos tipos de ingresos, y así tenemos que quedan gravados los ingresos, de forma particular, en cada uno de los Capítulos del Título IV, de esta Ley, y son:

- “I. Por Salarios y la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.
- II. Por Actividades Empresariales y Profesionales.
- III. Por Arrendamiento y el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles.
- IV. Por Enajenación de Bienes.
- V. Por Adquisición de Bienes.
- VI. Por Intereses.
- VII. Por la Obtención de Premios.
- VIII. Por Dividendos.
- IX. De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas”.

Se nota que al final la ley establece que en realidad, está gravándose todo tipo de ingresos que pueden llegar a obtener las personas físicas.

*La base gravable del impuesto.*

Al ser el tema central de este trabajo de investigación, este tema es desarrollado ampliamente en el siguiente punto de esta Capítulo. Sólo diremos que al existir diferentes ingresos gravados, pueden existir diversas bases gravables en el impuesto sobre la renta, aunque se señala como adelanto, que la norma general, es que en la base gravable se pueden deducir de los ingresos totales recibidos por las personas, las deducciones autorizadas por la ley.

*Tasas y Tarifas en el Impuesto Sobre la Renta.*

De acuerdo a lo vertido en líneas anteriores, en la norma jurídica tributaria, atendiendo al principio de proporcionalidad y equidad tributaria, además de estipular la base

imponible sobre la cual se determina la contribución respectiva a la misma, también debe de incluir el elemento esencial de la contribución relativa a la tasa o tarifa.

Por lo que, en este orden de ideas, la tasa, según Lobato (2014), es el porcentaje o tanto por ciento aplicable directo a la base gravable o imponible, por ejemplo, la tasa del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las personas morales es del 30% sobre su base gravable o resultado fiscal, lo descrito de conformidad a lo ordenado en su precepto legal con numeral 9º., de esta Ley.

Para el caso de las personas físicas que obtengan ingresos conforme al Título IV, De las Personas Físicas relativo a los capítulos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII y IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la norma jurídica se establece que para la determinación del impuesto citado se deberá aplicar la tarifa -listado de cuotas establecidas en una tabla, según Lobato (2014)-, instituida en sus preceptos legales con numerales 96, 106, 107, 111, 116, 132, 138 y 152 de dicho ordenamiento sobre la base imponible determinada conforme al mismo numeral.

Así las cosas y de forma inconcusa, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se mandata de forma sustantiva los elementos esenciales del tributo relativos a la tasa o tarifa que se aplica a la base imponible o tributaria según sea el caso, tanto de la persona moral, como de la persona física que se encuentre en la situación de hecho o acto jurídico, con objeto de determinar la obligación fiscal del sujeto pasivo de hecho o de derecho.

*La época de pago en el impuesto.*

Por lo que respecta a la Ley del Impuesto Sobre Renta, en el caso de las personas físicas, tema toral de esta tesis, es, en el precepto legal con numeral 152, que mandata, que el impuesto del ejercicio fiscal se paga mediante declaración que se presenta ante las oficinas autorizadas, dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en la que termine el multicitado ejercicio. En tal virtud, las personas físicas se encuentran obligadas a presentar su declaración anual a más tardar el día 30 de abril del año siguiente al ejercicio fiscal por el que se encuentren obligadas.

Así las cosas los preceptos legales que a continuación se invocan con numerales 96, 106, 116, 126 y 132 de la norma jurídica en cita, ordenan que las personas físicas se encuentran obligadas a efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio fiscal, mismos que se presentarán mediante declaración a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, a excepción de aquellas que perciban ingresos por adquisición de bienes -donativos, tesoros, prescripción, diferencias por avalúo de bienes, accesiones-, cuyo pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

***4.2.2. El impuesto conforme a las clasificaciones de las contribuciones***

Ya en el anterior capítulo, se desarrolló el tema de las diversas clasificaciones de los impuestos. En este punto, continuamos el tema, pero tratando de forma especial lo que corresponde al impuesto sobre la renta.



De esta forma, el impuesto sobre la renta se encuentra ubicado en las siguientes clasificaciones de los impuestos:

a) Es el clásico impuesto considerado como un impuesto directo, porque grava el ingreso y no el consumo, por lo que tiene incidencia económica directa en el contribuyente.

b) En relación con las personas físicas, *“el impuesto sobre la renta es un impuesto personal, porque grava el ingreso de los contribuyentes, contrario a los impuestos reales que gravan las cosas y los bienes”* (Sánchez León, 2000, pp. 417-418).

c) El impuesto sobre la renta, ha sido tanto un impuesto analítico, como un impuesto sintético. Por ejemplo, el impuesto cedular que tenía la Ley de 1964, es un impuesto analítico, porque pues distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta. En cambio, el impuesto al ingreso de las personas físicas o de las sociedades mercantiles, al recaer sobre la totalidad de las rentas puestas a disposición del contribuyente en un determinado lapso, hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total, y por lo tanto es un impuesto sintético (De la Garza, 2012, p. 392).

d) A diferencia de los impuestos instantáneos, cuyo hecho imponible se agota en un determinado período de tiempo, el impuesto sobre la renta es un impuesto periódico, porque su hecho imponible se continúa en el tiempo, y el legislador

se ve en la necesidad de fraccionarlo en diferentes periodos (Ortega Maldonado, 2009, pp. 57-58).

e) Finalmente, el impuesto sobre la renta es eminentemente recaudatorio, pero el legislador le puede dar algún fin extra fiscal, como por ejemplo, subir o bajar las tasas de los ingresos por intereses, buscando limitar o impulsar el ahorro interno.

Conforme a lo anterior, el impuesto sobre la renta, en términos generales, es un impuesto directo, personal, sintético, periódico y con un fin fiscal o recaudatorio.

### **4.3. La Base Gravable del Impuesto Sobre la Renta**

Adicional a lo contemplado en el capítulo tercero de esta tesis y para mayor abundamiento, a continuación se estipula lo que según Narciso Sánchez Gómez, en su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, considera lo que es, la base gravable alineada a la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

“La base del impuesto es la cuantía: es el monto de ingresos o el valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios, por ejemplo la base del impuesto sobre la renta es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones autorizadas por la ley, en aquellos casos que así proceda esa medida, que es lo que prácticamente se conoce como renta libre o neta;...” (Sánchez, 2011, p. 285).

En esta tesitura, toda norma jurídica tributaria debe de establecer en base a qué se pagará la contribución, es decir, la base del gravamen, mediante a la cual se aplica la tasa o tarifa según sea el caso, determinándose así la contribución a cargo o a pagar.

En tal virtud la base gravable o imponible es el elemento esencial de la contribución ordenado en la norma tributaria y que se interpreta como la cuantificación, magnitud o medida contable del objeto propio o de los actos jurídicos o situaciones de hecho que se consideran gravados para el derecho tributario, es decir, la medida económica de los hechos o actividades que efectúan las personas físicas o morales y que la norma jurídica considera gravadas no siendo óbice precisar, que, una vez disminuidas las deducciones autorizadas de los ingresos, se obtendrá la multicitada base sobre la cual se aplica a su vez el porcentaje de la tasa o tarifa.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus modalidades o regímenes para tributar establece la metodología aplicable en la determinación de la base imponible, en la cual se incluyen todas las variables que se utilizan para su cálculo respectivo.

En mérito de lo descrito, y con objeto de detallar de forma pormenorizada lo relativo a la multicitada base que nos ocupa, a continuación se cita la siguiente tesis aislada emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que de forma por demás explícita estipula que para la determinación de la base del impuesto relativo, concurren varias figuras de distinta naturaleza, misma que a la letra se enuncia:

"DEDUCCIONES ESTRUCTURALES. LA AUTORIDAD HACENDARIA NO DEBE NEGARSE A RECONOCER COMO TAL UNA EROGACIÓN, POR EL HECHO DE QUE EN EL DOCUMENTO EN DONDE SE FORMALIZÓ EL ACTO JURÍDICO QUE LE DIO ORIGEN SE UTILIZARON LOCUCIONES QUE PUDIERAN DAR CABIDA A CONSIDERAR QUE NO ES DEDUCIBLE EN TÉRMINOS DEL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 22 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2001. En las jurisprudencias 1a./J. 103/2009 y 1a./J. 15/2011, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXX, diciembre de 2009, página 108 y XXXIII, febrero de 2011, página 170, de rubros: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL." y "DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN

EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.", respectivamente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que en función a la mecánica del impuesto sobre la renta y en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria, el legislador se encuentra obligado a reconocer que una erogación es deducible (deducción estructural) en la medida en que es idónea para generar ingresos al contribuyente, a fin de que el impuesto resultante sea acorde con la capacidad de éste, es decir, gravar sólo el provecho o utilidad obtenida, con exclusión de los gastos y costos estrictamente necesarios para obtener el ingreso neto. Sobre esta base, la autoridad hacendaria no debe negarse a reconocer una erogación como deducción estructural, por el hecho de que en el documento en donde se formalizó el acto jurídico que le dio origen se utilizaron locuciones que pudieran dar cabida a considerar que no es deducible en términos del segundo párrafo de la fracción II del artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2001, si un análisis más profundo demuestra que la erogación debe deducirse de los ingresos acumulables del referido tributo, por ejemplo, cuando se utiliza en una escritura pública la expresión "compraventa de terreno" y ésta se realizó con la finalidad de obtener materia prima para la consecución del objeto social de la empresa contribuyente, máxime si ésta no dedujo el monto total de la transacción, sino sólo el de la materia prima. De no ser así, se dejaría de atender al principio constitucional de proporcionalidad tributaria y, por lo mismo, el contribuyente determinaría su base gravable de manera desproporcionada, al no considerarse una erogación en su justa dimensión por virtud a una formalidad contractual." (Décima Época. Instancia: Noveno tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito. Fuente: Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3, Parte SCJN. Amparo en Revisión 473/2012. Página 1765). (SCJN, 2016).

Como se puede ver, la jurisprudencia descrita, es de importancia relevante para la determinación de la base gravable o imponible que nos ocupa, ya que establece que, de conformidad al principio de proporcionalidad tributaria, el legislador debe de reconocer la garantía o derecho del sujeto pasivo de deducir de los ingresos acumulables, las deducciones estructurales o generales establecidas en la ley, mismas que sirven de base para generar sus ingresos, la omisión de lo descrito, por el legislador, ocasiona que se configure una inequidad tributaria, que por ende origina una base imponible desproporcionada, ajena a la realidad económica o capacidad contributiva del sujeto deudor.

El presente análisis del elemento esencial, relativo a la Base Gravable del Impuesto Sobre la Renta, se realiza bajo dos vertientes perfectamente tipificadas en la estructura de la ley aludida, esto es, las contempladas dentro del Título Segundo

-Personas Morales- y Título Cuarto -Personas Físicas-, por lo que es de suma importancia entrar en su estudio, ya que nos permite identificar la determinación de dichas bases imponibles o gravables, ya que cada una de éstas tienen un tratamiento fiscal distinto, por lo que las bases aludidas, actúan como un espejo de la capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo o deudor, y que por ende a través de la aplicación de la tasa -Personas Morales- o tarifa -Personas Físicas- nos permiten determinar la carga impositiva de las personas aludidas.

En seguida, se menciona lo respectivo a la base gravable de las personas morales, pero en especial, de las personas físicas.

#### ***4.3.1. La base gravable de las personas morales***

Conforme al artículo 7o., primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se entienden comprendidas como personas morales, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En esta Ley, las personas morales pueden tributar de tres diferentes formas, dependiendo del Título de la Ley en que les corresponda estar implantadas. Así, en el Título II se encuentran gravadas las personas morales como regla general; en el Título III, están inmersas, como excepción, las personas morales con fines no lucrativos; y finalmente, en el Título VI, se establecen las reglas para las empresas multinacionales.

Al no ser el tema central de esta investigación, nos limitaremos a señalar de forma somera la base gravable general de las personas morales. En principio de

cuentas, la idea principal de este tipo base, está enmarcada en permitir que a los ingresos brutos obtenidos por las personas morales, se le resten o deduzcan los gastos realizados necesarios para la obtención de dichos ingresos.

Esta noción se encuentra en el artículo 9o. primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dice:

"Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

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 y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

De lo anterior, se puede ver que el resultado fiscal es la base gravable de las personas morales, y se conforma de la siguiente manera:

✓ Ingresos acumulables

menos

✓ Deducciones autorizadas por la ley, y

✓ Participación de los trabajadores en las utilidades

Igual

✓ Utilidad Fiscal

menos

✓ Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar

Igual

#### ✓ Resultado Fiscal

A este resultado fiscal, se le puede disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores de acuerdo a lo transcrito.

Los ingresos que deben ser acumulados por las personas morales, se señalan en el artículo 16 de la Ley, y son los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio.

Por lo que se refiere a las deducciones, tres son las normas de la Ley que vienen a regularlas:

- a) Las deducciones que se pueden efectuar -artículo 25 de la Ley-; y
- b) los requisitos que deben reunir estas deducciones -artículo 27 de la Ley-.

Las principales deducciones que se pueden realizar conforme a la ley, son las inversiones y el costo de lo vendido.

Respecto a las inversiones, la norma legal señala que son los activos fijos -bienes tangibles-, los gastos diferidos -bienes y derechos intangibles-, cargos diferidos -intangibles por un periodo limitado- y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.<sup>5</sup>

De forma clara se señala en el artículo 31 de la Ley, que las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión. Por

---

<sup>5</sup> Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

ejemplo, el porcentaje de deducción para los automóviles es del 25%, lo que significa que los automóviles serán completamente deducidos en cuatro años. Otro ejemplo, es el mobiliario y el equipo de oficina cuya deducción anual permitida es del 10%, sin embargo, las computadoras se pueden deducir en un porcentaje mayor del 30%.<sup>6</sup>

Por su parte, el costo de lo vendido está regulado por diversas limitaciones, como por ejemplo, las siguientes son:<sup>7</sup>

- a) El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.
- b) Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:
  - ✓ El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
  - ✓ Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

#### ***4.3.2. Las bases de las personas físicas***

Se aborda el estudio del presente tema, de conformidad a la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la que se determinan las bases imponibles o gravables de las personas físicas, para efectos de esta tesis se abordan éstas, bajo tres vertientes, que consideramos más representativas y que a continuación se enuncian y analizan:

---

<sup>6</sup> Artículo 34, fracciones III y VII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

<sup>7</sup> Artículo 39, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.



- ✓ Personas Físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado -Capítulo I, Título IV, LISR-.
- ✓ Personas Físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales -Capítulo II, Sección I, Título IV, LISR-.
- ✓ Personas Físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles -Capítulo III, Título IV, LISR-.

Se da inicio con la determinación de la base gravable de las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado contempladas en el Capítulo I, Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para ello, según Pérez, Campero y Fol (2014), en su obra *Taller de Prácticas Fiscales*, afirman lo siguiente:

“El patrón que paga salarios a sus trabajadores está obligado a calcular el ISR que generen los ingresos que perciban.

Por ello, en el cálculo del ISR a los trabajadores se pueden obtener los dos resultados siguientes:

1. Impuesto Sobre la Renta por retener.
2. Importe por devolver en efectivo por concepto del subsidio para el empleo.

Para calcular el ISR a los trabajadores, se deben tomar en cuenta los artículos siguientes:

- ✓ Artículo 96 de la LISR, para determinar el impuesto.
- ✓ Artículo décimo del Decreto del 11/XII/2013, para determinar el subsidio para el empleo” (p. 251).

Por lo descrito y aunado a lo vertido en esta tesis, el patrón funge como contribuyente de derecho, es decir como retenedor y por ende, determina la base gravable y entera en su caso, la carga impositiva al sujeto activo, o bien devuelve en efectivo al trabajador subordinado, cuando el subsidio para el empleo sea mayor a la carga precitada.

En este orden de ideas, y con objeto de describir a detalle, la determinación de la base gravable del pago provisional, relativo al trabajador subordinado, se muestra a continuación la siguiente cédula con su fundamento legal de conformidad tanto al precepto legal con numeral 96, párrafos primero, segundo y cuarto, así como al contemplado en el artículo Décimo, primer párrafo, fracción I, del *Decreto del 11 de diciembre de 2013*, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Tabla 4

*Pago Provisional de ISR de Ingresos por Salarios y en Gral., por la prestación de un servicio personal subordinado.*

Pago Provisional de ISR de Ingresos por Salarios y en Gral., por la prestación de un servicio personal subordinado	
	Ingreso total mensual <span style="float: right;">Art.96, 1er. Parrafo LISR</span>
<b>Menos</b>	Retención del Impuesto Local a Salarios, la cual no debe exceder del 5% <span style="float: right;">Art. 96, 4o. Parrafo LISR</span>
<b>Igual</b>	Base gravable
<b>Menos</b>	Límite inferior <span style="float: right;">Art. 96, 2o. Parrafo</span>
<b>LISR</b>	
	<span style="float: right;">Art. 96, 2o. Parrafo LISR</span>
<b>Igual</b>	Excedente
<b>Por tarifa de</b>	<span style="float: right;">Art. 96, 2o. Parrafo LISR</span>
<b>impuesto</b>	Porcentaje aplicable al excedente
<b>Igual</b>	Impuesto marginal <span style="float: right;">Art. 96, 2o. Parrafo LISR</span>
<b>Más</b>	Cuota fija
<b>Igual</b>	ISR determinado según la tarifa del artículo 96 LISR
	Subsidio para el empleo <span style="float: right;">Art. Décimo, primer párrafo, fracción I, del "Decreto del 11 de diciembre de 2013"</span>
<b>Menos</b>	Impuesto Sobre la Renta a retener, cuando el ISR determinado sea mayor al
<b>Igual</b>	subsidio para el empleo

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en la cédula que precede y con fundamento en el precepto legal con numeral 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la base gravable que nos ocupa, se determina disminuyendo del ingreso total mensual del trabajador subordinado, la retención del impuesto local a salarios, la cual no debe exceder del 5%. Ahora bien sobre dicha base gravable, se disminuye el límite inferior tipificado en la tarifa del artículo en comento, para determinar un excedente, sobre el cual incide la tarifa contemplada en la misma línea del límite precita, para determinar la carga impositiva.

En este orden de ideas, para la determinación de la base gravable o imponible del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal, relativo al trabajador subordinado, ésta tiene su fundamento legal en los artículos 97, 2o., párrafo; 109, 1er., párrafo; 151 y 152, 1er., párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como del Decreto del 30/III/2012.

Es menester precisar, que, de acuerdo a lo descrito en la cédula siguiente, la determinación de la base gravable o imponible, para el cálculo del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal del multicitado trabajador, se obtiene disminuyendo del ingreso total del ejercicio fiscal, la retención anual del impuesto local a salarios, la cual no debe exceder del 5%, a dicho ingreso neto se le disminuyen las deducciones adicionales o personales, para de esta forma obtener una base gravable del impuesto en comento antes de estímulo fiscal, que una vez disminuido de ésta, el estímulo fiscal por pago de colegiaturas, obtenemos la base gravable del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio, a continuación se muestra su determinación:

Tabla 5

*Determinación del ISR del Ejercicio de las P.F., que perciben Salarios y en Gral., por la prestación de un Servicio Personal Subordinado.*

<b>Determinación del ISR del Ejercicio de las P.F., que perciben Salarios y en Gral., por la prestación de un Servicio Personal Subordinado</b>		
	Ingreso total del ejercicio fiscal	Art. 97, 2o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	<u>Retención anual del Impuesto Local a Salarios, no mayor del 5%</u>	Art. 97, 2o. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Base gravable	Art. 109 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Deducciones personales (erogaciones médicas, funerarios, donativos, intereses reales por pago de créditos hipotecarios, aportaciones voluntarias a cuentas personales de retiro, primas de seguros de gastos médicos, transportación escolar y pagos del impuesto local que no exceda del 5%, no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 SMG elevados al año o del 15% de los ingresos totales del contribuyente)	Art. 151 LISR
<b>Igual</b>	<u>Base gravable de ISR antes de estímulo fiscal</u>	
<b>Menos</b>	<u>Estímulo fiscal por pago de colegiaturas</u>	Decreto del 30/III/2012
<b>Igual</b>	Base gravable de ISR	
<b>Menos</b>	<u>Limite inferior</u>	Art. 152, 1er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Excedente	
<b>Porcentaje de impuesto</b>	<u>Porcentaje aplicable al excedente</u>	Art. 152, 1er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	ISR determinado	
<b>Más</b>	<u>Cuota fija</u>	Art. 152, 1er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	ISR anual	Art. 152, 1er. Párrafo LISR
	Subsidio para el empleo acumulado, de los meses en que procedió	Art. Décimo, fracción II, inciso a), del "Decreto del 11 de diciembre de 2013"
<b>Menos</b>	<u>ISR a cargo, si el ISR anual es mayor al subsidio acumulado</u>	
<b>Igual</b>	Retención de pagos provisionales de ISR, efectuados por el patrón	Art. Décimo, fracción II, inciso b), del "Decreto del 11 de diciembre de 2013"
<b>Menos</b>	Retenciones de ISR por cobro de intereses, efectuadas por instituciones de	Art. 54 LISR
<b>Menos</b>	<u>crédito en el ejercicio fiscal</u>	
<b>Igual</b>	ISR a cargo o a favor del ejercicio	

Fuente: Elaboración propia

Tal como se puede observar los trabajadores subordinados, contemplados dentro del Capítulo I, Título IV, de la ley precita, relativo a las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, no son sujetos de tener la permisión de disminuir deducciones estructurales, también llamadas generales o autorizadas, que contemplan los restantes capítulos de la multicitada ley, aunado a lo descrito, se suma la limitante o tope a las deducciones adicionales o personales, lo que por ende, su base gravable o imponible que sirve para la determinación de tanto, los pagos provisionales como el definitivo o declaración anual o del ejercicio fiscal, es desproporcionada, artificial e irreal, y no refleja la capacidad contributiva o económica del trabajador subordinado, lo que violenta el principio de proporcionalidad y de equidad tributaria.

Por lo que respecta a los pagos provisionales de las personas físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales contempladas en el Capítulo II, Sección I, Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la determinación de su base gravable tiene su fundamento legal en los artículos 28, fracción XXX, y 106, 1er., párrafo, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el precepto legal con numeral 123 de nuestra carta magna, a continuación se muestra la determinación de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, relativo al pago provisional mensual de las Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional:

Tabla 6

*Determinación del ISR, relativo al pago provisional mensual de las Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional.*

Determinación del ISR, relativo al pago provisional mensual de las Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional	
	Ingresos acumulables obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago. Art. 106, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	<u>Ingresos exentos, si ha lugar</u> Art. 28, fracc XXX
<b>LISR</b>	
<b>Igual</b>	Ingresos gravados
<b>Menos</b>	Deducciones autorizadas efectivamente pagadas, desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago Art. 106, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	PTU del ejercicio fiscal de 2016 pagada en el Ejerc. Fiscal de 2017 Art. 106, 1er. Párrafo LISR, y 123 CPEUM
<b>Menos</b>	<u>Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar</u> Art. 106, 1er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Base para el pago provisional
<b>Menos</b>	<u>Limite inferior del artículo 96 LISR</u> Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Excedente
<b>Portarifa de</b>	Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>impuesto</b>	<u>Porcentaje aplicable al excedente, Artículo 96 LISR</u>
<b>Igual</b>	ISR determinado Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>Más</b>	<u>Cuota fija</u>
<b>Igual</b>	ISR determinado según la tarifa del artículo 96 LISR
<b>Menos</b>	Pagos provisionales efectuados que preceden del mismo ejercicio Art. 106, 4o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Retenciones de ISR del 10% efectuadas por PM, desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago Art. 106, 5o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Retenciones de ISR por cobro de intereses, efectuadas por instituciones de crédito desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago Art. 54 LISR
<b>Menos</b>	<u>Impuesto a enterar en el pago provisional del mes calculado, cuando el ISR</u>
<b>Igual</b>	determinado sea mayor que los PP, Ret 10%, Ret por cobro de Intereses

Fuente: Elaboración propia

Tal como se puede apreciar, la base gravable o imponible relativa a la obtención del pago provisional de las personas físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales, se determina disminuyendo de los ingresos acumulables obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago, los ingresos exentos, si ha lugar, de esta forma se obtienen ingresos gravados a los cuales se le disminuyen de forma respectiva, las:

- ✓ Deducciones autorizadas efectivamente pagadas, desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago.
- ✓ PTU del ejercicio fiscal de 2016 pagada en el ejercicio fiscal de 2017.
- ✓ Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar.

Por lo que una vez disminuido lo descrito, a los ingresos gravados, se determina la base gravable o imponible para el pago provisional.

Como se observa, la determinación de la base gravable o imponible para el pago provisional, para este capítulo y sección en comento, las personas físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales, si tienen la permisión de disminuir de los ingresos precisa, las deducciones estructurales, también conocidas como generales o autorizadas.

Ahora bien, para la determinación de la base gravable o imponible del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal, relativo a las personas físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales, ésta tiene su fundamento legal en los artículos 109, 1er., párrafo y 151, ambos de la Ley del

Impuesto Sobre la Renta, así como del Decreto del 30/III/2012, a continuación se muestra su determinación:

Tabla 7

*Determinación del ISR del Ejercicio Fiscal de las Personas Físicas con actividad empresarial y profesional.*

Determinación del ISR del Ejercicio Fiscal de las Personas Físicas con actividad empresarial y profesional		
	Ingresos acumulables	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	<u>Deducciones autorizadas</u>	Art. 109, 1er. Párrafo
<b>LISR</b>		
<b>Igual</b>	Utilidad fiscal	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	PTU del ejercicio fiscal de 2016 pagada en el Ejerc. Fiscal 2017	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	<u>Perdidas fiscales actualizadas pendientes de aplicar de ejercicios anteriores</u>	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Utilidad gravable	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Deducciones personales (erogaciones médicas, funerarios, donativos, intereses reales por pago de créditos hipotecarios, aportaciones voluntarias a cuentas personales de retiro, primas de seguros de gastos médicos, transportación escolar y pagos del impuesto local que no exceda del 5%, no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 SMG elevados al año o del 15% de los ingresos totales del contribuyente)	Art. 151 LISR
<b>Igual</b>	<u>Base gravable de ISR antes de estímulo fiscal</u>	Decreto del 30/III/2012
<b>Menos</b>	<u>Estímulo fiscal por pago de colegiaturas</u>	
<b>Igual</b>	Base gravable de ISR	
<b>Menos</b>	<u>Limite inferior</u>	Art. 152 LISR
<b>Igual</b>	Excedente	
<b>Por tarifa de</b>		Art. 152 LISR
<b>impuesto</b>	<u>Porcentaje aplicable al excedente. Artículo 152 LISR</u>	
<b>Igual</b>	ISR determinado	
<b>Más</b>	<u>Cuota fija</u>	Art. 152 LISR
<b>Igual</b>	ISR anual	
<b>Menos</b>	Pagos provisionales efectuados en el ejercicio fiscal	Art. 106, 4o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Retenciones de ISR del 10% efectuadas por PM, en el ejercicio fiscal	Art. 106, 5o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	<u>Retenciones de ISR por cobro de intereses, efectuadas por instituciones de crédito en el ejercicio fiscal</u>	Art. 54 LISR
<b>Menos</b>	<u>ISR a cargo o a favor del ejercicio</u>	
<b>Igual</b>		

Fuente: Elaboración propia



Como se puede corroborar, la base gravable o imponible del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal, relativo a las personas físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales, se obtiene disminuyendo de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, lo que determina una utilidad fiscal, a la que se le disminuyen los conceptos siguientes:

- ✓ PTU del ejercicio fiscal de 2016 pagada en el ejercicio fiscal de 2017
- ✓ Perdidas fiscales actualizadas pendientes de aplicar de ejercicios anteriores

Una vez disminuido lo descrito a la utilidad fiscal, se obtiene la utilidad gravable a la cual se disminuye las deducciones personales o adicionales, para que nos arroje la base gravable o imponible del impuesto precisa antes de estímulo fiscal, a la cual se le disminuye el estímulo fiscal por pago de colegiaturas, para obtener finalmente la base gravable o imponible del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal, relativo a las personas físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales.

Como se puede verificar, las personas físicas descritas, tienen la permisión de disminuir a los ingresos acumulables, tanto las deducciones estructurales, también llamadas generales o autorizadas, así como las deducciones adicionales o personales, cuando en el escenario fiscal del trabajador subordinado, sólo puede disminuir estas últimas.

Para la determinación de la base gravable o imponible de las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles tipificadas en el Capítulo III, Título IV, de la ley de renta

en referencia, se aborda, en cuanto al papel que desempeña la base imponible que nos ocupa, en los pagos provisionales desde dos escenarios fiscales, el primero de ellos cuando el sujeto pasivo o deudor disminuye las deducciones estructurales o autorizadas a sus ingresos por concepto de arrendamiento, en ambos casos, de manera mensual o trimestral. El segundo escenario, se estudia, desde la perspectiva de que, el sujeto deudor no disminuye las deducciones estructurales o autorizadas, sino que considera la opción de disminuir a sus ingresos por el concepto descrito, la deducción opcional del 35% sobre sus ingresos acumulables.

Así las cosas, se aborda el primero de los escenarios descritos, esto es, la determinación de la base imponible o gravable, respecto a los pagos provisionales de las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles tipificadas en el Capítulo III, Título IV, de la ley de renta en comento, cuando optan por disminuir a dichos ingresos las deducciones estructurales o autorizadas.

La determinación de esta base gravable, tiene su fundamento legal en los artículos 116, 2o., párrafo; 115, 1er., párrafo, fracciones I, II, III, IV, V, VI, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a continuación se muestra su determinación, no sin antes, es menester precisar, que de conformidad al precepto legal con numeral 116, tercer párrafo de la ley que precede, *“Los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, cuyo monto mensual no exceda de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, podrán efectuar los pagos provisionales de forma trimestral”*, lo que por ende, se vierte en que, la base gravable o imponible, podrá ser también trimestral.

Tabla 8

*Determinación del ISR, relativo al pago provisional mensual o trimestral de las Personas Físicas que otorgan Arrendamiento.*

Determinación del ISR, relativo al pago provisional mensual o trimestral de las Personas Físicas que otorgan Arrendamiento		
	Ingresos del mes o trimestre según sea el caso, cobrados en su totalidad	Art. 116, 2o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Impuesto predial mensual o trimestral, según sea el caso	Art. 115, 1er. Párrafo, Fracción I, LISR
	Deducciones autorizadas pagadas, mensual o trimestral, según sea el caso	Art. 115, 1er. Párrafo, Fracciones II, III, IV, V, VI, LISR
<b>Menos</b>		
<b>Igual</b>	Diferencia por arrendamiento	
<b>Menos</b>	Límite inferior del artículo 96 LISR	Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Excedente	
<b>Por tarifa de impuesto</b>	Porcentaje aplicable al excedente. Artículo 96 LISR	Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	ISR determinado	
		Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>Más</b>	Cuota fija	
	ISR determinado mensual o trimestral, según sea el caso, de conformidad a la	
<b>Igual</b>	tarifa del artículo 96 LISR	
	Retenciones de ISR del 10% efectuadas por PM, en el mes o trimestre, según sea el caso	Art. 106, 5o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Impuesto a enterar en el pago provisional del mes o trimestre según sea el caso	
<b>Igual</b>	caso, cuando el ISR determinado sea mayor que las retenciones aludidas	

Fuente: Elaboración propia

Tal como de forma inconcusa se puede verificar en la cédula que precede, la base gravable o imponible del impuesto sobre la renta relativa a los pagos provisionales, de las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en

general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles tipificadas en el Capítulo III, Título IV, de la ley de renta en comento, cuando optan por disminuir a dichos ingresos las deducciones estructurales o autorizadas, se obtiene disminuyendo de los ingresos del mes o trimestre según sea el caso, cobrados en su totalidad, tanto el impuesto predial mensual o trimestral efectivamente pagado, como las deducciones estructurales o autorizadas pagadas, ya sea de forma mensual o trimestral.

Como se puede observar, estas personas físicas en comento, para determinar su base gravable o imponible, tienen la permisión de disminuir sus deducciones estructurales o autorizadas, situación similar a las personas físicas con actividad empresarial y profesional, pero no corriendo la misma fortuna los pagos provisionales de los trabajadores subordinados.

En este tenor, se aborda a continuación, el segundo de los escenarios descritos, esto es, la determinación de la base imponible o gravable, respecto a los pagos provisionales de las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles tipificadas en el Capítulo III, Título IV, de la ley de renta en comento, cuando optan por disminuir a los ingresos en comento, la deducción opcional del 35% de los ingresos obtenidos por arrendamiento.

La determinación de la base precitada, tiene su fundamento legal en los artículos 116, 2o., párrafo; 115, 1er., párrafo, fracción I, y segundo párrafo de este último, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a continuación se muestra su determinación:

Tabla 9

*ISR Pago Provisional mensual o trimestral de las PF que otorgan Arrendamiento y que optan por la Deducción Opcional del 35% de los ingresos.*

ISR Pago Provisional mensual o trimestral de las PF que otorgan Arrendamiento y que optan por la Deducción Opcional del 35% de los ingresos		
	Ingresos del mes o trimestre según sea el caso, cobrados en su totalidad	Art. 116, 2o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Impuesto predial mensual o trimestral, según sea el caso	Art. 115, 1er. Párrafo, Fracción I, LISR
<b>Menos</b>	Deducción opcional del 35% de los ingresos	Art. 115, 2o. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Diferencia por arrendamiento	
<b>Menos</b>	Límite inferior del artículo 96 LISR	Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Excedente	
<b>Por tarifa de</b>		Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>impuesto</b>	Porcentaje aplicable al excedente. Artículo 96 LISR	
<b>Igual</b>	ISR determinado	Art. 106, 3er. Párrafo LISR
<b>Más</b>	Cuota fija	
<b>Igual</b>	ISR determinado mensual o trimestral, según sea el caso, de conformidad a la tarifa del artículo 96 LISR	
<b>Menos</b>	Retenciones de ISR del 10% efectuadas por PM, en el mes o trimestre, según sea el caso	Art. 106, 5o. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Impuesto a enterar en el pago provisional del mes o trimestre según sea el caso, cuando el ISR determinado sea mayor que las retenciones aludidas	

Fuente: Elaboración propia

Es menester precisar, que, como se observa, en la cédula que precede, la base gravable o imponible del impuesto sobre la renta relativa a los pagos provisionales, de las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles tipificadas en el Capítulo III, Título IV, de la ley de renta en comento, cuando optan por disminuir a los ingresos percita, la deducción opcional del 35% de los ingresos obtenidos por arrendamiento, se obtiene disminuyendo de los ingresos del mes o trimestre según sea el caso, cobrados en su totalidad, tanto el impuesto predial mensual o trimestral efectivamente pagado, así como la deducción opcional del 35% de los ingresos obtenidos por arrendamiento, ya sea de forma mensual o trimestral.

Como se puede observar, estas personas físicas en comento, para determinar su base gravable o imponible, tienen la permisión de disminuir a los multicitados ingresos, la deducción opcional del 35% de los ingresos obtenidos por arrendamiento, ya sea de forma mensual o trimestral según sea el caso, más sin embargo, para la determinación de la multicitada base, en cuanto a los trabajadores subordinados, no cuentan con la deducción descrita, por lo que en mérito de lo descrito, se considera, esto último como una inequidad tributaria.

Ahora bien una vez analizados los dos escenarios descritos, esto es, la determinación de la base imponible o gravable, respecto a los pagos provisionales de las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles tipificadas en el Capítulo III, Título IV, de la ley de renta en comento, cuando optan por disminuir a los ingresos en comento, las deducciones autorizadas o bien, la deducción opcional del 35% de los ingresos obtenidos por arrendamiento, se aborda ahora, la determinación de la multicitada base, en cuanto al cálculo del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de que se trate.

La determinación de la base gravable o imponible en comento, tiene su fundamento legal en los artículos 109, 1er., párrafo; 115, 150, 151 y 152, todos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como del Decreto relativo al 30/III/2012, a continuación se muestra su determinación:

Tabla 10

*Determinación del ISR del Ejercicio Fiscal de las Personas Físicas que otorgan el Uso o Goce -Arrendamiento- de bienes inmuebles.*

<b>Determinación del ISR del Ejercicio Fiscal de las Personas Físicas que otorgan el Uso o Goce -Arrendamiento- de bienes inmuebles</b>		
	Ingresos acumulables totales del ejercicio fiscal de que se trate, por concepto de arrendamiento de inmuebles	Art. 150, 152 LISR
<b>Menos</b>	Deducciones autorizadas o deducción opcional del 35% de los ingresos -incluye además, esta última, la deducción del impuesto predial-	Art. 115 LISR
<b>Igual</b>	Utilidad fiscal	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	PTU del ejercicio fiscal de 2016 pagada en el Ejerc. Fiscal 2017	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	<u>Perdidas fiscales actualizadas pendientes de aplicar de ejercicios anteriores</u>	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	Utilidad gravable	Art. 109, 1er. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	Deducciones personales (erogaciones médicas, funerarios, donativos, intereses reales por pago de créditos hipotecarios, aportaciones voluntarias a cuentas personales de retiro, primas de seguros de gastos médicos, transportación escolar y pagos del impuesto local que no exceda del 5%, no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre 5 SMG elevados al año o del 15% de los ingresos totales del contribuyente)	Art. 151 LISR
<b>Igual</b>	Base gravable de ISR antes de estímulo fiscal	
		Decreto del 30/III/2012
<b>Menos</b>	<u>Estímulo fiscal por pago de colegiaturas</u>	
<b>Igual</b>	Base gravable de ISR	
<b>Menos</b>	Limite inferior	Art. 152 LISR
<b>Igual</b>	Excedente	
<b>Por tarifa de</b>		Art. 152 LISR
<b>impuesto</b>	<u>Porcentaje aplicable al excedente, Artículo 152 LISR</u>	
<b>Igual</b>	ISR determinado	
<b>Más</b>	<u>Cuota fija</u>	Art. 152 LISR
<b>Igual</b>	ISR anual	
<b>Menos</b>	Pagos provisionales efectuados en el ejercicio fiscal	Art. 106, 4o. Párrafo LISR
<b>Menos</b>	<u>Retenciones de ISR del 10% efectuadas por PM, en el ejercicio fiscal</u>	Art. 106, 5o. Párrafo LISR
<b>Igual</b>	ISR a cargo o a favor del ejercicio	

Fuente: Elaboración propia

Tal como se puede verificar en la cédula que precede, la base gravable o imponible, relativa al cálculo del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de que se trate, de las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles tipificadas en el Capítulo III, Título IV, de la ley de renta en comento, es similar su estructura, tanto cuando optan por disminuir a los ingresos percita, la deducción autorizada o bien, la deducción opcional

del 35% de los ingresos obtenidos por arrendamiento, en ambos casos, se obtiene la base gravable, disminuyendo de los ingresos acumulables totales del ejercicio fiscal de que se trate, por concepto de arrendamiento de inmuebles, las deducciones autorizadas o bien, la deducción opcional del 35% de los ingresos -incluye además, esta última, la deducción del impuesto predial- según sea el caso, con lo descrito se obtiene una utilidad fiscal, a la que se disminuye la PTU del ejercicio fiscal de 2016 pagada en el ejercicio fiscal de 2017 y las pérdidas fiscales actualizadas pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, para con ello, obtener una utilidad gravable y disminuir a ésta, las deducciones personales o adicionales, una vez realizado lo descrito, se obtiene una base gravable del impuesto sobre la renta antes de estímulo fiscal, a la que le aplicamos la acreditación de un estímulo fiscal por pago de colegiaturas, para de esta forma, determinar la base gravable de Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de que se trate.

Es menester precisar, que tal como se observa, la determinación de la base gravable o imponible que nos ocupa, considera la disminución de:

- ✓ Las deducciones autorizadas -también llamadas estructurales-, o bien, la deducción opcional del 35% de los ingresos -incluye además, esta última, la deducción del impuesto predial-.
- ✓ Las deducciones personales o adicionales.

Como se puede corroborar, las personas físicas que nos ocupan, para determinar su base gravable o imponible, tienen la permisión de disminuir, tanto sus deducciones estructurales o autorizadas, como sus deducciones personales o adicionales, situación similar a las personas físicas con actividad empresarial y profesional, más sin embargo,



lo descrito no aplica para la determinación de la base gravable o imponible anual de los trabajadores subordinados, ya que éstos, sólo tienen la permisión de disminuir las deducciones personales o adicionales, y que por ende, lo descrito, es una inequidad tributaria.

#### **4.4. Las Limitaciones de las Deducciones en las Personas Físicas**

Esta temática se aborda de conformidad a la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con las disposiciones fiscales vigentes en forma anterior a la reforma fiscal de 11 de diciembre de 2013, con el objeto de analizar las limitaciones o topes de dos tipos de deducciones y sus implicaciones en la capacidad contributiva de las personas físicas.

En tal virtud se analizan por un lado, las limitaciones en las deducciones relativas a las estructurales -también conocidas como autorizadas, específicas o generales-, y por otro lado, las inherentes a las adicionales, las cuales también se conocen como personales.

Para efectos de esta tesis se abordan las multicitadas limitaciones de las deducciones, bajo tres vertientes, que se consideran más representativas y que a continuación se enuncian y analizan:

- ▼ Personas Físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado -Capítulo I, Título IV, LISR-.
- ▼ Personas Físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales -Capítulo II, Sección I, Título IV, LISR-.

- ✓ Personas Físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles -Capítulo III, Título IV, LISR-.

#### ***4.4.1. Las limitaciones tradicionales en las personas físicas***

Como se estipuló en líneas anteriores, se analizan a continuación, las limitaciones tradicionales en las personas físicas, desde dos perspectivas:

- ✓ Las limitaciones en las deducciones relativas a las estructurales -también conocidas como autorizadas, específicas o generales-.
- ✓ Las limitaciones en las deducciones adicionales -también conocidas como personales- de las personas aludidas.

##### *Las deducciones estructurales.*

Por lo que respecta a las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado contempladas en el Capítulo I, Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicho marco legal, no establece la permisión de disminuir deducciones estructurales a los ingresos que perciban las personas aludidas.

En este orden de ideas, en cuanto a las personas físicas que perciben ingresos por la realización de actividades empresariales y profesionales, contempladas en el Capítulo II, Sección I, Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece deducciones estructurales para las personas en comento, es así, que con fundamento legal, en el artículo 123, estipuló las permisiones siguientes relativas a las deducciones que nos ocupan:

“**Artículo 123.** Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

**I.** Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

**II.** Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los artículos 21 y 24 de esta Ley, respectivamente.

**III.** Los gastos.

**IV.** Las inversiones.

**V.** Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades a que se refiere esta Sección.

**VI.** Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.

**VII.** Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 30 de esta Ley.

Último párrafo (Se deroga).

Es menester precisar que, para las inversiones citadas en la fracción IV del precepto legal invocado con anterioridad, en cuanto a la deducción autorizada, está sujeta su aplicación, según lo mandata el artículo 124 de la Ley, a lo dispuesto en la Sección II del Capítulo II del Título II de la ley que nos ocupa, esto es, que de conformidad al numeral 37, *“Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley,*

*sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley...”.*

Lo anterior mandató, que la deducción de las inversiones, no es inmediata, sino diferida su aplicación, de acuerdo al porcentaje máximo autorizado.

En lo relativo a las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles contempladas en el Capítulo III, Título IV, de la ley de referencia, ésta, estableció de conformidad al precepto legal con numeral 142, la permisión de la aplicación de deducciones estructurales o autorizadas a las personas que nos ocupan, por lo que a continuación se cita lo descrito:

**“Artículo 142.** Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

- I.** Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- II.** Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.
- III.** Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 159 de esta Ley.
- IV.** Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.
- V.** El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.
- VI.** Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles

correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda...”

Según lo descrito, este tipo de personas físicas, tienen dos opciones para ejercer la aplicación de las deducciones estructurales o autorizadas, esto es, ya sea contemplando los gastos incurridos en el periodo, incluyendo el pago del impuesto predial, o bien, la deducción del 35% de los ingresos por arrendamiento -considerando también la deducción del pago del impuesto predial-, esto último, lo podemos considerar como una limitante en las deducciones que nos ocupan.

#### *Las deducciones adicionales.*

Las deducciones adicionales, también llamadas personales, son aquellas permisiones tipificadas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que tienen las personas físicas contempladas en su Título IV de la Ley, en cuanto a disminuir éstas a los ingresos.

Su fundamento legal, estriba en los artículos 176, así como del artículo 218 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya abrogada -anterior a la reforma del 11 de diciembre de 2013-, mismos que aplicaron para las personas físicas aludidas, a efecto de mayor abundamiento se describe a continuación el artículo 176 de la ley que nos ocupa:

**“Artículo 176.** Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

**I.** Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

**II.** Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

**III.** Los donativos no onerosos ni remunerativos,...

... El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el presente artículo.

**IV.** Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión...

**V.** Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, ... o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, ... El monto de la deducción... será de hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año...

**VI.** Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social...

**VII.** Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta...

**VIII.** Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios... siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%..."

Es menester señalar que el artículo con numeral 176 de la ley de renta que nos ocupa, limita cada fracción que precede, en cuanto a la deducción permitida en ellas, en tal virtud estipula dos excepciones, esto es, sólo en la fracción VI y VII, tienen la permisión de la deducción total en las relativas tanto a las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, así como a los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta de las personas físicas aludidas.

Por lo que toca al artículo 218 de la ley en comento establece la limitante a la deducción de las personas físicas, el cual estipula:

“Artículo 218. Los contribuyentes a que se refiere el Título IV de esta Ley, que efectúen depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, realicen pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general [...] podrán restar el importe de dichos depósitos, pagos o adquisiciones, de la cantidad a la que se le aplicaría la tarifa del artículo 177 de esta Ley...”.

- I. El importe de los depósitos, pagos o adquisiciones a que se refiere este artículo no podrán exceder en el año de calendario de que se trate, del equivalente a \$152,000.00, considerando todos los conceptos...”

Tal como se puede observar, el precepto legal y fracción que antecede, es un complemento a lo señalado en el artículo 176 fracción V de la multicitada ley de renta, lo que representa un estímulo fiscal para las personas aludidas, para fomentar el ahorro y la planeación para el retiro laboral.

#### ***4.4.2. La introducción de la reforma de 2014***

En el ejercicio fiscal de 2014, se aprueba una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta. En la misma, los legisladores introducen reformas que vienen a impactar de manera especial al régimen de deducciones de las personas físicas. Jorge Paz Solís, Asesor Fiscal Independiente, Asociado del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., lo explica así:

*“Hasta la declaración anual de 2013, los contribuyentes podíamos disminuir de los ingresos acumulables, además de las deducciones autorizadas, las deducciones personales, teniendo como únicos límites de deducción, los que establecían en cada fracción del artículo 176, así como del artículo 218 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) ya abrogada” Paz J. (2015, p. 21).*

En tal virtud, a partir del ejercicio fiscal de 2014, el legislador estableció las limitantes a las deducciones personales o adicionales, que las personas físicas tienen la permisión de disminuir de los ingresos acumulables, para la determinación del impuesto anual.

En este orden de ideas, según el autor citado, el precepto legal que establece dichas limitantes de las deducciones personales es el numeral 151, último párrafo de la vigente Ley que nos ocupa, el cual estipula que:

“Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

...

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo”.

En este tenor, argumentó el autor citado con anterioridad, que el legislador validó esta limitante, derivado a que los sujetos pasivos que perciben mayores ingresos, se excedían de forma desmedida, y lo descrito disminuye esta inequidad, aunado a que la autoridad persigue por un lado, una mayor recaudación y por otro, hacer más eficiente los beneficios tributarios.

Lo descrito según el autor ya antes citado, no ha tenido aceptación por las personas físicas, ya que ha perjudicado su ingreso neto, al tener una capacidad contributiva irreal, esto es, una mayor base gravable, y por ende un mayor pago de carga impositiva.

Es por ello que, el legislador realizó reformas al citado precepto legal en donde el porcentaje de las limitantes pasa del 10% al 15% y de cuatro salarios mínimos del área geográfica del contribuyente a cinco salarios mínimos generales elevados al año, la cantidad que resulte menor, siendo menester precisar que, para las personas discapacitadas en los términos del artículo 477 de la Ley Federal del Trabajo (LFT),



no aplica lo descrito, por lo que es deducible al 100% las erogaciones por honorarios médicos, dentales, prótesis, gastos hospitalarios, entre otros.

Se considera de conformidad a lo descrito, que la limitante a las deducciones personales o adicionales, tiene la posibilidad de ser violatoria de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, situación que es un punto importante dentro de esta investigación.

#### *4.4.3. La violación a la proporcionalidad y equidad tributarias en las deducciones adicionales*

El presente análisis del tema toral de esta tesis, se inicia a partir de una sentencia de mayoría de votos de El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde el martes 26 de agosto de 2014, avaló por una mayoría de 7 votos contra 3, la constitucionalidad de un tope en las deducciones, resolviendo el pleno del máximo tribunal que no viola el principio de la equidad tributaria, el topar las deducciones para personas físicas hasta por un monto de cuatro salarios mínimos elevados al año o su equivalente al 10% de los ingresos del contribuyente o lo que resulte menor, conforme al artículo 151 último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A continuación a la letra se estipulan, los argumentos vertidos por Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Ministro de El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo voto conformó la mayoría precita:

“...

El límite a las deducciones personales proporciona progresividad al sistema, porque impide que los ingresos más altos se beneficien más de los recursos del Estado, que los ingresos inferiores; en cambio, considerando el límite, el sistema se traduce en un máximo de deducción de noventa y ocho mil pesos para los contribuyentes, esto significa que dicha cantidad representa el tres

por ciento de los ingresos acumulables sujetos a la tasa marginal más alta, mientras que para los ingresos más bajos representa el mil seiscientos treinta y tres por ciento de sus ingresos anuales dando así progresividad real al sistema de deducciones.

...

Con base en todo lo dicho, estimo que, en el caso, estamos ante el supuesto de una motivación ordinaria, en donde el Poder Legislativo no tenía la obligación de detallar con detenimiento, los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permiten colegir la necesidad de modificar el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ni de justificar sustantiva, expresa, objetiva y razonablemente los motivos por los que determinó un límite al monto de deducciones. A mi juicio, para reconocer la constitucionalidad de la norma impugnada, basta que su propio contenido cumpla con los criterios de proporcionalidad ideados por esta Suprema Corte sin que el legislador haya tenido que explicar sustantiva y expresamente de qué manera se actualizaba tal aspecto en la medida legislativa. SCJN. (26 de 08 de 2014). (SCJN. Obtenido de SCJN: [www.scjn.gob.mx/PLENO/ver\\_taquigraficas/26082014PO.pdf](http://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/26082014PO.pdf)”).

Como se puede ver los argumentos aludidos, hacen a un lado los principios constitucionales tributarios o derechos esenciales o garantías inherentes a todo ser humano que más adelante se analizan.

Se precisa en la decisión de la Corte, que uno de los tres votos emitidos en contra de la mayoría, corresponde al Ministro José Ramón Cossío, quien argumentó que son inconstitucionales los artículos 151 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para personas físicas, toda vez que este impuesto es un gravamen cédular, es decir, la gente grava por separado los diferentes tipos de ingresos en función de la forma en que estos se obtienen. Esto cobra relevancia, dijo, al analizar el caso de las personas que perciben ingresos por concepto de sueldos, salarios y remuneraciones... *“Debe tenerse presente que al limitar el monto de las deducciones personales, **se causa una distorsión en el reconocimiento de la capacidad contributiva de los contribuyentes, cuyos gastos se verán topados por un monto fijo**”* Gómez P. (2014). (El subrayado es elaboración propia).

La autora precita, afirmó que, por su parte la Ministra Olga Sánchez Cordero, consideró una falta de razonabilidad, y por último el Ministro Alberto Pérez Dayan, se manifestó por la invalidez del último párrafo del artículo 151 de la ley del ISR...

Cabe hacer mención que los ministros José Ramón Cossío Díaz y Alberto Pérez Dayán, se pronunciaron por voto particular, esto es, para hacer salvedades y reserva de la sentencia precita, de la manera como lo fueron presentando. SCJN. (26 de 08 de 2014). (SCJN. Obtenido de SCJN: [www.scjn.gob.mx/PLENO/ver\\_taquigraficas/26082014PO.pdf](http://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/26082014PO.pdf)”).

En mérito de lo descrito, se realiza un contexto del voto concurrente y de minoría que formulan los ministros en comentario, en relación con la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014. Parte de la tesis, en donde consideran que, se observa la existencia de una violación a la garantía de proporcionalidad en materia fiscal, en lo relativo al precepto legal con numeral 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que entró en vigor a partir del ejercicio fiscal de dos mil catorce.

Lo descrito aducen, que, al establecer un límite o tope arbitrario a las cantidades que pueden restarse de la base gravable por concepto de deducciones personales, no le permite al sujeto pasivo tener la certeza de su efectiva capacidad contributiva; es decir, su posibilidad real monetaria de aportar al gasto público. Por lo que consideran que lo descrito, es el argumento principal del porque no se encuentra bien justificada la medida.

Tal como aseveran los Ministros en comentario, al establecerse el multicitado tope a las deducciones personales, se tiene por un lado una base gravable muy ajena, y por

ende mayor a la realidad económica o capacidad contributiva del sujeto deudor o pasivo, y por otra lado, se violenta la simetría fiscal, puesto que el gasto efectuado por dicho sujeto, no es considerado como tal, sino de una forma parcial, mientras que el ingreso producto de esa erogación, es acumulable totalmente para la persona física o moral que se vio favorecida con ésta, es ahí donde se quebranta la multicitada simetría, y por ende el Estado se ve favorecido en dos vertientes: en la primera, al considerar un menor gasto como deducción de la base gravable, se incrementa, y por ende, el sujeto pasivo o deudor paga una mayor carga impositiva, y en segunda, por el lado del ingreso acumulable, por obviedad de razones repercute en una base gravable del sujeto pasivo que paga el tributo respectivo.

Continúan los Ministros en comento, con el análisis integral de la norma, como eje de partida, conforme lo solicita el análisis de acciones de inconstitucionalidad, aducen que las deducciones de manera general son erogaciones intrínsecas al ser humano tanto del propio sujeto pasivo como de sus familiares directos que dependen de él.

Argumentan que ese Alto Tribunal ha reconocido que para que los causantes concurren al levantamiento de las cargas públicas, con arreglo a su capacidad contributiva, existe “[...] un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna”, para lo cual se considera importante que “[...] se reconozca un patrimonio protegido a efecto de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto [...], toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular”.

Como se observa, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe velar que al imponer una carga impositiva, el legislador no transgreda el principio de equidad tributaria del sujeto pasivo o deudor, a efecto que al reconocer esta limitación, permita al sujeto pasivo, determinar una capacidad contributiva real, eximiendo de ésta las erogaciones pecuniarias indispensables que permitan atender sus necesidades económicas básicas relativas a la salud, educación, vivienda, alimentación.

Afirman los multicitados Ministros, que los motivos expuestos por el legislador no atacan de fondo esta área de oportunidad, aducen que son accidentales y reflejan la inoperancia del Estado para el control de las deducciones del sujeto pasivo, por ello deben respetar la esencia de la deducción, que es una erogación indispensable como ya se ha mencionado.

Desde su perspectiva, al estipular una limitación general para todos los rubros tipificados en el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resulta contraria a lo mandado por el ordenamiento supremo, argumentan que, en la vida de las personas se presentan erogaciones contingentes que están fuera de su dominio, en tal virtud, esas limitaciones pueden ser rebasadas o no, y en el primero de éstos, al no ser reconocida esa deducción excedente, de forma inconcusa incide en la determinación irreal de la capacidad contributiva del sujeto deudor, y que por ende afecta en mayor cuantía tanto a dicha base gravable como a la carga impositiva, violentando lo invocado por el principio de proporcionalidad tributaria.

Tal como se puede ver, las limitaciones a las deducciones personales establecidas por el legislador son contrarias a los principios constitucionales tributarios, ya que transgreden la naturaleza de las deducciones, esto es, que pasan por alto, que son erogaciones indispensables para el bienestar del sujeto pasivo como de

sus dependientes económicos, y que se pueden presentar las erogaciones de forma fortuita o contingente, ajenas a la voluntad de la persona física, razones por las cuales deben de ser consideradas para determinar una más justa capacidad contributiva o base gravable de la persona física.

Exponen los Ministros que para determinar el ingreso neto de conformidad a la ley que nos ocupa, se debe considerar la disminución de las deducciones antes de la aplicación de la tasa, incurriendo por ende en la base, o capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la carga impositiva.

Comentan que lo descrito resulta importante, ya que, según su análisis, el capítulo primero de las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, no cuentan con deducciones específicas o estructurales aplicables al capítulo en comento.

Argumentan que a diferencia de las personas físicas que se encuentran obligadas por percibir tanto ingresos por la enajenación de bienes o arrendamiento, como por actividades empresariales, los trabajadores sólo tienen derecho a deducciones personales, prescindiendo de esta manera, que disminuya su carga tributaria en contrario sensu con deducciones que en otros regímenes son estructurales.

Por lo descrito, consideran que es necesario observar que al limitar de forma cuantitativa este tipo de deducciones, se ocasiona por ende, un desequilibrio en la real capacidad contributiva de estas personas físicas, cuyas erogaciones están topadas de forma cuantitativa a razón de cuatro salarios mínimos elevados al año o el 10% de sus ingresos, el que resulte menor, es por ello que deben de formar inherentemente parte de las deducciones personales para determinar un ingreso neto real o base gravable, que sea un reflejo acorde, a la capacidad contributiva de dichas personas.

Se conviene con la argumentación vertida de los Ministros en comento, por las razones siguientes:

- a) Las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que tributan en el Capítulo I, del Título IV de la Ley de Renta, se encuentran en una situación de inequidad fiscal, con respecto a otros contribuyentes, como son, por ejemplo, las personas físicas que realizan actividades empresariales.
- b) Estos contribuyentes, por un lado, son excluidos de la posibilidad de disminuir deducciones estructurales, lo que sí pueden hacer la mayoría de los contribuyentes de este Título descrito, las cuales pueden gozar de las multicitadas deducciones estructurales.
- c) Por otra parte, los trabajadores subordinados únicamente cuentan con la permisión limitada de deducciones personales.
- d) Por lo tanto, es evidente que sí a estas deducciones personales, se le da una mayor limitación, -artículo 151, último párrafo de la LISR-, por ende tiene un impacto negativo en los trabajadores, pues una vez disminuidas de sus ingresos anuales producto de su trabajo, se obtiene un mayor ingreso neto o base gravable del ejercicio en turno.
- e) De lo anteriormente expuesto, estas limitaciones a las deducciones personales, que fueron introducidas a partir del año de 2014, viene a ocasionar que, al aplicar la tasa correspondiente, derive una mayor carga tributaria.

No obstante, desde nuestra opinión, esta mayor carga tributaria no proviene de una realidad tributaria, que cumpla con los principios tributarios, de acuerdo con las razones antes señaladas.

Por estos motivos, se está de acuerdo, con los razonamientos de los Ministros, que indican que al fijar una limitación, techo o tope artificial de las deducciones personales, en donde convergen un conjunto de variables, cuya estimación por el legislador, o inclusive, el sujeto pasivo resulta imposible, y de esta manera, es ahí donde se deriva la inconstitucionalidad de la norma en cuestión, así como la violación al principio de proporcionalidad tributaria. En otras palabras, no se debe limitar este tipo de deducciones, ya que implican determinadas contingencias de la vida de las personas ajenas a su voluntad.

En esta forma de pensar, se coincide con los Ministros, en cuanto a que, al establecer estas limitaciones a las deducciones personales de las personas físicas, violentan el principio de proporcionalidad tributaria, lo que viene a impactar de manera más profunda, en los trabajadores subordinados, ya que éstos no tienen posibilidades de disminuir las deducciones específicas o estructurales -autorizadas-, tal como ya se expuso en líneas previas.

A continuación se vierte, tanto por el “Colegio de Contadores Públicos de México” como de “IDC Asesor Jurídico y Fiscal”, su argumentación de forma respectiva, relativa a la inequidad tributaria de las limitantes a las deducciones personales de las personas físicas, contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En correlación, con lo citado en el Punto “La introducción de la reforma de 2014”, ya visto en líneas anteriores de esta Tesis, el P.C.FI y E.F. Jorge Paz Solís, Asesor Fiscal Independiente, Asociado del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., autor de lo descrito, argumentó que, según datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), el ingreso corriente total promedio trimestral, por hogar por principales fuentes de ingresos en el ejercicio 2014, ascendió a



39 mil 719 pesos, por lo que el ingreso anual sería por un total de 158 mil 876 pesos, y por otro lado, el número de personas físicas, como contribuyentes activos, según datos del Servicio de Administración Tributaria (SAT), al mes de septiembre de 2015, ascendieron a 48 millones 894 mil 231 personas, las cuales representan el 96.5% del universo contribuyentes en México -50 millones 661 mil, 259 personas-, por lo que el autor se pregunta, ¿Cuántos de estos contribuyentes están arriba del ingreso anual de 852 mil 883 pesos para que pudieran acceder a la deducción de cinco veces el salario mínimo general (SMGV) elevado al año, que corresponde a la cantidad de 127 mil 932 pesos, considerando el salario mínimo para 2015 vigente de 70 pesos 10 centavos?.

Afirmó el autor aludido que *“aún existe una brecha para que haya equidad, tal como lo quiere mostrar la autoridad fiscal. Es decir, todos aquellos contribuyentes con ingresos menores a 852 mil 883 pesos siempre tendrán que aplicar el 15% como límite de deducciones personales, por lo que nunca aplicarán la deducción de cinco veces el salario mínimo...”* Paz J. (2015, p. 24).

Se coincide con el autor, que el legislador debe reflexionar de fondo respecto al precepto legal con numeral 151 último párrafo, ya que las limitantes a las deducciones personales afectan los bienes y derechos, o dicho de otra forma el patrimonio de las personas físicas que menos ingresos perciben en un año, lo descrito se traduce en una capacidad contributiva artificial.

En este orden de ideas y en alusión a la pregunta en comentario, se traduce que, los que perciben este tipo de remuneración superior a los 852 mil 883 pesos, de acuerdo a los datos proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), relativo al ingreso corriente total promedio trimestral, por hogar por

principales fuentes de ingresos en el ejercicio 2014, son muy pocas personas, derivado a que el ingreso corriente total promedio anual en México es de 158 mil 876 pesos, y que por ende sólo aspiran a una deducción del 15% de dichos ingresos lo que equivale a 23 mil 831 pesos y nunca a la deducción de cinco veces el salario mínimo general elevado al año, traducidos en 127 mil 932 pesos, lo que por obviedad de razones no cumple con los principios constitucionales de equidad –tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales- y proporcionalidad –no mide la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo de hecho encuadrado en la media de ingreso corriente total promedio anual en México-.

De conformidad al informe especial que emitió, “IDC Asesor Jurídico y Fiscal”, revista especializada en la materia que nos ocupa, las deducciones personales tipificadas en precepto legal con numeral 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, corresponden al: Impuesto Local Sobre Ingresos por Salarios; Honorarios médicos y gastos hospitalarios; Gastos de funerales; Donativos; Intereses hipotecarios; Aportaciones complementarias de retiro; Seguros de gastos médicos; Transporte escolar, argumenta, que lo descrito, son gastos que tienen sus limitantes y requisitos de deducibilidad inherentes, impuestas por el legislador, para impedir la posibilidad de que el sujeto pasivo ejerza este derecho en exceso.

No obstante, según esta Revista, el legislador creyó que dichas limitaciones para cada gasto en comento, no eran suficientes, por lo que a partir de 2014 se estipuló una limitante general al monto total de deducciones, -como ya se indicó en líneas anteriores de esta Tesis-, lo que por ende, ocasionó gran cantidad de amparos por parte de las personas físicas afectadas, argumentando la violación al principio de proporcionalidad

y equidad tributaria, la encargada de interponer diversos amparos ante el poder judicial, fue la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente -Prodecon- como representante de las personas aludidas.

Según la revista IDC Asesor Jurídico y Fiscal, la Prodecon señaló que era notoria la desigualdad que se genera al aplicar la limitación que el legislador aprobó para las personas físicas, entre aquellas, cuyos ingresos no superan los cuatro salarios mínimos generales del área geográfica elevados al año -982 mil 243 pesos o los 931 mil 42 pesos, para el área geográfica “A” y “B” respectivamente-, y las que sí, pues para aquellas personas cuyos ingresos no superan lo descrito, es decir las que se encuentran limitadas sus deducciones personales al 10% del total de sus ingresos anuales, se les trata de manera inequitativa en comparación de las personas físicas que sí superan los montos aludidos.

En esta tesitura, de acuerdo a la revista antes aludida, la Prodecon afirmó que el legislador en la exposición de motivos de la Ley aludida, no tiene por objetivo buscar una meta constitucionalmente válida, en virtud, de que, lo que obtiene es una mayor recaudación y una mayor progresividad de las personas físicas, haciendo que se etiquete de inconstitucional el precepto legal con numeral 151 de la multicitada ley. IDC “Asesor Jurídico y Fiscal”. (2015).

A efecto de demostrar la inequidad tributaria del precepto legal que nos ocupa, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente -Prodecon- presentó el siguiente ejemplo:

Tabla 11

*Ejemplo de Prodecon, relativo a la Inequidad Tributaria del precepto legal con numeral 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que afecta a las Personas Físicas que perciben menos ingresos en un ejercicio fiscal.*

Contribuyente	A	B
Ingresos anuales obtenidos por salarios:	\$1,000,000.00	\$300,000.00
Importe de gasto médico efectuado según el artículo 151, primer párrafo, fracción I de la LISR	\$50,000.00	\$50,000.00
Importe máximo a deducir; cantidad según el artículo 151 de la LISR	\$98,224.30	\$30,000.00
Conclusión	El contribuyente deduce la totalidad del gasto médico efectuado y aún tiene la posibilidad de deducir 48 mil 224 pesos más por otros u otros conceptos deducibles.	El contribuyente no logra deducir la totalidad del gasto médico efectuado y no tiene posibilidad de efectuar más deducciones.
Notas:	El importe máximo a deducir se obtuvo de la comparación de cuatro SMG del área geográfica A, en donde se encuentra el contribuyente (98,224.30 pesos) o el 10% del monto de los ingresos (100 mil pesos), el que resultó menor.	El importe máximo a deducir se obtuvo de la comparación de cuatro SMG del área geográfica A, en donde se encuentra el contribuyente (98,224.30 pesos) o el 10% del monto de los ingresos (30 mil pesos), el que resultó menor.

Fuente: IDC “Asesor Jurídico y Fiscal” (2015, p. 26)

Por lo que, lo antes expuesto, refleja un argumento inconcuso de fondo, vertido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente -Prodecon-, al demostrar la inequidad tributaria derivada de las limitantes en las deducciones personales de las personas físicas, aunado a una desigualdad más profunda y evidente en los trabajadores subordinados, que como ya se observó en el ejemplo aludido y corrobora lo estipulado en líneas precita de esta tesis, éstos por un lado, sólo tienen la permisión de las deducciones personales, no así de las deducciones estructurales o específicas

permitidas a las demás personas físicas contempladas en el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Además, entre estos trabajadores citados y contemplados en este Capítulo I de Título IV de la Ley que nos ocupa, existe entre ellos, también una violación al principio de proporcionalidad y equidad tributaria, ya que el tratamiento tributario es desigual entre el trabajador que percibe un ingreso anual menor a un millón de pesos, ya que sólo tiene derecho a una deducción personal del 10% -30 mil pesos- de su ingreso anual de 300 mil pesos, respecto al trabajador que supera el millón de pesos que por ende tiene la permisión de deducir 4 SMG del área geográfica “A” o 98 mil 224 pesos, como ya se observó en la cédula que precede.

Así las cosas, de conformidad a lo vertido por la Revista IDC Asesor Jurídico y Fiscal, la Procuraduría aludida, argumentó respecto a la visible violación al principio en comento, que el legislador no puede alcanzar objetivos constitucionalmente validos con procedimientos totalmente fuera de la esfera jurídica del multicitado principio, o en otras palabras transgrediendo en gran medida el patrimonio y derecho constitucionalmente protegidos, de quienes menos ingresos poseen, a través del constreñimiento del derecho a las deducciones de los trabajadores subordinados como ya se aludió.

Alude la misma Revista, que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el tema de las deducciones personales precisó:

“Son deducciones no estructurales porque tienen como finalidad crear posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal, y

Las deducciones personales son erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, y no son necesarias e indispensables para generar el ingreso, por ende no inciden en la proporcionalidad y equidad de los tributos, cuestión que se desprende al llegar al ingreso neto, por lo que aquellas supuestamente otorgan una deducción adicional a lo que ya sería proporcional y equitativo” (p. 27).

Por los argumentos vertidos, el Pleno aludido, declaró constitucional la limitante a las deducciones personales.

Para el ejercicio fiscal de 2016, aduce la misma Revista, que el legislador aprobó la reforma al precepto legal con numeral 151, último párrafo de la ley del impuesto Sobre la Renta, con el objeto de que las personas físicas en mayor cuantía apliquen sus deducciones personales por los gastos inherentes a éstas, por lo que, aumentó la limitante de la cantidad global de:

- ✓ Cuatro a cinco salarios mínimos generales elevados al año.
- ✓ 10% a 15% la limitante máxima, con excepción de donativos y aportaciones complementarias de retiro.

Según la misma fuente, el aumento de la limitante citada, permite una mayor aplicación de las deducciones personales de las personas físicas, más sin embargo no elimina la inconstitucionalidad de ésta, por lo que seguirán los amparos de las multicitadas personas.

Otra reforma relevante, es que a partir del ejercicio fiscal de 2016, las personas discapacitadas en más de un cincuenta por ciento, podrán deducir los gastos médicos y hospitalarios, como deducción personal al 100%, siempre y cuando avalen lo descrito con un certificado médico emitido por institución pública de salud.

Como podemos constatar, existen dos posiciones jurídicamente opuestas, y por ende, motivo de controversia constitucional, por un lado el argumento inconcuso de fondo, vertido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente -Prodecon-, al demostrar tal como lo expuso, la inequidad tributaria derivada de las limitantes en las deducciones personales de las personas físicas, aunado a una desigualdad más profunda y evidente en los trabajadores subordinados del Capítulo I, Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado, lo argumentado -y ya citado-, por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que se admite como validos los argumentos vertidos por Prodecon, ya que la limitante en las deducciones personales transgrede el principio de proporcionalidad y equidad tributaria, ya que el trato tributario, es desigual entre las personas físicas del Título IV y más aún entre los trabajadores subordinados, tal como lo señaló la Prodecon.

Por lo que respecta a la sentencia emitida por el Pleno en comento, en el que declara la constitucionalidad de las limitantes a las deducciones personales, los argumentos vertidos por éste, se considera, que desecha el fondo del principio de proporcionalidad y equidad tributaria, ya que si bien es cierto las deducciones personales no son estructurales, no dejan, de ser gastos estrictamente indispensables -como lo norma la ley aludida dentro de los requisitos de las deducciones-, destinados a cubrir garantías universales e inherentes al ser humano, como la salud, educación, vivienda, entre otros.

Es más, en algunos de los casos escapan a la voluntad de éste, y por supuesto, sí inciden en la proporcionalidad y equidad de los tributos, reflexión nuestra, a contrario

sensu a lo vertido en su argumento por el Pleno en comento, aunado a que dichas limitantes, transgreden la economía de las personas físicas subordinadas en mayor medida, en específico las que perciben menos ingresos, esto es, al disminuirse dichas limitantes de su ingreso anual, se determina una capacidad contributiva irreal o artificial -mayor-, reflejada en su base gravable o ingreso neto, y al incidir la tarifa sobre ésta, se obtiene una mayor carga impositiva, lo que por obviedad de razones afecta de forma directa la economía de las multicitadas personas físicas.

Aunado a lo antes descrito, el periódico *El Financiero*, en su publicación en internet de fecha 09 de noviembre de 2015, publicó lo relativo, a que, el Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, Fernando Silva, emitió sentencia favorable de un sujeto pasivo en el juicio de amparo realizado versus la limitante a las deducciones personales que se aprobó en la reforma fiscal de 2013, por considerarlo inconstitucional.

Conforme a la resolución 957/2015, “*la legislación tributaria viola el principio de regresividad y de equidad tributaria en el Artículo 151, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), que limita el monto de estas deducciones*” Patiño D. (2015).

Sin embargo, según el periódico en cita, “*se trata de una decisión de primera instancia, por lo que el quejoso tendrá que esperar el fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al igual que otras personas que se han amparado, explicó Bernardo Elizondo, socio del despacho Adame y Elizondo*”.



En este tenor, continúa la publicación en cita, el director general de Representación Legal y Defensa de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), José Barba Calvillo, afirmó que la sentencia en cita, no es la única, que se ha resuelto, la Procuraduría que representa, ya ha obtenido sentencias por parte de varias instancias judiciales, favorables y desfavorables, además pronunció lo siguiente:

“Lo relevante de esta sentencia es el enfoque que está dando el Juzgado de Distrito porque se aboca a la temática, incluso la regresividad, de que se están afectando derechos fundamentales: salud, vivienda, educación y seguridad social. Es una muestra del posicionamiento respecto a la **inconstitucionalidad del Artículo 151**. Confiamos que sea una tendencia, para que cuando estos asuntos lleguen a la SCJN, el sentido y el criterio de los ministros sean acordes al pronunciamiento de este juzgado” Patiño D. (2015).

...

El socio director de Carbajal Bermúdez, Raúl Carbajal, afirmó lo relativo a que, *“las sentencias que han emitido los jueces de distrito en el país sientan bases para un **fallo favorable** por parte de la SCJN. Para que se dé jurisprudencia, la Corte tiene que resolver cinco amparos a favor”* Patiño D. (2015).

Se coincide con el sentido de la sentencia del Juez en comentario, toda vez que, como ya se ha analizado en esta tesis, se alinea a lo expuesto tanto por los Ministros en comentario de la Suprema Corte de la Nación, que emitieron voto concurrente, así como a los argumentos también expuestos por el “Colegio de Contadores Públicos de México” y de la Revista IDC Asesor Jurídico y Fiscal, relativa a su posición de que las limitantes a las deducciones personales de las personas físicas, establecidas por el legislador y ratificadas por el Pleno aludido, mismas que son contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, violentan el principio de proporcionalidad y equidad tributaria.

Lo descrito toda vez que la sentencia emitida por el Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, Fernando Silva, fue emitida con una reflexión de fondo, considerando la esencia del principio citado, así como la afectación que implica la limitante, en cuanto a los derechos fundamentales relativos a la salud, vivienda, educación y seguridad social -principio de regresividad- de las multicitadas personas físicas, ello, si bien la ejecutoria es en primera instancia, también lo es que crea precedente, para sensibilizar a los ministros que asintieron lo dispuesto por el legislador en cuanto a las limitantes, para que emitan una resolución acorde a la realidad de la capacidad contributiva o económica de los sujetos pasivos materia de estudio.

Es menester precisar que la investigación que se realizó a lo largo de esta Tesis nos permitió comprobar que la hipótesis planteada es cierta, esto es, que el limitar las deducciones personales para efectos del Impuesto Sobre la Renta en las personas físicas que perciben sueldos y salarios en México, produce impactos económicos negativos respecto a lo establecido en los principios en materia fiscal en México.

Lo descrito, toda vez, como ya se expuso, las multicitadas limitaciones a las deducciones personales para efectos del Impuesto Sobre la Renta en las personas físicas que perciben sueldos y salarios en México, generan una capacidad contributiva o económica artificial, esto es, una base gravable o ingreso neto mayor a su realidad, lo que implica que, una vez aplicada la tarifa conducente, se determine un pago excesivo de la carga impositiva.

Esto por un lado violenta el principio de proporcionalidad, y por otro lado, entre estos mismos trabajadores subordinados, con esta medida, se genera un trato tributario desigual entre ellos, ya que los que perciben ingresos mayores a los ya citados, siempre son objeto de la deducción personal de cinco veces el salario mínimo general elevado al año, y aquellos que no logran obtener dichos ingresos, son etiquetados a deducir el quince por ciento de sus ingresos anuales, por lo que es una total inequidad tributaria, que quebranta su economía, al pagar una mayor carga impositiva, y vulnera sus derechos fundamentales relativos a la salud, vivienda, educación y seguridad social, impactando por ende en un efecto económico negativo de los trabajadores subordinados que menos ingresos perciben.

Esta investigación sirve a la sociedad, para que a través de la siguiente propuesta, se revierta la inequidad tributaria actual del trabajador subordinado, para lo cual, propongo una reforma de fondo al artículo 151 último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde el legislador atienda el espíritu de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, de tal suerte que modifique el criterio de deducción, y se traduzca, en que los trabajadores subordinados, por un lado tengan la permisión de acceder a las deducciones estructurales establecidas para los Capítulos distintos al primero, del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, se propone que como únicos límites de deducción personal, se establezcan los que están señalados en las distintas fracciones del precepto legal con numeral 151 de la ley que nos ocupa, esto último aplicando, tanto para los trabajadores subordinados establecidos en el Capítulo I, como para las demás personas físicas tipificadas en los restantes Capítulos del Título y ley en referencia.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA:** Los principios doctrinarios de Adam Smith relativos a la Justicia, Certeza, Comodidad y Economía, son adoptados como principios constitucionales tributarios por nuestro máximo ordenamiento legal, mismos que se contemplan en su precepto legal con numeral 31 fracción IV, y que por ende derivan tanto en el principio de proporcionalidad y equidad, así como en el principio de legalidad.

**SEGUNDA:** La potestad tributaria del Estado Mexicano contemplada en el artículo 73 fracción VII de la Constitución, permite al legislador crear normas impositivas, mismas que de manera irrestricta deben ser emitidas observando lo dispuesto por los principios constitucionales tributarios precisa.

**TERCERA:** Existen dos tipos de deducciones las llamadas estructurales -generales, autorizadas o específicas- y las adicionales -personales-, por lo que el trabajador subordinado sólo tiene la permisión de disminuir éstas últimas a sus ingresos anuales, para determinar su ingreso neto también denominado base gravable o capacidad contributiva o económica.

**CUARTA:** El 11 de diciembre de 2013, los legisladores aprobaron una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, misma que entró en vigor el 1º. de enero de 2014, que impacta de manera especial las deducciones adicionales -personales- de las personas físicas.

**QUINTA:** Las personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que tributan en el Capítulo I, del Título IV de la Ley de Renta, se encuentran en una situación de inequidad fiscal, con respecto a otros contribuyentes, como son, tanto las personas físicas que realizan actividades empresariales, así como entre los mismos trabajadores subordinados, esto es, respecto a los que perciben mayores ingresos anuales ya citados, les permite acceder a la deducción personal de 5 SMG elevados al año, en comparación con los que perciben menos ingresos de forma anual y que sólo pueden acceder a la deducción adicional del 15% de éstos, mismos que son producto de su trabajo.

**SEXTA:** Estos contribuyentes, por un lado, son excluidos de la posibilidad de disminuir deducciones estructurales, lo que sí pueden hacer la mayoría de los contribuyentes de este Título descrito, los cuales pueden gozar de las multicitadas deducciones estructurales.

**SÉPTIMA:** Los trabajadores subordinados únicamente cuentan con la permisión limitada de deducciones personales.

**OCTAVA:** Por lo tanto, es evidente que sí a estas deducciones personales, se le da una mayor limitación -artículo 151, último párrafo de la LISR-, por ende tiene un impacto económico negativo en los trabajadores, pues una vez disminuidas de sus ingresos anuales producto de su trabajo, se obtiene un mayor ingreso neto o base gravable del ejercicio en turno.

**NOVENA:** Estas limitaciones a las deducciones personales, que fueron introducidas a partir del año de 2014, viene a ocasionar que, al aplicar la tasa correspondiente, derive una mayor carga tributaria.

**DÉCIMA:** Esta mayor carga tributaria no proviene de una realidad tributaria, que cumpla con los principios tributarios, de acuerdo con las razones antes señaladas.

**UNDÉCIMA:** Al fijar una limitación, techo o tope artificial de las deducciones personales, en donde convergen un conjunto de variables, cuya estimación por el legislador, o inclusive, el sujeto pasivo resulta imposible, y de esta manera, es ahí donde se deriva la inconstitucionalidad de la norma en cuestión, así como la violación al principio de proporcionalidad tributaria.

## PROPUESTAS

**PRIMERA:** Reforma al Capítulo I, Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el sentido, de que los trabajadores subordinados, tengan la permisión de acceder a las deducciones estructurales establecidas para los Capítulos distintos al primero, del Título IV de la Ley precita.

**SEGUNDA:** Reforma al artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la que se estipule como únicos límites de deducción personal, los que están señalados en las distintas fracciones del precepto legal invocado de la multicitada ley de renta, lo vertido aplicando, tanto para los trabajadores subordinados establecidos en el Capítulo I, como para las demás personas físicas tipificadas en los restantes Capítulos del Título IV de la Ley en referencia.

**REFERENCIAS**

- Arrijoja, A. (2013). *Derecho fiscal*. (21ª ed.) México: Themis.
- Carrasco, H. (1998). *Diccionario de Derecho Fiscal*. México: Ed. Oxford.
- Carrasco, H. (2005). *Derecho Fiscal II*. (5ª ed.) México: IUREeditores, S.A. de C.V.
- Código Civil Federal CCF (2011). *Agenda Civil Federal*. (14ª ed.) México:  
EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.
- Código Fiscal de la Federación CFF (2017). *Fisco Agenda*. 51ª ed. México:  
EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2017). CPEUM. (101ª ed.)  
México: Editorial SISTA S.A. de C.V.
- Covarrubias, A. (2011). *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México:  
Aportes para un modelo teórico*. México: DG IMPRESIONES.
- Cueva, A. (2011). *Derecho fiscal*. (4ª ed.) México: Porrúa.
- Flores, E. (2004). *Finanzas Públicas Mexicanas*. (34ª ed.) México: Porrúa.
- Garza, S. (2012). *Derecho financiero mexicano*. (28ª ed.) México: Porrúa.
- González et al. (2008). *Manual de Derecho Tributario*. (2ª ed.) México: Porrúa.
- Gómez P. (26 de agosto de 2014). *La SCJN avaló la constitucionalidad de un tope en  
las deducciones*. *EL ECONOMISTA*. Obtenido de EL ECONOMISTA:  
eleconomista.com.mx.



idc ASESOR JURÍDICO Y FISCAL. (15 de diciembre de 2015). *Ajustes a deducciones personales*. idc ASESOR JURÍDICO Y FISCAL No. 362 (pp. 26-27).

Jiménez, A. (2014). *Curso de Derecho Tributario*. México: Tax Editores.

Ley de Ingresos de la Federación LIF (2017). *Fisco Agenda*. (51ª ed.) México: EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.

Ley del Impuesto al Valor Agregado LIVA (2017). *Fisco Agenda*. (51ª ed.) México: EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.

Ley del Impuesto Sobre la Renta LISR (2002). *Fisco Agenda*. (26ª ed.) México: EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.

Ley del Impuesto Sobre la Renta LISR (2013). *Fisco Agenda*. (44ª ed.) México: EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.

Ley del Impuesto Sobre la Renta LISR (2014). *Prontuario Fiscal Cengage 2014*. (51ª ed.) México: Cengage Learning Editores, S.A. de C.V.

Ley del Impuesto Sobre la Renta LISR (2017). *Fisco Agenda*. (51ª ed.) México: EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.

Margáin, E. (1996). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. (2ª ed.) México: Porrúa.

OCDE. (17 de abril de 2017). IMPUESTO. Consultado el 17 de abril de 2017. Obtenido de WIKIPEDIA: <https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>.

- Ortega, J. (2009). *Lecciones de Derecho Fiscal*. (5ª ed.) México: Porrúa.
- Patiño D. (09 de noviembre de 2015). *Amparan contra límite a deducciones*. *EL FINANCIERO*. Obtenido de EL FINANCIERO: [elfinanciero.com.mx](http://elfinanciero.com.mx).
- Paz J. (31 de diciembre de 2015). *Deducciones personales: Nuevo límite de deducción para 2016*. *Dofiscal* s/n (pp. 20-26).
- Pérez, Campero, Fol. (2014). *Taller de prácticas fiscales*. México: Tax Editores.
- Rodríguez, R. (2014). *Derecho fiscal*. (3ª ed.) México: Oxford.
- Ríos, G. (Coordinadora) (2007). *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*. México: Ed. Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México.
- Sánchez, G. (2000). *Derecho Fiscal Mexicano*. (12ª ed.) México: Cárdenas Editor y Distribuidor.
- Sánchez, N. (2011). *Derecho Fiscal Mexicano*. (8ª ed.) México: Porrúa.
- SCJN. (1995). IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Consultado el 15 de marzo de 2016. Obtenido de SCJN: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id...DetalleTesisBL>.
- SCJN. (marzo de 2010). LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Consultado el 16 de marzo de 2016. Obtenido de SCJN: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Ejecutorias/22080.pdf>.

SCJN. (01 de julio de 2014). DEDUCCIONES ESTRUCTURALES. LA AUTORIDAD HACENDARIA NO DEBE NEGARSE A RECONOCER COMO TAL UNA EROGACIÓN, POR EL HECHO DE QUE EN EL DOCUMENTO EN DONDE SE FORMALIZÓ EL ACTO JURÍDICO QUE LE DIO ORIGEN SE UTILIZARON LOCUCIONES QUE PUDIERAN DAR CABIDA A CONSIDERAR QUE NO ES DEDUCIBLE EN TÉRMINOS DEL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 22 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2001. Consultado el 17 de marzo de 2016. Obtenido de [elconta.com:https://elconta.com/2014/07/01/analisis-exegetico-del-concepto-contabilidad-y-su-futuro/](https://elconta.com/2014/07/01/analisis-exegetico-del-concepto-contabilidad-y-su-futuro/).

SCJN. (26 de agosto de 2014). ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD promovidas por diversos senadores y diputados de la Sexagésima Segunda Legislatura del Congreso de la Unión. Consultado el 18 de marzo de 2016. Obtenido de SCJN: [www.scjn.gob.mx/PLENO/ver\\_taquigraficas/26082014PO.pdf](http://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/26082014PO.pdf).

SCJN. (03 de octubre de 2014). Consulta tradicional. Ejecutorias. Consultado el 18 de marzo de 2016. Obtenido de SCJN: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/.../DetalleGeneralScroll.aspx?...DetalleTesisEjecutorias>.

URBANRES. (14 de septiembre de 2009). IMPUESTOS: DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS. Consultado el 17 de abril de 2017. Obtenido de URBANRES:

<http://urbanres.blogspot.mx/2009/09/impuestos-definicion-y-caracteristicas.html>.

# APÉNDICE

**APÉNDICE****ABREVIATURAS**

Artículo 13, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito o falta del orden militar estuviere complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.

Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Son obligaciones de los mexicanos:

...

**IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

CCF.	Código Civil Federal.
CFE.	Código Fiscal de la Federación.
CPEUM.	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
IDC.	Revista especializada en materia fiscal de nombre “Asesor Jurídico y Fiscal”.
INEGI.	Instituto Nacional de Estadística y Geografía.
IMCP.	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
ISR.	Impuesto Sobre la Renta.

- ISTUV. Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
- LFT. Ley Federal del Trabajo.
- LIEPS. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- LIF. Ley de Ingresos de la Federación.
- LISAN. Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
- LISR. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- LIVA. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- OCDE. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
- PF. Personas físicas. Adolfo Arríoja Vizcaíno, en su obra de *Derecho Fiscal*, las define de la siguiente manera:
- “Personas Físicas: o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto; pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo” (p. 207).
- PM. Personas morales. Adolfo Arríoja Vizcaíno, en su obra de *Derecho Fiscal*, las define de la siguiente manera:

“Personas morales: constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social” (p. 207).

PP. Pago provisional.

PRODECON. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

RET ISR. Retención del Impuesto Sobre la Renta.

SAT. Servicio de Administración Tributaria.

SCJN. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SMG. Salario Mínimo General.

VSMG. Número de Veces el Salario Mínimo General.