



Universidad Autónoma de Querétaro
 Facultad de Contaduría y Administración
 Licenciatura en Contaduría Pública



Deducibilidad Parcial de la Previsión Social para ISR: Impacto económico y Financiero en una Empresa Productora de Lácteos

Tesis



Que como parte de los requisitos para obtener el Título de Contador Público

Presenta:

María Dolores Vázquez Martínez

Dirigido por:

Dra. Lilia Angélica Salcedo Mendoza

Sinodales

Dra. Lilia Angélica Salcedo Mendoza
 Presidente

M.I. Francisco Sánchez Rayas
 Secretario

M. en A. Martha July Mora Haro
 Vocal

C.P. Karina Jocelyn Terrazas Ortiz
 Suplente

C.P. Noel De Jesús Ledesma
 Suplente

Firma

Firma

Firma

Firma

Firma

Centro Universitario
 Querétaro, Qro.
 Noviembre de 2018

Dirección General de Bibliotecas de la UAQ

Resumen

Con el objeto de obtener más recursos económicos, el Poder Legislativo de la Nación modificó en 2014, varios artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), entre ellos, el Art. 28 Fracción XXX. Esta modificación consistió en la disminución de la deducibilidad de la Previsión Social para efectos fiscales, la cual anteriormente se podía deducir al cien por ciento, cumpliendo con ciertos requisitos, sin ningún problema. A partir de la reforma fiscal su deducibilidad varía entre un 47 y 53% dependiendo las características fiscales de cada empresa. Ante este panorama, resulta relevante analizar el impacto que ha tenido esta disposición fiscal en los contribuyentes de dicho impuesto. Para enfrentar esta serie de cambios, las diferentes empresas han tenido que realizar ajustes de todo tipo. Los cambios en algunas entidades han sido más drásticos. Los motivos son multifactoriales ya que depende del giro, tamaño, número de trabajadores, etcétera, de las empresas para medir el impacto de estas reformas en cada una de ellas. Este estudio tiene como finalidad identificar los efectos económicos y financieros que tiene la deducibilidad parcial de la Previsión Social para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en una empresa de productos lácteos. Esta investigación es de tipo no experimental, descriptiva y metodológicamente cualitativa que se concreta en un estudio de caso, considerando que los resultados obtenidos servirán de base para el análisis de estudios posteriores por este concepto.

Palabras Clave: Reforma Fiscal, Deducibilidad, Previsión Social, Impacto Económico, Impacto Financiero

Summary

In order to obtain more economic resources, the Legislative Power of the Nation modified in 2014, several articles of the Income Tax Law (LISR), among them, Art.28 Fraction XXX. This modification consisted in the reduction of the deductibility of the Social Security for fiscal purposes, which previously could be deducted one hundred percent, fulfilling certain requirements, without any problem. As of the tax reform, its deductibility varies between 47 and 53% depending on the fiscal characteristics of each company. Given this panorama, it is relevant to analyze the impact that this tax provision has had on the companies that contribute to this tax. To face this series of changes, different companies have had to make adjustments of all kinds. The changes in some companies have been more drastic. The reasons are multifactorial since it depends on the turn, size, number of workers, etc., of the companies to measure the impact of these reforms in each of them. The purpose of this study is to identify the economic and financial effects of the partial deductibility of Social Security for the purposes of Income Tax (ISR) in a dairy products company. This research is of a non-experimental, descriptive and methodologically qualitative type that specified in a case study, considering that the results obtained will serve as a basis for the analysis of subsequent studies for this concept.

Keywords: Tax Reform, Deductibility, Social Security, Economic Impact, Financial Impact

Dedicatorias

Dedico esta tesis a mi hija Karla Estefanía Sánchez Vázquez, a mis padres J. Guadalupe Vázquez Alfaro y Ma. Josefina Martínez Contreras por darme la fortaleza y valentía para lograr este gran sueño, de la misma forma a mis hermanos, compañeros de universidad y amigos que siempre me motivaron y me impulsaron los deseos de seguir adelante y tenerme la paciencia en la elaboración de la tesis.

También se la dedico a mi tío Evaristo Vázquez Alfaro que si hoy ya no puede estar a mi lado, sé que se siente muy orgulloso de mí.

Agradecimientos

Quiero expresar mi profundo agradecimiento a la UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO, por haberme aceptado y abierto las puertas de su conocimiento, para poder estudiar la carrera de Contador Público, así como también a los diferentes docentes que brindaron sus conocimientos y su apoyo para seguir adelante día a día.

También agradezco desde lo más profundo de mí ser a mi asesora de tesis la Dra. Lilia Angélica Salcedo Mendoza, por apoyarme y tenerme la paciencia necesaria en cada momento ya que sin su apoyo no hubiera podido llegar a este gran momento.

Agradezco también el apoyo de la CP. María de Lourdes Segura Salinas y al C.P.C y L.D. Tomás Cisneros Medina, por apoyarme con información y sus conocimientos para la elaboración de la tesis.

Pero sobre todo le doy las gracias a DIOS por permitirme lograr este sueño y por apoyarme en cada momento de mi vida a ser una mejor persona, madre y profesionista y darme la fuerza para levantarme en cada momento de vida que me he sentido derrotada.

Índice

Resumen.....	I
Summary.....	II
Dedicatorias.....	III
Agradecimientos.....	IV
Introducción	1
Capítulo I. Metodología de la Investigación	3
1.1 Planteamiento del problema:	3
1.2 Justificación	4
1.3 Objetivo general:.....	5
1.3.1 Objetivos particulares:	5
1.4 Alcance y diseño de la investigación	5
Capítulo II. El salario y la previsión social.....	6
2.1 Conceptualización del salario	6
2.2 Tipos y características de los salarios.....	9
2.3 La previsión social.....	11
2.4 Características de la previsión social	15
2.5 Beneficios de la previsión social como prestación para los trabajadores.....	17
2.6 Importancia de la previsión social como deducción de impuestos para las empresas.....	23
Capítulo III. El Impuesto Sobre la Renta (ISR) y su implicación en la Previsión Social de las empresas	25
3.1 Origen y Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta (ISR)	27
3.2 Últimas modificaciones a la ley del impuesto sobre la renta	50
3.3 Reflexiones sobre las modificaciones a la ley del ISR	57
3.4 Tarifas para el cálculo de Retenciones por sueldos y salarios LISR y ejemplos	66
3.5 Simetría Fiscal.....	68
3.6 Asimetría Fiscal.....	69
3.7 Deducciones Autorizadas para las Personas Morales en materia del ISR.....	69
3.8 Partidas No Deducibles en Materia de ISR	71
3.9 Determinación del porcentaje de la deducibilidad de la previsión social para efectos del ISR73	
3.9.1 Procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones.....	74
3.10 El Juicio de Amparo como una opción de defensa ante la reforma de la deducibilidad parcial en previsión social	80

Capítulo IV. Caso de estudio: Empresa productora de lácteos	89
4.1 Antecedentes.....	89
4.2 Análisis económico y financiero de la empresa objeto de estudio.....	98
4.2.1 Análisis de las Ventas 2010-2018	98
4.2.2 Análisis del porcentaje de deducibilidad de sueldos y salarios.....	101
4.2.3 Análisis de la Utilida del Ejercicio como Base para el Cálculo del ISR	109
Conclusiones:.....	119
Referencias.....	121

Dirección General de Bibliotecas de la UAQ

Índice de Figuras

Figura 1. Evaluacion de la Poblacion en Pobreza en Materia de Carencias sociales 1990-2014	19
Figura 2. Medición de la Pobreza, Estados Unidos Mexicanos, 2014 Porcentaje, Numero de Personas y Carencias Promedio por Indicados de Pobreza, 2010-2014.....	21
Figura 3. Porcentaje de la Población Analfabeta de 15 años y más (1970, 1990, 2000, 2010 y 2015)	22
Figura 4. Ley Impuesto sobre la Renta 2017 Art. 25	70
Figura 5. Diversas Presentaciones de Quesos	90
Figura 6. Productos Lácteos.....	93
Figura 7. Aportacion al PIB del Sector Alimentario en Porcentage	95
Figura8. Consumo de Productos Lacteos 2016.....	96
Figura 9. Análisis del Sector Lácteo en México	97
Figura 10. Comparativo de Ventas	99
Figura 11. Comparativo de Ventas y Utilidad	111
Figura 12. Ingresos del Sector Público Federal	119

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Paquete de Egresos 2017.....	25
Tabla 2. Declaración Anual de IETU.....	56
Tabla 3. Declaración Anual de ISR.....	56
Tabla 4. Ingresos Exentos.....	60
Tabla 5. Prestaciones Manifestadas en la Ley Federal del Trabajo.....	65
Tabla 6. Tarifa 4 Aplicable Cuando Hagan Pagos que Correspondan a un Periodo de 15 días, Correspondiente a 2018.	67
Tabla 7. Determinación del Impuesto:.....	67
Tabla 8. Tarifa 5 Aplicable Durante 2018 para el Cálculo de los Pagos Provisionales Mensuales.....	68
Tabla 9. Determinación del Impuesto:.....	68
Tabla 10. Ejemplos de la Determinación si Existió Disminución de Prestaciones (1).....	76
Tabla 11. Ejemplos de la Determinación si Existió Disminución de Prestaciones (2).....	77
Tabla 12. Ejemplos de la Determinación si Existió Disminución de Prestaciones (3).....	78
Tabla 13. Producto Interno Bruto (PIB) Anual de la Industria Alimentaria 2010-2017(millones de pesos corrientes).	94
Tabla 14. Produccion Industrial del Queso 2010-2017(toneladas).....	95
Tabla 15. Ventas 2010-2014.....	98
Tabla 16. Crecimiento Económico con Base a 2010.....	100
Tabla 17. Determinacion del Cociente de Deducibilidad del 53 o 47%.....	102
Tabla 19. Comparativo de los Sueldos Exentos 2010-2017.....	107
Tabla 20. Deducion Parcial del 47 o 53 %.....	108
Tabla 21. Comparativo de Ventas y Utilidad 2010-2017.....	111
Tabla 22. Calculo de la Utilidad con Promedio 4.37 % en los Años del 2014 al 2017.....	114
Tabla 23. Utilidad con Porcentaje Promedio de 4.37%.....	115
Tabla 24. ISR y PTU Pago en Exceso.....	116
Tabla 25. Cuadro Comparativo Utilidad real y Utilidad Promedio 4.37%.....	117

Introducción

En el transcurso de los años la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) ha tenido varias modificaciones, adiciones y derogaciones.

Sin lugar a duda, una de las modificaciones más significativas es la del 2014, en la que resalta la adición de la fracción XXX al artículo 28, en la cual se manifiesta que la deducibilidad de los gastos que sean exentos para los trabajadores sólo serían deducibles de manera parcial en un 47 o 53% según correspondiera y no del cien por ciento como se venía haciendo, afectando con ello al pago por sueldos, salarios y previsión social, entre otros conceptos.

La modificación de la LISR se debió a la derogación de la Ley del Impuesto Empresarial a la tasa Única (IETU) y la de Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE). En su paquete fiscal la cámara de diputados argumentó que se modificaba la ley para hacer más sencillo la determinación de los impuestos a los contribuyentes. En realidad vino a impactar de otra forma completamente diferente a lo manifestado por los legisladores.

Este estudio tiene como finalidad identificar los efectos económicos y financieros que tiene la deducibilidad parcial de la Previsión Social para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en una empresa de productos lácteos.

En el capítulo I se define la metodología para el análisis de la tesis, definiendo los objetivos, alcance e importancia de este trabajo.

En el capítulo II se realiza un análisis teórico de lo que es la previsión social resaltando la importancia que tiene para los trabajadores y por ende, la deducibilidad de este gasto para los empleadores.

En el capítulo III se realiza un breve análisis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y su evolución en el transcurso de los años, identificando las modificaciones más importantes que ha tenido en un intento de ser una ley justa y evitar la evasión fiscal.

En el capítulo IV se realiza un estudio de caso en el que se analiza el impacto económico y financiero de una empresa de productos lácteos a consecuencia de las modificaciones realizadas al artículo 28 en su fracción XXX. Los resultados arrojan que la empresa se ha visto

en la necesidad de establecer estrategias agresivas para hacer frente a esta serie de modificaciones, en busca del menor detrimento de su estabilidad económica y financiera, además de evitar, en lo posible, el quebranto de los derechos laborales de los trabajadores.

Se considera que los resultados obtenidos servirán de base para el análisis de estudios posteriores por este concepto

Dirección General de Bibliotecas de la UAQ

Capítulo I. Metodología de la Investigación

1.1 Planteamiento del problema:

El artículo 31 constitucional, en su fracción IV, marca la obligación que tienen los mexicanos de contribuir al gasto público en cualquier nivel, federal, estatal, municipal o de la Ciudad de México. Esto, con el objeto de que el Estado logre cumplir con sus obligaciones y funciones. Ante esta situación se han establecido una serie de contribuciones (formas de tributación) para que el Estado logre allegarse de dichos recursos. El principal elemento de esas contribuciones son los impuestos y dentro de éstos, el Impuesto Sobre la Renta (ISR), constituye una de las fuentes principales de ingresos e importancia para el Estado. A lo largo de los años, las diferentes contribuciones han sufrido modificaciones en un proceso de adecuación a las nuevas necesidades, tanto del Estado como de la población nacional.

Con el objeto de obtener más recursos económicos, el Poder Legislativo de la Nación modificó, en 2014, varios artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), entre ellos, el Art. 28 Fracción XXX. Esta modificación consistió en la disminución de la deducibilidad de la Previsión Social para efectos fiscales, la cual anteriormente se podía deducir al cien por ciento, cumpliendo con ciertos requisitos, sin ningún problema. Ante este panorama, resulta relevante analizar el impacto que ha tenido esta disposición fiscal en las empresas contribuyentes de dicho impuesto.

Este estudio tiene como finalidad identificar los efectos económicos y financieros que tiene la deducibilidad parcial de la Previsión Social para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en una empresa de productos lácteos en la ciudad de Querétaro.

Este análisis permitirá resaltar la importancia de los cambios en las disposiciones fiscales y sus consecuencias económicas y financieras en este tipo de empresas, aportando con ello información concreta para futuras investigaciones.

1.2 Justificación

Las modificaciones efectuadas al Impuesto sobre la Renta (ISR) en el año 2014 fueron de gran importancia por tratarse de reformas de gran impacto para las empresas sujetas al pago de este impuesto, ya que los cambios efectuados repercuten directamente en la determinación de las utilidades de estas empresas y por consecuencia en la determinación del impuesto a pagar. Algunas de las reformas a esta Ley fueron las siguientes:

- Eliminación de la deducción inmediata para activos fijos
- Gravamen de un diez por ciento adicional a los dividendos y con carácter de definitivo (evitando con ello la acreditación del mismo)
- Disminución de la deducibilidad del pago de salarios exentos a los trabajadores, pago de pensiones y jubilaciones de un cien por ciento a un cincuenta y tres o cuarenta y siete por ciento (según corresponda)
- No deducibilidad de las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores y pagadas por los patrones.
- Nuevo gravamen del 10 por ciento sobre la utilidad que se obtenga por invertir en la bolsa de valores.
- Modificaciones a la determinación del costo de ventas, etcétera.

Aunado a esto, se efectuaron cambios de índole administrativo con la obligatoriedad de llevar la contabilidad y la facturación de forma electrónica, además del timbrado de la nómina con comprobante fiscal digital (CFDI) como requisito para su deducibilidad.

Ante esta serie de cambios, las diferentes empresas han tenido que realizar ajustes en sus empresas de todo tipo. Los cambios en algunas empresas han sido más drásticos. Los motivos son multifactoriales ya que depende del giro, tamaño, número de trabajadores, etcétera, de las empresas para medir el impacto de estas reformas en cada una de ellas. Un sector básico en el desarrollo del país es el alimentario. Por esta razón resulta interesante conocer el impacto de estas reformas en este sector. Por ser un sector tan amplio, se decidió realizar este trabajo con un estudio de caso en una empresa de productos lácteos, considerando que los resultados obtenidos servirán de base para el análisis de estudios posteriores por este concepto.

1.3 Objetivo general:

Identificar los efectos económicos y financieros que tiene la deducibilidad parcial de la Previsión Social para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en una empresa de productos lácteos.

1.3.1 Objetivos particulares:

- Analizar el gasto erogado por concepto de nómina y previsión social antes y después de la reforma fiscal.
- Comparar los pagos por concepto de ISR antes y después de la reforma fiscal.
- Identificar los cambios que surgieron ante el impacto de la disminución en la deducibilidad de la previsión social.

1.4 Alcance y diseño de la investigación.

Esta investigación es de tipo no experimental, descriptiva y metodológicamente cualitativa que se concreta en un estudio de caso.

Es de tipo no experimental ya que los hechos y variables ya ocurrieron y se observan variables y relaciones entre éstas en su contexto natural (Hernández et al. 2010). También es descriptiva ya que se busca especificar las propiedades, características y perfiles importantes del objeto de estudio, en este caso de una empresa productora de lácteos.

El estudio de casos es el estudio de la particularidad y de la complejidad de un caso singular, para llegar a comprender su actividad en circunstancias importantes (Stake, 1999). En este caso se pretende identificar el impacto de una reforma fiscal en una empresa productora de lácteos para lo cual se realiza una revisión exhaustiva documental sobre todo en leyes, reglamentos y jurisprudencias, dada la naturaleza del caso. Así como de la información contable y financiera de dicha empresa.

Capítulo II. El salario y la previsión social

En este capítulo se realizará una reflexión sobre la importancia del salario para el crecimiento económico de las familias en México. Cuando el nivel económico de los ciudadanos mejora se refleja en una mejor economía del país, ya que existen recursos económicos en manos de los ciudadanos que tiene capacidad para adquirir los bienes y servicios que se comercializan tanto a nivel nacional como internacional. Así mismo se comenta la importancia de la previsión social como aliciente y complemento al salario de los trabajadores.

2.1 Conceptualización del salario

Primeramente, es importante mencionar que para que exista un salario debe existir una relación de trabajo. El artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) nos menciona lo siguiente:

Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario. Una relación de trabajo presume un acuerdo de voluntades por escrito, de manera tácita o verbal. (LFT, 2014, p. 6)

En el art. 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 1917), menciona lo siguiente “Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos”. (p.168)

El artículo 82 LFT (2014), define al salario como “la retribución que, debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo”. (p.20)

El salario es el dinero que recibe un trabajador por un servicio realizado a un empleador, esta relación es conocida como un acto subordinado que realiza una persona que se encuentra contratada para realizar cierta actividad cubriendo un horario, el pago puede variar según el

trabajo realizado puede ser diario, semanal, quincenal o mensual según se encuentre estipulado ya sea en un contrato o por mutuo acuerdo de las partes involucradas.

Para que exista la obligación de pagar un salario debe existir una subordinación obrero-patronal también conocida como relación de trabajo.

La subordinación es la facultad que posee el patrón, dentro de las horas de la prestación del servicio, de mandar al trabajador para el desarrollo del trabajo y sucesivamente es la obligación del trabajador de cumplir con las condiciones y exigencias del trabajo.

Existen tres elementos que distinguen una subordinación y son:

- El centro de trabajo (propiedad del patrón).
- El horario de trabajo impuesto por el patrón.
- El método de realizar el trabajo.

Cuando estas actividades están presentes en un acto de servicio existe una verdadera relación laboral.

El salario debe satisfacer en toda índole las necesidades del trabajador y su familia, en la constitución de 1857 en el artículo quinto menciona: “Nadie puede ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento”. (De la Cueva, 1979 a, p.293) En esta ley nos hace mención que en todo trabajo se tiene que pagar el salario justo por el trabajo realizado.

El artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos menciona que toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil, también menciona que el salario deberá pagarse precisamente en moneda de curso legal, no siendo permitido hacerlo efectivo con mercancías, ni vales, fichas o cualquier otro signo representativo con el que se pretenda sustituir a la moneda. (CPEUM, 1917, art.123 Frac X) Este artículo fue creado para evitar el resurgimiento de las “tiendas de raya” y evitaran que los patrones no pudieran abusar de sus trabajadores como existió en años atrás.

La Ley Federal del Trabajo (LFT) hace mención del salario en los siguientes artículos:

Artículo 82.- El salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.

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

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

Artículo 85.- El salario debe ser remunerador y nunca menor al fijado como mínimo de acuerdo con las disposiciones de esta ley. Para fijar el importe del salario se tomarán en consideración la cantidad y la calidad del trabajo.

En el salario por unidad de obra, la retribución que se pague será tal, que para un trabajo normal, en una jornada de ocho horas, dé por resultado el monto del salario mínimo, por lo menos.

Artículo 86.- A trabajo igual, desempeño en puesto, jornada y condiciones de eficiencia también iguales, debe corresponder salario igual.

El INEGI (Instituto Nacional de Estadística y Geografía) considera las siguientes definiciones:

Salarios: Pago en dinero, antes de cualquier deducción, efectuado durante un periodo de referencia para retribuir el trabajo normal o extraordinario de los obreros de planta y eventuales. Incluye pagos por vacaciones, bonos, incentivos, aguinaldos y licencias temporales pagadas a obreros. Excluye los pagos por despido o terminación de contrato, las pensiones al personal jubilado y los pagos a los trabajadores a domicilio no incluidos en la nómina de pago.

Sueldos: Todos los pagos en dinero, antes de cualquier deducción, efectuados durante un periodo de referencia para retribuir el trabajo normal y extraordinario de los empleados de planta y eventuales. Incluye pagos por vacaciones, bonos, incentivos, aguinaldos, licencias temporales pagadas a empleados, así como, las comisiones sobre ventas pagadas al personal remunerado. Excluye los pagos de pensiones al personal jubilado y los honorarios, iguales y

comisiones otorgados a personas que prestaron sus servicios profesionales al establecimiento sin formar parte de su personal. (Banxico, 2009, p.24)

La mayor cantidad de las personas son asalariadas ya que son pocas las personas que pueden vivir de su trabajo con independencia, el salario es un determinante de un trabajo subordinado en el cual los trabajadores buscan satisfacer las necesidades de ellos y sus familiares con los ingresos percibidos. Henry George (s.f.) expresa “el hombre es el único animal cuyos apetitos aumentan a medida que son satisfechos, es el único animal que jamás se harta”. (Benjamín, p.56).

Revisando la ley del impuesto sobre la renta (LISR), ésta hacía mención del salario desde dos puntos de vista:

- a) Como ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado (Persona física = trabajador)
- b) Como una deducción a los ingresos, tanto de personas físicas como morales (Patrones). Sin embargo, esta segunda acepción ha cambiado y por lo cual es motivo de estudio del presente trabajo.

Artículo 94 LISR. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado. Los salarios y demás prestaciones que derivan de una relación laboral, incluyen la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. (LISR, 2017)

2.2 Tipos y características de los salarios

El salario es un factor determinante de la economía de las personas, cuando el salario no cubre las necesidades indispensables de los trabajadores y sus familias crean una situación de desasosiego e incertidumbre. El que el salario mínimo es conocido como un salario de hambre (de la Cueva, 1979 b, p. 25). La ley federal del trabajo surgió a consecuencia de la injusticia que sufría el hombre por el mismo hombre en el que el más poderoso abusaba del

más débil, a razón de esto surgió esta institución para defender al más necesitado y evitar el abuso del trabajador.

El artículo 84 LFT, hace una clasificación del salario: salario base (o por cuota diaria, sin considerar cualquier otra cantidad que se le otorgue, derivada de las condiciones de trabajo) y salario integrado (que es el salario base más una serie de prestaciones adicionales como las gratificaciones, percepciones, primas, comisiones y prestaciones en especie)

El salario es el pago por un servicio subordinado y puede variar de un trabajo a otro de la misma forma que de un país a otro. La determinante del costo del salario es muy variable pero nunca será menor al determinado por la Ley, a continuación se definen diversas formas de pago que define el artículo 83 LFT:

- Salario por unidad de tiempo es el trabajo que realiza el trabajador por un tiempo determinado influyen no solo por la cantidad sino también por la calidad del trabajo desempeñado.
- Salario por unidad de obra es el trabajo que se realiza para la elaboración de un trabajo determinado, Adam Smith en su libro la riqueza de las naciones, afirmó que es agotador y perturba seriamente a la salud de los trabajadores, Marx lo determinaba como un sistema que se prestaba a una mayor explotación del salario.
- Salario por comisión es aquel que se determina en función a los productos vendidos a la empresa que le ofrece el servicio, siendo este una prima sobre la mercancía o productos vendidos o colocados.
- Salario a precio alzado es la retribución que se mide en función de la obra que el patrono se propone ejecutar, este tipo de salario facilita a un más la explotación del trabajador ya que se determina por unidad de tiempo y de obra.

Según Cabanellas, (1968), para la fijación del salario se han utilizado varias teorías como son:

- Teoría de la oferta y la demanda: Este salario se determina con base en el valor de la mercancía vendida por ningún motivo un salario podrá ser superior al producto vendido.

- Teoría de la ley de bronce: esta teoría fue formulada por Lasalle en la que se afirma que el salario debe ser el mínimo indispensable para que el trabajador y su familia puedan subsistir.

- Teoría del fondo del salario: Para determinar este salario se debe de dividir el capital circulante con el que se cuenta entre el número de mano de obra disponible y el coeficiente que resulte es con el que se determinara el salario.

- Teoría de la productividad del trabajo: El salario debe ser determinado por la labor realizada por el trabajador, el cual se debe de determinar por el trabajo que se realice independientemente del valor de las mercancías sino más bien por el esfuerzo que realiza el trabajador para la elaboración de un producto.

- Teoría de la plusvalía: esta teoría se basa en que al trabajador no se le entrega la totalidad de lo gana, si no parte de ese producto, la diferencia entre lo que se paga y el valor del producto se le llama plusvalía, esta teoría no les conviene a los patronos por que terminarían de explotadores a explotados.

- Teoría del salario político: este salario debe ser determinado por el estado, porque es el que debe de buscar el bienestar de todos. (pp. 582-586)

2.3 La previsión social

A raíz de la revolución industrial, que surgió en Inglaterra entre el año de 1760 a 1780 aproximadamente, nació la clase obrera. En ese entonces los horarios de trabajo eran muy extensos, comenzaban desde la madrugada y terminaban a altas horas de la noche, a esto comenta Marx, (1960) en su obra el capital lo siguiente:

A las 2, a las 3, a las 4 de la mañana, se sacan a la fuerza de sus sucias camas a niños de 9 a 10 años, y se les obliga a trabajar para ganarse un mísero sustento hasta las 10, las 11 y las 12 de la noche, mientras su musculatura desaparece, su

figura se va haciendo más y más raquítica [...]. El sistema, tal como lo ha descrito el reverendo Montagu Valpy, es un sistema de esclavitud desenfrenada en todos los sentidos, en el social, en el físico, en el moral y en el intelectual [...]. ¿Qué pensar de una ciudad en la que se celebra una asamblea pública para pedir que la jornada de trabajo de los hombres se reduzca a ¡18 horas al día! [...]?

A lo largo de la historia los obreros han luchado por tener mejores prestaciones laborales y condiciones de trabajo, se hace mención a la manifestación de huelga de Iquique en Chile en el año 1907, donde los trabajadores demandan mejores condiciones de trabajo y salarios justos, ya que se les pagaba con fichas que solo se podían utilizar para comprar en la oficina, limitando la posibilidad de conseguir una mejor oferta de trabajo. A consecuencia de esta huelga se conocen los primeros antecedentes de la organización de los obreros y la creación de sindicatos. (Biblioteca Nacional de Chile, s.f.)

La culpa del obrero, muchas veces,
era el dolor altivo que mostraba;
rebelión impotente ¡una insolencia!
La ley del patrón rico, es ley sagrada.
También verán el pago que les daban,
dinero no veían, sólo fichas:
una por cada día trabajado
y aquella era cambiada por comida.
¡Cuidado con comprar en otras partes!
De ninguna manera se podía. (Bruccoleri, s.f. párr. 8)

A raíz de los antecedentes antes mencionados, los trabajadores pudieron formar sindicatos, cuya función sería la de proteger los intereses de los trabajadores. El sindicato era la voz de los trabajadores hacia sus patrones. Buscando brindar una mayor estabilidad laboral, se crearon los contratos colectivos de trabajo en los que se definían los derechos y obligaciones de los trabajadores, así como las reglas sobre las que se regiría la empresa.

Con la creación de los contratos colectivos de trabajo, los sindicatos pudieron negociar con los empleadores, las jornadas de trabajo, el mejoramiento de las instalaciones (áreas de trabajo) y mejores prestaciones económicas. (Climent, 1999 pp. 48-49)

La previsión social fue un triunfo ganado después de años de lucha, de los sindicatos. Fue creada para apoyar económicamente a los trabajadores ofreciéndoles prestaciones independientes a su salario, para que pudieran tener una mejor calidad de vida para ellos y sus familias. Algunos de estos beneficios son:

Vales de despensa.

Pensiones

Apoyo por fallecimientos

Invalidez

Servicios médicos y hospitalarios.

Guarderías infantiles

Actividades educativas

Actividades culturales

Fondo de ahorro.

Becas escolares.

Gastos médicos mayores, etcétera.

Para comprender mejor lo que es la previsión social se mencionaran varias definiciones de diferentes autores:

La previsión social se desentiende de la prestación actual de la energía de trabajo y educa al hombre para que devengue un buen trabajo, cuida de la integridad de su salud a lo largo de su vida profesional y lo recoge en la adversidad cuando los años o el infortunio lo incapacitan para el trabajo. (De la Cueva, 1979 c, p.43)

La seguridad social es un sinónimo de bienestar, salud, de ocupación adecuada y segura, amparo contra todos los infortunios y prevención. Es una lucha contra la miseria y la desocupación. En fin, es la elevación de la personalidad humana en todo su complejo psicofísico, amparando a todos los riesgos fundamentales: Pérdida de salud, pérdida de capacidad de trabajo (enfermedad, vejez, accidentes); pérdida del salario (paro forzoso), invalidez, procurando proteger la integridad

físico-orgánica de los hombres, conservándola o recuperándola cuando se ha perdido, manteniendo en lo posible la capacidad de ganancia”. (Martoni, s.f. citado por Becerril a, 1993 a, p. 21)

La expresión de previsión social se entiende como los beneficios de carácter social otorgados a los trabajadores sin distinción, como lo es el seguro social, que cuida de la buena salud de los trabajadores y sus familias, protege a lo largo de la vida con jubilaciones y protege en caso de infortunios a los beneficiarios del trabajador en caso de defunción. Como asistencia social se define lo siguiente:

Asistencia médica social, tanto en las formas preventivas como curativas, incluyendo servicios médicos, quirúrgicos, obstétricos, hospitalarios, farmacéuticos, odontológicos, así como reeducación, readaptación profesional.

Asistencia Alimenticia mediante el fortalecimiento bajo costo de artículos de primera necesidad a modo de proporcionar alimentación racional a los asegurados y a sus beneficiarios, así como mediante la educación por los medios apropiados.

Asistencia complementaria a la familia, elevando el nivel de vida. (De Anda, s.f. citado por Becerril b, 1993 b, pp.22-23)

Por previsión social debe entenderse las prestaciones proporcionadas por el patrón a sus trabajadores, que conllevan a una elevación del nivel físico, cultural e integral del individuo, que son proporcionadas por los patrones con tales fines y que no constituyen una remuneración a los servicios, ya que no se otorgan en función de éstos, sino para complementar y acrecentar el ámbito de la seguridad social es un derecho público de observancia obligatoria y de aplicación universal, para el logro solidario de una economía auténtica y racional de los recursos y los valores humanos, que aseguran a toda la población una vida mejor, con ingresos o medios económicos suficientes para una subsistencia decorosa, libre de la miseria, temor, enfermedad, ignorancia, desocupación, con el fin de que todos los países se establezcan, mantengan y acrecienten el valor intelectual, moral y filosófico de su población activa, se prepare el camino a las generaciones venideras y se sostengan o de desarrollo psico-físico y social del trabajador. (Becerril, 1993 c, pp. 21-22)

Como prestación social, se consideran las percepciones que en adición al salario y al sueldo reciben los obreros y empleados, ya sea en dinero, servicios o en especie, valorándose estos últimos a su costo. Incluye el pago de las aportaciones del establecimiento para servicios de alimentación,

guardería y atención médica, primas por seguro de vida, seguros por riesgos profesionales, indemnizaciones, pagos por despido y terminación de contrato, cuotas patronales al IMSS y al INFONAVIT, gratificaciones extras por convenios en los contratos colectivos, ayuda para deportes y todas aquellas cuotas que 24 debiendo ser pagadas por los obreros y empleados, fueron cubiertas por el establecimiento. (INEGI, 2009)

2.4 Características de la previsión social

La previsión social, al ser una institución jurídico-laboral exclusiva de los trabajadores, se identificó unida al derecho del trabajo y, por ende, como un derecho de éstos. (Pastor, 1991). Posteriormente fue superada por una forma más evolucionada de protección: la seguridad social. Ésta comprendió no sólo a otros grupos profesionales, sino también a sectores no regularmente insertos en el mercado de trabajo, con el propósito de corregir desigualdades y redistribuir la renta, independiente del salario, en atención a una necesidad del ciudadano. Ambas constituyen modalidades específicas de la protección social genérica.

En el derecho mexicano, la previsión social emanó como un capítulo del derecho laboral y complementario del derecho individual del trabajo como se corrobora en el rubro del artículo 123 constitucional: “Del trabajo y la previsión social”. Sin embargo, el concepto no fue definido en dicho artículo y tampoco en la Ley Federal del Trabajo; pero, ambas disposiciones comprenden contenidos de ésta, aunque sin definirlos en su totalidad.

En la Ley del ISR (LISR) en el artículo 7º quinto párrafo, se define lo que es la previsión social y en la cual se manifiesta que son erogaciones efectuadas que tenga por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores, tendientes a su superación física, social y cultural, que permita el mejoramiento en su calidad de vida y la de su familia.

Con las anteriores definiciones se identifican cuáles son las principales características de la previsión social:

Son otorgadas en forma adicional al salario

Se deben de proporcionar de manera general a todos los trabajadores.

Proporcionan seguridad a los trabajadores y sus familias en enfermedad, invalidez y muerte

Apoyan el crecimiento económico de sus trabajadores.

Proveen la buena alimentación con los vales de despensa.

Fomentan el ahorro para ser frente a necesidades presentes y futuras.

Apoyan la educación.

Brindan facilidades para fomentar el sano desenvolvimiento de los trabajadores en sociedad, fomentando el deporte y las actividades culturales.

El artículo 93 de LISR, describe todos los ingresos que son exentos para el trabajador en los que se mencionan los siguientes:

Las prestaciones distintas del salario que recibe el trabajador.

La previsión social es un beneficio que tienen los trabajadores, para mejorar su calidad de vida y la de sus familias, esto no es sólo competente del Seguro Social, sino también del patrón que mediante contrato colectivo define las prestaciones a las que tiene derecho por prestar un servicio subordinado. Varias de estas prestaciones se encuentran en la Ley Federal del trabajo (LFT) en la que define los derechos de los trabajadores.

La declaración Universal de los Derechos Humanos (Moreno, 1991), proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, con fecha del 10 de diciembre de 1948, se menciona en sus artículos 22 y 25 lo siguiente:

Artículo 22, toda persona como miembro de la sociedad tiene derecho a la seguridad social y a obtener mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.

El artículo 25, hace referencia a que los individuos tienen derecho a un nivel de vida adecuado, que les asegure así como a su familia, la salud y el bienestar, en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tienen asimismo derecho a los seguros de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otros casos de pérdida

de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes a su voluntad. La maternidad y la infancia tienen derecho a cuidados y asistencia especiales.

Como se puede observar, las instituciones cuidan y protegen los derechos de los ciudadanos, estas prestaciones se han englobado en el término de previsión social y es el Estado el que tiene mayor responsabilidad hacia los ciudadanos de cuidar que los individuos tengan y mantengan todas aquellas prestaciones que le ayuden a tener una mejor calidad de vida.

2.5 Beneficios de la previsión social como prestación para los trabajadores

La finalidad de contar con la previsión social, es que permite el mejoramiento de la calidad de vida del trabajador y su familia, esta prestación fue creada para la clase económicamente débil, para brindarles seguridad y protección.

En la economía actual, la mano de obra es considerada el activo más importante de una empresa, con esta visión, las empresas buscan proporcionar a sus trabajadores prestaciones sociales que apoyan a la económica de sus empleados, como son los vales de despensa, las primas de vacaciones, los fondos de ahorro, las becas, entre otros, que aunque la Ley Federal del Trabajo las tiene determinadas y no pueden ser menores a las ahí establecidas, hay varios trabajos en los que se les proporcionan estas prestaciones muy por encima de la ley, variando de una empresa a otra, esto las hace atractivas a la vista de los desempleados que andan en busca de una mejor oportunidad laboral.

Algunos de los beneficios con los que cuentan las empresas al ofrecer sus provisiones sociales a sus trabajadores, es que con ello tienen una mayor estabilidad laboral, un trabajador satisfecho con su trabajo es más productivo, cuida su trabajo y se esfuerza por crecer en el trabajo porque lo ve recompensado con un mayor ingreso económico.

Un ejemplo importante son los vales de despensa que ofrecen como prestación, no se acumulan al salario y están libres de impuestos, este ingreso no es acumulativo para el Seguro Social puesto que no es dinero en efectivo sino más bien, es un monedero electrónico, no está gravado de ISR, por tal razón es un dinero que recibe de forma intacta el trabajador, sin

disminución alguna, con este ingreso los trabajadores pueden surtir su despensa o comprar artículos indispensables para cubrir las necesidades del hogar.

La previsión social varía de una empresa a otra, cada una ofrece de manera diferente beneficios a sus trabajadores pero siempre con el fin de apoyar la economía de sus trabajadores, por tal razón, cuando una persona es desempleada busca emplearse en aquellas empresas que sabe que cuentan con buenas prestaciones y existe la posibilidad de crecimiento a corto plazo. Las empresas que ofrecen prestaciones poco atractivas, no son demandadas en el campo laboral y esto las convierte en poco productivas por su rotación constante de personal. Es por ello que el ofrecer prestaciones a los trabajadores las convierte en empresas de calidad y productividad a nivel mundial.

A lo largo de la historia, la prestación social han sido un ingreso extra para los trabajadores, los cuales fueron aumentando en el transcurso del tiempo, la LISR estimulaba a los patrones a brindar estas prestaciones, ya que estos apoyos que ofrecía el patrón a sus trabajadores de forma imparcial les daba el beneficio de hacerlo deducible de impuestos al cien por ciento, esto era un gran aliciente para los patrones, ofrecían a los trabajadores buenas prestaciones laborales y con ello lograban tener una mayor estabilidad del personal.

“Adam Smith, mantenía la creencia de que los salarios altos daban al trabajador un instintivo para trabajar con más intensidad. Así pues los obreros son más activos, diligentes y eficaces con ingresos altos”. (Historia Universal, p.775)

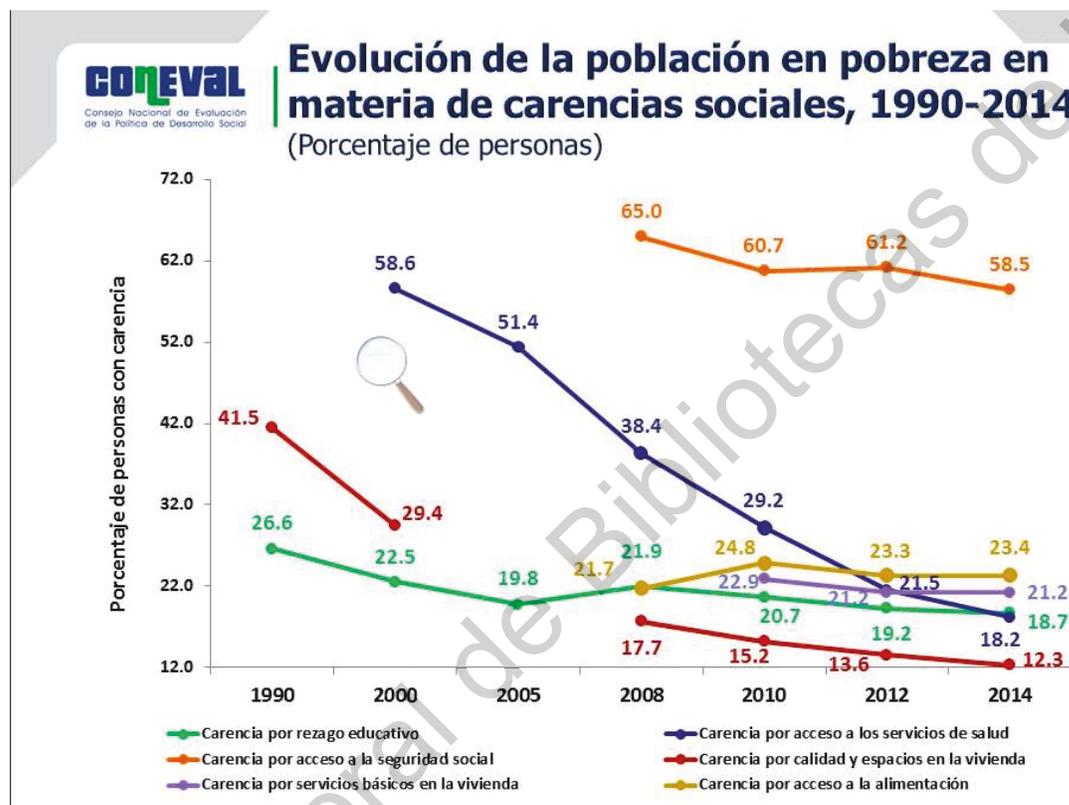
Las prestaciones que los patrones ofrecen a sus trabajadores apoyan el crecimiento económico de las familias, quienes gracias a ello han podido brindar mejores condiciones de vida a sus hijos, mejores ingresos significa, mejor alimentado, vestido y la posibilidad de brindar una mejor educación.

Por otra parte el procurar que el trabajador tenga un salario digno no es una responsabilidad que sólo le incuba al patrón, es una responsabilidad compartida, en cuyo caso la principal corresponsabilidad de esta tarea cae en el mismo gobierno, el cual, a través de diferentes instituciones trata de cumplir con sus obligaciones

Un estudio que realizó el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL, 2014 a), muestra el avance económico de México en el transcurso de los

años. La figura 1 muestra que el contar con mejores ingresos, bajan los índices de analfabetismo, desnutrición, vivienda entre otros; razón por la cual todo aquel apoyo económico que se le brinde al sector trabajador es importante para el crecimiento del país.

Figura 1. Evaluación de la Población en Pobreza en Materia de Carencias sociales 1990-2014



Fuente: CONEVAL (2014)

Como se puede apreciar en la gráfica anterior, los niveles de carencia en las diferentes ramas antes mencionadas han ido disminuyendo con el transcurso del tiempo, para el 2014 los índices demuestran una disminución considerable en comparación a 1990, con esto se puede identificar que los beneficios que ha tenido el sector trabajador han ido mejorando en el transcurso de los años y con ello una estabilidad económica y social.

Es importante mencionar que los apoyos y facilidades que le brinde el gobierno a los patrones son un factor esencial para que estas estadísticas continúen reflejando la disminución de la pobreza en el país y se vea reflejado en un crecimiento favorable.

La CONEVAL, (2014 b) considera que el contar con un trabajo bien remunerado y buenas prestaciones ayuda a las familias a salir adelante y salir del rezago en el que viven. Según la percepción de la CONEVAL las familias de esta nueva era, cuentan con mayor apoyo tanto del gobierno como de sus trabajos, apoyando al sano crecimiento y desenvolvimiento de la población, los índices como se pueden observar en los estudios realizados por ellos mismos, han ido disminuyendo, todo gracias a que la mano de obra pareciera ser mejor pagada y con prestaciones.

Figura 2. Medición de la Pobreza, Estados Unidos Mexicanos, 2014 Porcentaje, Numero de Personas y Carencias Promedio por Indicados de Pobreza, 2010-2014



Medición de la pobreza, Estados Unidos Mexicanos, 2014
Porcentaje, número de personas y carencias promedio por indicador de pobreza, 2010-2014

Indicadores	Estados Unidos Mexicanos								
	Porcentaje			Millones de personas			Carencias promedio		
	2010	2012	2014	2010	2012	2014	2010	2012	2014
Pobreza									
Población en situación de pobreza	46.1	45.5	46.2	52.8	53.3	55.3	2.6	2.4	2.3
Población en situación de pobreza moderada	34.8	35.7	36.6	39.8	41.8	43.9	2.2	2.0	1.9
Población en situación de pobreza extrema	11.3	9.8	9.5	13.0	11.5	11.4	3.8	3.7	3.6
Población vulnerable por carencias sociales	28.1	28.6	26.3	32.1	33.5	31.5	1.9	1.8	1.8
Población vulnerable por ingresos	5.9	6.2	7.1	6.7	7.2	8.5	0.0	0.0	0.0
Población no pobre y no vulnerable	19.9	19.8	20.5	22.8	23.2	24.6	0.0	0.0	0.0
Privación social									
Población con al menos una carencia social	74.2	74.1	72.4	85.0	86.9	86.8	2.3	2.2	2.1
Población con al menos tres carencias sociales	28.2	23.9	22.1	32.4	28.1	26.5	3.6	3.5	3.5
Indicadores de carencia social									
Rezago educativo	20.7	19.2	18.7	23.7	22.6	22.4	3.1	2.9	2.8
Carencia por acceso a los servicios de salud	29.2	21.5	18.2	33.5	25.3	21.8	3.0	2.8	2.8
Carencia por acceso a la seguridad social	60.7	61.2	58.5	69.6	71.8	70.1	2.5	2.3	2.3
Carencia por calidad y espacios en la vivienda	15.2	13.6	12.3	17.4	15.9	14.8	3.6	3.4	3.3
Carencia por acceso a los servicios básicos en la vivienda	22.9	21.2	21.2	26.3	24.9	25.4	3.3	3.2	3.1
Carencia por acceso a la alimentación	24.8	23.3	23.4	28.4	27.4	28.0	3.0	2.9	2.8
Bienestar									
Población con ingreso inferior a la línea de bienestar mínimo	19.4	20.0	20.6	22.2	23.5	24.6	2.9	2.5	2.5
Población con ingreso inferior a la línea de bienestar	52.0	51.6	53.2	59.6	60.6	63.8	2.3	2.1	2.0

Fuente: Estimaciones del CONEVAL con base el IMCS-ENGLISH 2010, 2012,2014 (2014)

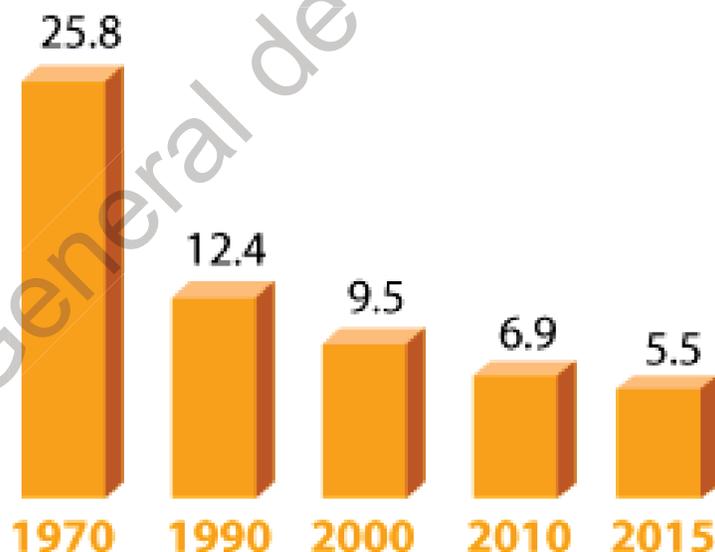
A decir del CONEVAL, (2014 c) los avances que hasta entonces se han logrado en la disminución a la pobreza y el resago de la población está potencialmente enfocada en los ingresos que cada jefe de familia obtiene, para cubrir las necesidades más indispensables como lo son:

- El vestir
- El calzar
- La alimentación
- La educación y
- La vivienda.

Todos los anteriormente mencionados son indispensables para que una familia pueda sobrevivir en sano crecimiento, son básicos para el desarrollo de sus integrantes.

Por otra parte, según datos del INEGI (Instituto Nacional de Estadística Geografía) actualmente el índice de alfabetismo ha bajado, esto se observa en estudio realizado por el INEGI de 1970 al 2015.

Figura 3. Porcentaje de la Población Analfabeta de 15 años y más (1970, 1990, 2000, 2010 y 2015)



Fuente: Censos INEGI, de 1970-2015

Como se observa en la gráfica proporcionada por el INEGI, el rezago educativo ha disminuido en un 78.68% a comparación de 1970, para el 2015 el nivel de alfabetismo es un tema que es considerado superado, gracias a los apoyos que se brindan para el fomento

de la educación y los planes de previsión social como son las becas escolares que proporcionan las empresas a los trabajadores y sus hijos. Estos son factores importantes que favorecen el crecimiento económico del país (INEGI, 2015).

Todos los apoyos que el trabajador recibe como fuente de su trabajo le ayudan a brindar una mejor calidad de vida. Según los datos mostrados por el CONEVAL e INEGI en las estadísticas antes mencionadas, el rezago educativo, la mala alimentación y la falta de un lugar sano para vivir han mejorado un poco pero aún no son suficientes. En la actualidad, en algunos sectores las condiciones de vida de los trabajadores y sus familias han mejorado de manera significativa todo gracias a las prestaciones laborales y al esfuerzo por superarse, para mejorar sus ingresos y poder brindar una mejor calidad de vida a sus hijos. Pero esto es un esfuerzo en conjunto.

2.6 Importancia de la previsión social como deducción de impuestos para las empresas.

Hasta antes de la reforma hacendaria del 2014, las empresas podían hacer deducibles al cien por ciento los gastos de previsión social que hacían en favor de sus trabajadores. Disposición que se encontraba en el artículo 31 frac. XII LISR que a la letra decía:

Artículo 31.- Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los requisitos siguientes:

Frac. XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores (LISR, 2013).

En el Artículo 31 en su fracción XII se autorizaba a los empresarios a hacer deducibles el cien por ciento de los gastos que hicieran en materia de previsión social en favor de sus trabajadores, siempre que cumplieran con todos los requisitos marcados por la ley, ya que los gastos que las empresas realizan por el pago de sueldos y salarios y prestaciones laborales, representan uno de los mayores gastos, con el beneficio que se

contaba de la deducibilidad del cien por ciento permitía deducirlo de sus ingresos, esto representaba un gran beneficio para las empresas.

Después de la Reforma del 2014 la Ley tuvo modificaciones en varios artículos, cambiaron el artículo 31 que pasó a ser el artículo 27 y el artículo 32 ahora 28 el que habla de los no deducibles y se adhirió una fracción nueva, que dice:

Artículo 28 LISR Para efectos de este título no serán deducibles:

Fracción XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. (LISR, 2014, p. 65)

Un elemento indispensable de la presente tesis es el estudio y la afectación económica que se tiene a causa de los impuestos, los impuestos han sido una factor determinante en el crecimiento económico del país, todos los actos o actividades que se realizan en la vida diaria contribuye a la recaudación de impuestos, desde las compras que se realizan en cualquier tienda hasta los ingresos que se perciben por un acto o actividad gravada como es el trabajo.

Toda actividad que genera un ingreso, se encuentra gravada para efectos fiscales, como lo es Impuesto Sobre la Renta por sueldos y salarios, anteriormente llamado Impuesto sobre el producto del trabajo (ISPT). Este impuesto es originado por los actos o actividades subordinados que realizan las personas físicas, todo salario se encuentra gravado de dicho impuesto. Sin embargo, existen conceptos de previsión social que son exentos de este impuesto para quienes los reciben (trabajadores). Pero por otro lado, las reformas ya mencionadas han dejado en desventaja a las empresas al no considerarlas como deducibles de sus ingresos. Con ello obtienen una mayor utilidad fiscal con la cual aumenta el importe a pagar de sus impuestos. Esta situación es analizada con mayor detalle para su mejor comprensión en el siguiente capítulo.

Capítulo III. El Impuesto Sobre la Renta (ISR) y su implicación en la Previsión Social de las empresas

Según la Ley de Egresos de la Federación (LEF), 2017 en la actualidad se vive en una sociedad que demanda muchas necesidades, pero estas sólo pueden ser satisfechas con los ingresos que recauda el país anualmente, todos los ingresos son repartidos a los Estados para proporcionar los servicios como salud, educación, obras públicas (carreteras y puentes y servicios básicos como agua, drenaje y electricidad), también hace posible la implementación de programas sociales de combate a la pobreza, seguridad pública y desarrollo económico; estos son presentados anualmente en el presupuesto de Egresos, la figura 4 menciona las diferentes áreas o departamentos entre los que se reparte los egresos anuales, publicados en el Diario Oficial de la Federación (DOF, 2017).

Tabla 1. Paquete de Egresos 2017.

DEPARTAMENTOS	
1	Poder Legislativo
2	Oficina de la Presidencia de la República
3	Poder Judicial
4	Gobernación
5	Relaciones Exteriores
6	Hacienda y Crédito Público
7	Defensa Nacional
8	Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y
9	Comunicaciones y Transportes
10	Economía
11	Educación Pública
12	Salud
13	Marina
14	Trabajo y Previsión Social
15	Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano
16	Medio Ambiente y Recursos Naturales
17	Procuraduría General de la República
18	Energía
19	Desarrollo Social
20	Turismo
21	Función Pública

22	Instituto Nacional Electoral
23	Provisiones Salariales y Económicas
24	Tribunales Agrarios
25	Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal
26	Previsiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos
27	Comisión Reguladora de Energía
28	Comisión Nacional de Hidrocarburos
29	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología
30	Cultura
31	Entidades no Sectorizadas

Fuente: Ley de Egresos de la Federación (2017)

La Cámara de Diputados y Senadores para la creación, modificación o implementación de los impuestos, debe realizar un estudio minucioso, para determinar los alcances que tendrán los nuevos impuestos y las modificaciones que se le realizaran a las leyes ya existentes que regirán al país, Lao-Tse oráculo de la antigua China, manifestó que el pueblo no se puede dirigir bien, por la sencilla razón de que es oprimido por excesivas cargas; es por esa razón que una ley mal implementada puede tener afectaciones graves en la economía de las personas tanto físicas como morales.

Sánchez Gómez (2009) hace mención a Manautau quien comenta que en el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerán su aplicación, si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo y cuál será la reacción de la economía nacional y en especial de la actividad que quedara gravada, nos menciona que a causa de una carga muy excesiva de impuestos puede dar origen a la evasión fiscal.

De Navarrete (1964) menciona que la función tradicional de los impuestos es la de financiar el gasto público; el impuestos aumenta en tiempos de inflación y tiende a disminuir en la depresión, manifestaba que para juzgar si un imposición era adecuada debía de revisar las siguientes características: el nivel de los impuestos, su flexibilidad y la progresividad de la carga tributaria.

Los impuestos en el transcurso de la historia han sido la base de la recaudación de ingresos para que la economía del país pueda prosperar, es por tal razón que toda modificación a la ley debe de ser analizada, considerándose los efectos tanto positivos como negativos que pudieran causar determinada ley.

3.1 Origen y Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

La Secretaria de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), entró en vigor el 1 de Julio de 1997 siendo un órgano con autonomía de gestión, técnica y presupuestal con facultades para determinar créditos fiscales, contribuciones federales y la administración de las aduanas, es el departamento que regula el área fiscal y vigila que los contribuyentes realicen el pago de los impuestos en forma correcta basándose en las leyes y reglamentos que los rigen.(DOF, 2016)

En esta sección se realizará un análisis del origen de la ISR y la importancia que tiene para la recaudación de los Ingresos de la Federación.

El impuesto grava todos los ingresos que se acumulen, en dinero, en especie, servicios o en créditos, originados por el trabajo personal, bienes, por ganancias en la enajenación de bienes, permisos, hechos o actos jurídicos, capital, actividades empresariales, utilidades por fluctuación de moneda extranjera, o la combinación de todos ellos, que aumenten el patrimonio del contribuyente, persona física o moral, mexicana o extranjera, residente en el país o fuera de él, provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional. (Sánchez, 1998 a)

Sánchez (1998 b) manifiesta que las primeras leyes tributarias existieron en Egipto, China y en el territorio comprendido entre el Éufrates y el Tigris en donde se encontraba Mesopotamia hace casi 5000 años; en Egipto se usaban las piezas de cerámica como recibo de impuestos.

Sánchez, (2007) hace mención de Porras y López, quienes manifiestan que “los pueblos antiguos, en su relaciones internacionales consideraron a los impuestos como signo de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos”.

Los recaudadores y arrendadores de impuestos desde la antigüedad han sido odiados por los pueblos sometidos por ser los agentes designados para la recaudación de las contribuciones.

Confucio en año 532 a.c. fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el Estado de Lu.

Hernández (2003) comenta que la relación tributaria nace en la época del feudalismo, debido a que los señores feudales obligaban a los labradores a pagar contribuciones opresivas que se encontraban fuera de la realidad.

Por otra parte, Mabrank (2008) relata que los primeros indicios de Impuesto sobre la renta (ISR) se remontan a finales del siglo XVII en el que en Inglaterra por el año de 1798 surge el impuesto como medio para recaudar ingresos y poder a hacer frente a la guerra con Francia. Este impuesto era sólo de forma temporal y cobraba impuesto de forma indirecta, es decir, a la producción y al consumo, pero poco tiempo después se cobró también por las utilidades y los ingresos de las personas físicas.

De la Cueva (2011) mencionan que la creación del impuesto se atribuye al ministro de hacienda William Pitt Jr. alias “el joven”, en el año 1799 para sostener la guerra con Francia y que perduró el impuesto hasta 1802 y reinició en 1803 con el inicio de la guerra, suprimiéndose nuevamente en 1816 después de la batalla de Waterloo. William estuvo 17 años como ministro de Hacienda siendo conocido como la persona que perduró más tiempo como ministro de hacienda.

En 1842 Robert Peel lo restableció por un periodo de 13 años siendo considerado como un impuesto permanente en 1860. A partir de 1909 se establecieron imposiciones sobre el ingreso.

Con el tiempo los países fueron observando la manera como se manejaba el sistema recaudatorio de ingresos en Inglaterra y fueron copiando su estrategia algunos países como Francia, Alemania y Estados Unidos.

En Suiza se adoptó en 1840, Austria en 1849, Italia en 1864, Alemania en 1894, España hasta 1902 y en Francia hasta 1914.

En Estados Unidos en 1862 se estableció de manera temporal, pero hasta marzo 1913 se ratificó con la 16ª. Enmienda Constitucional que habilitaba al Congreso a gravar el tributo de manera permanente. (Bareix & Bes, 2001 p. 10).

Las personas que no pagaban impuesto en la Edad Media eran castigados, encarcelándolos en la torre del castillo, en un lugar parecido a un calabozo, oscuro, sucio con animales o insectos, también se utilizaban cámaras de tormento, otro manera de castigar a las personas que se negaban al pago de los impuestos era hacerlos pasar el resto de sus vidas en las galeras.

El impuesto en el transcurso de la historia se creó como un impuesto temporal con el fin de recaudar mayores ingresos para soportar los gastos que tenían que cubrir a causa de los altos costo de la guerra.

Jiménez (2007), comenta que el origen más antiguo en México que se conoce de la recaudación de los impuestos se remonta hasta el origen de los Aztecas en donde los códices muestran como el rey de Azcapotzalco pedía como tributo, una balsa sembrada de flores y frutos, además en esta balsa, debía haber una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla el Rey esta debería estar picando un cascarrón, a cambio de este tributo el rey les ofrecía beneficios para su comunidad.

Sánchez (1998) expone el origen de los impuestos en México y hace mención que no sólo se les debía entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, si no también anualmente mancebos a los que por fines religiosos se les arrancaba solamente el corazón. El rey de Azcapotzalco también solicitaba el tributo que hace mención Jiménez en el párrafo anterior.

Porras y López, manifiestan lo siguiente sobre los aztecas: “En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los códices pre y post-cartesiano constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de

fibras, productos naturales y aun metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlan”. (Sánchez, 1998)

En el año 1325 los mexicas, a los pueblos que eran sometidos, les imponían un impuesto, con el ingreso que percibían de los tributos fueron expandiéndose poco a poco creciendo cada vez más la ciudad de Tenochtitlan

Los mexicas para conseguir más poder se aliaron con los Texcocanos y los Tlacopenses y formaron la Triple Alianza, formando una organización impositiva en la que se hace referencia a los “calpixqui” quienes eran los recaudadores, su función era cobrar los impuestos. En ese tiempo se pagaban los tributos en especie, mercancías o servicios brindados a los pueblos conquistadores. Los calpixqui llevaban un registro pormenorizado en el que llevan el control de los tributos que tenían que pagar.

Después de la llegada de Hernán Cortes y la conquista de las tribus, los españoles impusieron también un impuesto, pero éste ya no sería pagado a Moctezuma, ahora se le pagaría al rey de España. El impuesto cambió de flores y animales a alimentos, piedras preciosas y joyas. Hernán Cortes consideró eficaz el sistema pormenorizado que llevan los calpixqui que lo continuó llevando para la recaudación de los tributos a la corona de España.

Cortes y Chantal (2003), menciona que después de la destitución de Hernán Cortes por malos manejos en la recaudación de los impuestos y juzgado en la península española, se determinaron los nuevos tributos que se impondrían en la Nueva España de los cuales se citan los siguientes:

- El tributo de indios. Imposición basada en el derecho de guerra por medio de la que, tomando en cuenta el esquema tributario utilizado por Moctezuma II, se obligaba a las naciones autóctonas a entregar determinada cantidad de bienes y/o servicios a la Corona.
- El quinto real. Porcentaje con que se retribuía a la Corona por el derecho de oro y plata. Esto es, de todo el oro y la plata que los colonos encontrasen o extrajeran, una quinta parte correspondía por derecho a la Corona.
- Almojarifazgo. Derechos de importación y exportación.

- Oficios. Venta de cargos públicos.
- Bienes de difuntos. Los bienes de los que fallecían en la Nueva España eran automáticamente intervenidos por la Real Hacienda hasta que judicialmente se determinase su adjudicación a quien o quienes resultasen herederos; y en el caso de que éstos no existiesen eran adjudicados a la Corona.
- Diezmos. Correspondía a la Real Hacienda la recaudación y manejo de los diezmos correspondientes a los obispados recién creados hasta que tomase el cargo el obispo designado.
- Arrendamiento de realengos. Cantidades recaudadas por el cobro del arrendamiento de tierras que pertenecían a la Corona.
- Alumbre, cobre, estaño y plomo. Cantidades recaudadas por el cobro del arrendamiento de las concesiones otorgadas a particulares para su explotación.
- Lanzas. Derechos que debían pagar los individuos que poseían algún título de Castilla.
- Fábrica de pólvora. Cantidades recaudadas por el cobro del arrendamiento de las concesiones otorgadas a particulares para su explotación.
- Penas de cámara. Cantidades recaudadas por multas o ejecución de sentencias de carácter pecuniario.
- De particulares. Cantidades recaudadas por diversos pagos realizados por colonos de la Nueva España principalmente en atención a solicitudes y otorgamientos de permisos por la realización de diferentes actividades.
- Impuesto de pulques. Cantidad recaudada por el cobro de un porcentaje sobre el consumo de esta bebida.
- Reales novenos. Cantidad que correspondía por Bula papal a la Real Hacienda de la recaudación que ésta hacía de los diezmos.
- Quinto real de perla. Porcentaje con que se retribuía a la Corona por la extracción de perlas. Esto es, correspondía por derecho a la Corona la quinta parte de las perlas extraídas.
- Noveno y medio de hospital. Cantidad recaudada por

orden real entre los colonos para fundar, mantener y extender la construcción de hospitales para indigentes.

- Casa de Moneda. Establecida en México en el año de 1535, producía utilidades a La Real Hacienda por el cobro de amonedación (real de señoreaje) y por la diferencia por lo que se pagaba por el metal y su valor ya acuñado.
- Alcances de cuentas. Cantidad sobrante entre lo recaudado y lo ejercido en el gasto público que se abonaba a la Real Hacienda

La recaudación de los impuestos era muy complicada en la época de la conquista a causa de que existían tres instituciones que se dedicaban a la recaudación de los impuestos y no existía comunicación entre ellas, a la corona lo único que le interesaba era cuanto se recaudaba y no de dónde salía el dinero.

Sánchez (1998) menciona que el sistema fiscal que imperaba en la edad media era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante.

También define que la economía de la Nueva España se dedicaba principalmente a la Minería en la que se extraían metales como oro y plata, también se desarrolló la agricultura y el comercio, sobre todo, en los puertos de Veracruz donde se exportaban los productos a Europa.

Este autor realiza un análisis de los impuestos que se tenían en México en la época de la colonia son los siguientes:

Impuesto de Avería era el pago que hacían los comerciantes para el envío de las mercancías de Veracruz a España.

- El impuesto de alcabalas por la contratación de ventas y permutas.
- El impuesto de almirantazgo por la carga y descarga de la mercancía en los puertos.
- El impuesto de almojarifazgo era el que se les cobraba a los buques por entrar y salir de los puertos, antecedente del impuesto aduanal.
- El impuesto de pesca y buceo, por la extracción de perlas.
- El impuesto de lotería establecido en 1679.

- El impuesto de Lanzas por título de nobleza.
- El impuesto de caldos por la fabricación de vinos, licores y aguardientes.
- El impuesto del papel sellado por uso de la papelería oficial.

La corona española tenía muy reprimidos a los habitantes de la Nueva España que en el año de 1808 comenzaron las conspiraciones en contra de los españoles, siendo encabezada por Miguel Hidalgo y Costilla, Josefa Ortiz de Domínguez, Allende y Aldama. Al ser descubierta la conspiración, el 16 de septiembre de 1810 el Padre Miguel Hidalgo y Costilla llamó a los indígenas del pueblo de Dolores Hidalgo a levantarse en armas contra los españoles para librarse de los abusos de sus conquistadores.

A causa de la guerra de independencia el 5 de octubre de 1821 se cesa el cobro del 10% aduanal de los productos extraídos de la ciudad de México.

El 12 de octubre del mismo año se reduce del 8 al 6% el impuesto a la alcabala.

El 16 de diciembre de 1821 se reglamenta el arancel interno y el 31 de diciembre se libera el comercio de mulas con Estados Unidos.

En el año de 1854 se estableció un impuesto absurdo cuyo fin era mantener un ejército enorme. Este impuesto cobraba por las puertas y las ventanas, por los perros flacos, por los perros gordos, por los caballos flacos y los caballos gordos incluía a todos las ciudades, villas y pueblos y el pago se realizaba de manera mensual.

El 15 de mayo de 1856 el presidente de México Ignacio Comonfort, expide el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana siendo un antecedente de la constitución mexicana.

El 05 de febrero de 1857 se proclama la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) que menciona lo siguiente:

“Artículo 28. No habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni prohibiciones a título de protección a la industria, exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, a los privilegios que por

tiempo limitado conceda la ley a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora.

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

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

Artículo 72. El Congreso tiene facultades:

VII. Para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

IX. Para expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir, por medio de bases generales, que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones onerosas...

Artículo 112. (Los Estados de la Federación) Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puerto, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones

Artículo 124. Para el día 1º de junio de 1858 quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República.”

El 6 de mayo de 1861 se suspende los pagos gubernamentales, incluidas las deudas con gobiernos extranjeros lo que causó el disgusto con empresas y gobiernos extranjeros provocando la invasión francesa.

Para hacerse de ingresos el país vuelve a implementar nuevos impuestos como fueron:

El 14 de abril de 1862 se establecen las alcabalas en todos los estados de la república.

El 29 de abril de 1862 se duplica el monto de los impuestos prediales, de patentes y de profesiones.

El 27 de junio de 1862 se establece un impuesto extraordinario sobre las fincas urbanas.

El 8 de septiembre de 1862 se ordena que todo residente en la ciudad de México, que contase de dieciséis a sesenta años de edad, prestara sus servicios de manera gratuita, un día a la semana, para colaborar en la fortificación de la ciudad.

El 2 de diciembre de 1862 se estableció el pago de un impuesto de guerra que debía ser cubierto por determinadas personas señaladas en una lista, bajo la amenaza que de no cubrirse tal cantidad por la persona o por sus familiares, se enrolaría al evasor en las filas del ejército.

El 30 de mayo de 1868 se cambia la estructura de los impuestos, siendo más de índole interno que de comercio exterior.

En 1874 se expidió la Ley del Timbre.

En el año de 1901 los impuestos ya tenían una estructura más o menos definida:

- I. Impuestos sobre el comercio exterior;
- II. Impuestos que se causaban en toda la Federación, Como por ejemplo la renta de timbre;
- III. Los impuestos interiores que se causaban sólo en el Distrito y Territorios Federales.
- IV. Los ingresos por servicios públicos como, por ejemplo, el correo y el telégrafo.
- V. Productos de propiedades de la Nación como lo eran los ingresos por el arrendamiento o venta de terrenos baldíos y nacionales.
- VI. Productos y aprovechamientos diversos, entre los que se incluía los ingresos por la Lotería Nacional y las multas que por diversos motivos se imponían.

El 3 de junio de 1912 se decreta la Ley de Ingresos de la Federación con vigencia del 1 de julio de 1912 hasta el 30 de noviembre de 1913.

Posterior a la ley de ingresos decretada el 3 de junio de 1912 se fueron creando reglamentos que regulan el impuesto del timbre como son:

El 24 de junio al petróleo crudo.

El 28 de junio sobre bebidas alcohólicas.

El 29 junio sobre la actividad minera.

En la Constitución del 5 de febrero de 1917 en materia de impuestos destacan los siguientes artículos como son:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

IX. Para expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

Artículo 115. Los Estados adoptarán para su régimen interior la forma de gobierno Republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que en todo caso serán lo suficientes para atender a las necesidades municipales.

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado.

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir, ni gravar directamente, ni indirectamente la entrada a su territorio y la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales,

requiera inspección de registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Artículo 118. Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía la circulación en el interior de la república de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma federación pueda establecer ni dictar en el Distrito y territorios federales, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117”.

Después de la Constitución de 1917 se emiten los impuestos que debe de cobrar cada Estado y bajo qué normas se regirían tomando como base la constitución política siendo hasta el momento el documento con mayor poder que rige a los Estados Unidos Mexicanos.

En el año de 1912 se comienza a gravar la extracción del petróleo.

Domínguez & Calvo (1978) realizaron un estudio de la historia de los impuestos y de 1921 a 1978 y se menciona a continuación:

En el 21 de julio de 1921, se emite “la Ley del Centenario” siendo presidente de la república el C. Álvaro Obregón y como primer Secretario de Hacienda el C. Adolfo de la Huerta.

En la ley del Centenario fue publicado un decreto en el que se establecía un impuesto federal extraordinario y pagadero una sola vez la base del impuesto fueron los ingresos o

ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de 1921, las exenciones eran para los que ganaran menos de \$100 mensuales y debería de ser pagado la primera quincena de septiembre. Esta ley solo tuvo un mes de vigencia.

Este impuesto gravaba el ingreso derivado del comercio, la industria, el desempeño de un trabajo liberal como literario, artístico, por una remuneración de un trabajo **por sueldo o salario** y por dividendos (se gravan los sueldos y salarios por primera vez).

La ley del Centenario estuvo dividida en cédulas y cada cédula tenía su propia tarifa. Las tasas de impuesto establecidas variaban entre el 1% y 4% para profesionistas, comerciantes e industriales y de 1% a 3% para personas que percibían sueldos.

Se crearon consulados y las juntas calificadoras regionales, que tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables de los causantes morosos y sobre dicha estimación se pagarían los impuestos determinados, los que no estuvieran de acuerdo podían manifestar su inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

La obtención de este impuesto sería destinado a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos.

El 21 de febrero de 1924, fue promulgada la 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. A partir de esta Ley ya los impuestos no fueron de carácter transitorio como lo fue la ley del centenario marcando el inicio del sistema cédular que rigió nuestro país por aproximadamente cuarenta años.

Se dividía en dos capítulos que son:

1.- los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.

2.- Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tarifas progresivas del 1% al 2%, los trabajadores que sirvieran a los patrones tenían la obligación de acumular sus ingresos para aplicar la tasa que les aplicara. Los patrones tenían la obligación de retener los

impuestos de sus asalariados, siendo estos responsables solidarios del pago del impuesto ya que si no lo hacían ellos tenían que pagar el impuesto.

Para el pago de las empresas con la Ley de 1924 se pagaba el impuesto después de las deducciones autorizadas y no de la utilidad bruta como en la ley del centenario. La forma de pagar el impuesto era por medio de estampillas y se formulaban declaraciones de ingresos que debían ser aprobadas por la SHCP y entregadas en las oficinas recaudadoras para ser revisadas por las juntas calificadoras. La prescripción del pago de los impuestos y multas tenía un periodo de 5 años.

En la Ley del 21 de febrero de 1924 también se hace mención la obligación del realizar un pago provisional que se presentaría en el mes de junio y un segundo en el que se considerarían todos los ingresos del año, el cual se presentaría en el mes de enero, deduciendo el pago provisional realizado en el mes de junio.

En este decreto también se determinan los gastos que eran deducibles para las empresas en el pago de impuestos como son:

- El costo de adquisición de la materia prima.
- Los gastos de transporte de las mercancías
- El arrendamiento de locales.
- Prediales
- Sueldos y salarios
- Gastos enfocados en su actividad preponderante
- Intereses pagados en préstamo
- Primas pagadas en seguros.
- Depreciación

Esta ley fue la que marcó el inicio de la Ley del impuesto sobre la renta que rige hasta nuestros días.

Ley del 18 de marzo de 1925 y los reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935

La ley del 18 de marzo de 1925 fue la primera ley que denominó la Ley del Impuesto sobre la Renta y rigió durante 16 años en los que sufrió varias modificaciones y reformas.

En esta ley se definía con mayor claridad lo que se consideraba como ingreso; se modificó la forma de pago este podía cubrirse en timbres, en efectivo o cualquier otra forma que determinara el reglamento haciendo más flexible la forma de pago.

Se determinación para el pago de los impuestos se dividió en siete cédulas que son:

- Comercio
- Industria
- Agricultura
- Imposición de capitales
- Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el estado
- Sueldos
- Honorarios de profesionistas

La cedula VI (cuya base era anual) donde se mencionaba el régimen de sueldos contenía dos tarifas que son:

Tarifa A que refería a los ingresos obtenidos en cualquier parte del país a excepción de los que residían en el distrito federal, en las ciudades fronterizas en los que el costo de vida era superior al de las demás regiones del país.

Los sueldos de hasta por \$2000 anuales se consideraban exentos y para los que excedieran las tarifas iban del 1% al 4%

Tarifa B en la que se contemplaban todos los que nos e encontraban en la tarifa anterior.

Los sueldos para la tarifa B eran más bajos, para los que tuvieran ingresos hasta por \$12,000 de ingresos anuales, pero los que excedieran esta cantidad se regirían bajo la tarifa A.

En el artículo 30 se mencionaban deducciones por cargas familiares, que dependían del número de personas que dependieran económicamente del causante

En la tarifa A podían deducir de sus ingresos por un dependiente \$250 y por cuatro o más personas hasta \$450.

En la tarifa B podían deducir de sus ingresos de \$360 a \$760 según la carga de familia.

Con el paso del tiempo este beneficio de deducción de ingreso por salario fue eliminado y se volvió a gravar el ingreso bruto, pero en la ley del 31 de diciembre de 1964 se determinó que el pago de los impuestos de los contribuyentes debe de ser con base en su capacidad de pago por tal razón los gastos que los trabajadores tenían por sus dependientes económicos debía ser considerada como una deducción ya que los gastos en que se incurre en su manutención afectan la capacidad de pago del contribuyente obligado al pago de dicho impuesto.

En las reformas del 19 de abril de 1937 se determinó que para los que tuvieran ingresos menores de \$100,000 se tomaría en cuenta el giro de negocio y los resultados que obtuvieran negocios similares.

El 22 de abril de 1925 fue publicado un reglamento el cual estaba dividido en 10 capítulos, que referían:

- Declaraciones y plazos;
- Libro, costos e inventarios;
- Oficinas recaudadoras
- Juntas calificadoras y revisoras
- Y un capítulo especial por cada cedula de la ley.

Entre sus reglamentos se establecía el que dos o más empresas que pertenecieran a un mismo dueño deberían de sumar sus ingresos.

Los causantes que tuvieran un capital con un giro mayor a \$2,000 tenían la obligación de llevar los libros de contabilidad establecidos en el Código de Comercio; diario, mayor e inventarios y balances. Los que tuvieran un capital menor debían llevar solamente un libro de ingresos y egresos. Se fijaron reglas para determinar el costo de los artículos.

En este reglamento ya se menciona en el art. 28 las deducciones que se podían hacer para determinar la utilidad gravable, las deducciones que se podían hacer eran las siguientes:

- El costo de las mercancías vendidas.
- 5% de amortización
- Una cantidad necesaria para la depreciación de bienes
- El arrendamiento de los locales
- Los sueldos
- Los gastos de previsión social
- Los intereses de los capitales tomados en préstamo
- Las primas de seguros pagadas con algunas excepciones
- Las pérdidas comprobadas sufridas en los bienes de la explotación del causante
- Los gastos normales y propios del negocio
- Los impuestos con excepción de los aduanales, consulares y el impuesto sobre la renta y las pérdidas en cobro de créditos.

La deducción del uno al millar sobre ventas netas, para la incrementación de una provisión para cuentas incobrables implementada en la ley de 1941.

Tratándose de la deducción por sueldos y honorarios la autoridad determino que las características que debían de cumplirse para que pudieran ser considerados como deducción, las personas que dependieran del contribuyente no debían obtener ingresos propios y debían estar ligadas a él en línea recta sin limitación de grado o que se tratara del conyugue. Si eran varones debían de ser menores de 18 años o que se encontraran impedidos para trabajar. Si el contribuyente demostraba que se encontraba en alguna de las antes mencionadas solicitaba una constancia en las juntas calificadoras que le sirviera para aplicar las deducciones aprobadas por la ley.

El decreto del 3 de agosto 1927 se aumentó el impuesto a cedula sexta que comprende a sueldos y salarios aumentando el impuesto al 8% para aquellos que ganaran más de \$3,750.01 mensuales, pero en el decreto del 13 de enero de 1928 el impuesto de sueldos y salarios bajo al 5%. El impuesto era progresivo para los ingresos de 50,000 en adelante que percibieran las sociedades estos podían ser de 1% hasta un 5%. Las declaraciones no eran revisadas, pero si descubría que actuaban de mala fe se les cobraba 5% de recargo por no realizar el pago oportuno.

En el decreto del 27 de agosto de 1925, cambio la base de la deducción de anual a ser mensual.

El 27 de diciembre de 1930 se establece los lineamientos para la determinación de la amortización de las depreciaciones, al mismo tiempo se adopta el método de línea recta, mismo que hasta la actualidad continua funcionando como método de depreciación de activos.

El 31 de julio de 1931 se proclama la Ley del Impuesto Extraordinario sobre ingresos.

El 14 de febrero de 1934 se decreta la Ley de Impuestos sobre el ausentismo.

El 18 de febrero de 1935 se publican normas concretas para la determinación del costo y la ganancia gravable de los causantes de la Cédula I (comercio).

El 29 de agosto de 1936 se crea la Ley de Impuestos sobre la exportación de capitales. Su reglamento el 9 de septiembre de 1936.

El 27 de diciembre de 1939 se establece la ley del Impuesto sobre la renta al súper-provecho

El 31 de enero de 1940 se estableció que el precio de las mercancías no debería de ser inferior al costo del producto.

A consecuencia de que varios empresarios para pagar menos impuestos se ponían sueldos muy elevados en la ley del 31 de enero de 1940 en el artículo 38 surge una nueva tarifa que fijaba tasas máximas que podían ascender los sueldos.

En el periodo de 1931 a 1948 se crearon una serie de leyes complementarias a la LISR como la conocida como la “Ley del Súper-provecho” en esta ley se obtendría participación en las utilidades de las empresas que obtuvieran ingresos superiores a \$100,000. Esta ley consideraba excede aquellas que tuvieran en exceso del 15% del capital contable o del 20% de los ingresos en los cuales no existiera capital contable. Estas utilidades estaban gravadas por cuotas progresivas que iban del 15 al 33% para utilidades que sobrepasaran el 33por ciento del capital invertido. Esta ley fue abrogada por la Ley de 31 de diciembre d 1941.

En la Ley del 31 de diciembre de 1941 que entro en vigor el 1 de enero de 1942 se realiza una nueva clasificación de cédulas que son:

Cédula I se refiere al comercio, industria y agricultura

Cédula II en esta cédula se encuentran los intereses, los premios, regalías, explotación de juegos de azar arrendamiento de negocios comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares.

Cédula III en esta se encontraban las participaciones provenientes de explotación de subsuelo o de concesiones otorgadas por el gobierno Federal, por los Estados o por los municipios.

Cédula IV se gravaban los sueldos.

Cédula V en esta se gravaban a los que ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

El pago del impuesto de la cédula I eran dependiendo de sus ingresos los que obtuvieran ingresos menores a \$100,000 anuales se establecieron tablas que clasificaban diferentes actividades y el impuesto se pagaba en base de una cuota fija. Los que obtuvieran hasta \$2,000 anuales de utilidad estaban exentos. El impuesto iba de forma progresiva del 3.3% para utilidades de \$2,000 hasta el 20% para utilidades mayores a \$500,000.

La Cédula II para la imposición de capitales, siguió establecido un impuesto del 6% para aquellos préstamos en los que no se pactara ningún interés.

Para la Cédula II para la determinación del pago de este impuesto tenía tasas más elevadas que iban de 16.3% sobre ingresos de \$2,400 anuales hasta de un máximo fijado del 33% para ingresos de \$500,000.

Para la Cédula IV fueron suprimidas las deducciones por carga de familia, lo que significó un retroceso, porque las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre un ingreso bruto, ignorando su capacidad contributiva.

En la Cédula V se introdujo el sistema de categorías.

El 20 de enero de 1943 se realizó un aumento a la Cédula I teniendo una progresión del 3.8% al 30% lo cual significó un aumento del 10%.

En la reforma del 13 de julio de 1943 se modifican las tablas que clasificaban a los causantes menores, completándolas con una serie de giros que no habían sido considerados. La Cédula V se retorna al sistema de gravar las utilidades y se abandonan las categorías.

El 28 de diciembre de 1948 se modificó el artículo 4 de la Ley y se estableció la obligación de dar un anticipo para los de la Cédula I que se calculaba tomándose en cuenta el ejercicio anterior, hoy conocido como pagos provisionales. El pago provisional se efectuaba calculando un coeficiente de utilidad que se determina con la utilidad del ejercicio anterior.

Pérez (2004) comenta que en el año de 1948 se crea un impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM). Y en los años sesenta se inicia la organización de la determinación de los impuestos federales, estatales y municipales.

En la Reforma del 30 de diciembre de 1949 se establece a la Cédula V la opción de tributar a los que obtuvieran ingresos menores a \$600,000 con base a sus ingresos o en sus utilidades; manteniéndose en vigor hasta 1964.

En la reforma del 29 de diciembre de 1950 aumentaron los porcentajes máximos de gravamen de varias cédulas.

La Cédula I aumento hasta un 33%,

La Cédula II al 36.1%

La Cédula IV y V al 33%

La reforma del 20 de Enero de 1943 se establece en el artículo 67 para efectos de la Cédula II deducir el 10% de las utilidades que fueran reinvertidas, pudiéndose invertir el dinero en otra sociedad aunque fuera diferente a la que la origino.

Para la reforma del 31 de diciembre de 1949 se establecen los lineamientos para la determinación del costo cuando sus ingresos fuesen superior a \$5 000 000 o más. También se establece la obligación de expedir facturas desde compras superiores a \$50 o que el comprador la solicitara.

En la ley del 30 de diciembre de 1953 se vuelve al sistema de 1925 en el que existían siete Cédulas entre las que se clasificaban las diferentes actividades económicas sobre las que se determinaba el pago del impuesto.

Cédula I Comercio

Cédula II Industria

Cédula III Agricultura, ganadería y pesca

Cédula IV Remuneraciones del trabajo personal

Cédula V Honorarios de profesionistas, técnico, artesanos y artistas

Cédula VI Imposición de capitales

Cédula VII Regalías y enajenación de concesiones

En la Cédula IV la remuneración al trabajo personal se aumentó a \$300 y la tasa gravable para ingresos mayores 14,000 también fue aumentada.

El 30 de Enero de 1954, fue promulgado el reglamento para los causantes de la Cédula II que obtuvieran ingresos gravables por \$3, 000,000 presentar un estado de costo de producción anexo a su declaración de impuestos sobre la renta. Este informe era solicitado para la autoridad poder validar que la determinación de los impuestos era correcta y evitar la evasión fiscal.

Ley del 31 de diciembre de 1964, sustituyo totalmente la del 31 de diciembre de 1953 en esta ley se busca la simplificación de las leyes, para hacerlas de comprensión más sencilla, eliminando trámites innecesarios y que permitan el pago de los impuestos de forma más simple.

En esta ley se divide a los causantes en dos grandes grupo, causantes del ingresos al impuesto global de las empresas (Cedula I, II y III), causante al impuesto global de las personas físicas (cédulas IV y V). La ley tuvo una nueva estructura

Título I Disposiciones Preliminares

Título II Del impuesto al ingreso global de las empresas.

Título II (Bis) De la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias.

Título III Del impuesto al ingreso de las personas físicas.

Título IV Del impuesto a las acciones, sociedades civiles y de los fondos de reserva para jubilaciones.

En el Título I se fijan normas generales aplicables a los sujetos que la misma ley menciona, tales como las relacionadas con el objeto, los ingresos percibidos en especie, los sujetos, el domicilio, las exenciones, las declaraciones, las devoluciones y compensaciones, las revisiones, etc.

En el Título II se divide en cinco capítulos:

Capítulo I Del objeto y del sujeto

Capítulo II De la base del impuesto de los causantes mayores

Capítulo III Del pago de los causantes mayores

Capítulo IV De las obligaciones diversas de los causantes mayores

Capítulo V De los causantes menores.

El Título II (Bis) contiene un gravamen para las utilidades brutas extraordinarias que obtenga el comercio y la industria. Siendo adicional al Título II.

Título III este se divide en cinco capítulos

Capítulo I Del impuesto sobre productos del trabajo

Capítulo II Del impuesto sobre rendimientos del capital

Capítulo III Tarifa de los capítulos I y II

Capítulo IV Del impuesto al Ingreso Global de las personas físicas

Capítulo V De la tarifa y de las declaraciones

El Título IV se compone de un capítulo único que hace mención al impuesto al ingreso de las Asociaciones, sociedades civiles y de los fondos de reserva para jubilaciones.

El reglamento de la LISR entro en vigor el 19 de octubre de 1977 y se abroga el reglamento del 30 de enero d 1954.

Serra (1976) menciona “que un reglamento es el conjunto de normas administrativas subordinadas a la ley, obligatorias, generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el presidente de la república, en virtud de facultades que le han sido conferidas por la constitución o que resulten implícitamente del ejercicio del poder ejecutivo”.

Para Tena (1976) define al reglamento como “Esta subordinación del reglamento a la ley, se debe a que el primero persigue la ejecución de la segunda, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en la ley. No puede, pues, el reglamento, ni exceder al alcance de la ley ni tampoco contrariarla, sino que debe respetarla en su letra y en su espíritu. El reglamento es la ley en el punto en que esta ingresa en la zona de lo ejecutivo; es el eslabón entre la ley y su ejecución, que vincula el mandamiento abstracto con la realidad concreta”.

El nuevo reglamento contiene 139 artículos y 9 artículos transitorios y se clasifica de la siguiente forma:

Título I Disposiciones generales

Título II Impuesto al Ingreso global de las empresas

Capítulo I Base del impuesto de los causantes mayores

Capítulo II Pagos provisionales

Capítulo III Obligaciones diversas de los causantes mayores.

Capítulo IV Causantes menores

Título III Impuesto al ingreso de las personas físicas

Capítulo I Impuestos sobre productos del trabajo

Capítulo II Impuestos sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos.

Capítulo III Impuesto al ingreso global de las personas físicas.

Las limitaciones de un reglamento son:

Las normas reglamentarias están subordinadas a la Ley y por lo tanto deben de ser respetadas en su letra y en su espíritu.

Las disposiciones de una ley emanada del poder legislativo no pueden ser modificadas por un reglamento.

En el año 2003 se anexa el término de previsión social al artículo 8 en su quinto párrafo en el que se menciona lo siguiente:

Para los efectos de esta Ley, se considera previsión social, las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. (LISR, 2003)

Con la reforma del 2003 a la LISR, se define lo que se considera como previsión social y en el artículo 31 fracción XII de las deducciones autorizadas se anexa los conceptos que serán de deducibles en términos de previsión social como son:

XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Para estos efectos, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el

contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Asimismo, serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. (LISR, 2003)

3.2 Últimas modificaciones a la ley del impuesto sobre la renta

La ley del ISR en el transcurso de los años ha creado, modificado y erogado varios artículos, desde su origen hasta la actualidad.

El primero de octubre del 2007 se creó un nuevo impuesto llamado Ley del Impuesto Empresarial a la Tasa Única (LIETU) el cual buscada gravar a aquellas personas que no pagaban impuestos e incrementar la recaudación de impuestos a la federación.

Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley. (DOF 2007)

En la LIETU no eran deducibles el pago de sueldos y salarios ni los pagos realizados por previsión social y pensiones.

CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES

Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única. No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del **artículo 110** de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (DOF 2007)

CAPÍTULO I

DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO

Artículo 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

- I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
- II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último. Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley. Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.
- V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.
- VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que

efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

- VII. Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo. Fracción adicionada DOF 01-12-2004 Se estima que estos ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados. No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado. (LISR 2009)

La LIETU causó gran revuelo a consecuencia de que lo que era deducible para ISR al 100% no lo era para la LIETU causando un gran descontento en el sector empresarial.

En el artículo 31 Fracción XII de la Ley del ISR se manifiesta lo siguiente:

Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Para estos efectos, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Asimismo, serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y

jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. (LISR 2009)

Los planes de previsión social fueron creados para ofrecer a los trabajadores, mayores prestaciones y pudieran tener un nivel de vida de mejor calidad, pero con las modificaciones que se realizaron a Ley, con la implementación de este nuevo impuesto, afectaran directamente a la economía tanto del empresario como del trabajador.

López (2008) menciona que la tasa única ha sido vista como un avance en comparación con las otras tasas bajas, incluyendo la de cero, que se aplicaban a la nobleza y al cero en el siglo XVIII y que dieron origen a la revolución francesa.

En años recientes se ha analizado que las altas tasas ocasionan la evasión de impuestos y el fraude fiscal a consecuencia de los altos pagos de impuestos, los contribuyentes prefieren comprar facturas o no declarar el 100% los ingresos percibidos por ventas en efectivo, para minimizar el pago de impuestos (30%).

En la LIETU su base a gravar era más baja (17%), no se trasladaba a los consumidores. Los contribuyentes tenían que llevar dos determinaciones de impuestos a la par tanto la LIETU como la LISR y de las cuales sólo se pagaba un impuesto, el que resultara mayor.

En la LIETU es donde por primera vez en el transcurso de la historia se determina como no deducible el gasto que los patrones hacen en favor de sus trabajadores mientras que para la LISR si era deducible al 100%.

Con la implementación de esta nueva ley los contribuyentes tenían que pagar un impuesto ya que de la determinación de ambos se pagaba el que fuese mayor.

Reforma Fiscal 2010

En la reforma fiscal 2010 la Ley IETU tuvo modificaciones, los pagos provisionales que se realizaban de IETU en exceso no podían compensarse contra los pagos realizados de ISR, la ley determinaba que estos pagos realizados en exceso podían deducirlo en los 10 ejercicios siguientes (DOF 2010).

En el siguiente cuadro se coloca el resultado de una empresa del año 2013, sus resultados finales de ISR y del IETU, para analizar el monto a pagar

Tabla 2. Declaración Anual de IETU

DECLARACION ANUAL IETU	
INGRESOS	58,369,103
DEDUCCIONES	59,660,162
RESULTADO	(1,291,058)
TASA	17.5%
IMPUESTO DETERMINADO	-
PAGOS PROV IETU	144,999
IMPUESTO A PAGAR	(144,999)

Fuente: Elaboración propia

Al realizarse el cálculo para la declaración anual de impuestos el IETU resultó con pérdida quedando los pagos efectuados de IETU como un saldo a favor, que con la reforma 2010 podrá aplicar la pérdida en los siguientes 10 años.

Tabla 3. Declaración Anual de ISR

DECLARACION ANUAL 2013 ISR	
INGRESOS	58,570,295
COSTO VENTAS	41,141,274
% COSTO	70.24%
DEDUCCIONES	10,617,143
UTILIDAD	6,811,878
APLICACIÓN PERDIDAS	221,679
ISR	1,977,060
PAGOS PROVISIONALES ISR	1,057,412
PAGOS IETU	(144,999)
ISR POR PAGAR ANUAL	919,648

Fuente: Elaboración propia

Como se puede apreciar en el cuadro de determinación de impuestos, el pago de ISR es mayor al de IETU. Con la información presentada se determina que el pago que resulta mayor es el de ISR, la empresa para el ejercicio 2013, realizó un pago por \$919 648 por concepto de ISR.

3.3 Reflexiones sobre las modificaciones a la ley del ISR

En el año 2003 en el Artículo 8 de LISR se adiciona una nueva fracción en la que se crea el término de previsión social que manifiesta lo siguiente:

Para los efectos de esta Ley, se considera previsión social, las erogaciones efectuadas por los patronos a favor de sus trabajadores que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia (LISR 2003, art. 8).

La Cámara de Diputados aprobó el siguiente gasto exento para las empresas y lo definió de la siguiente forma al ser adherido a la LISR.

Previsión Social. Se aprueba la propuesta del Ejecutivo de establecer de manera específica qué debe entenderse como previsión social; asimismo, tratándose de aportaciones al fondo de ahorro, anteriormente debía cumplir los requisitos del artículo 109 fracción VIII y este artículo establece que los requisitos son los mencionados en el título de personas morales, de tal forma que no existían requisitos para la deducción del fondo de ahorro. El Congreso establece adicionalmente que se considera previsión social cuando no hay trabajadores sindicalizados, además de modificar algunos requisitos tratándose de aportaciones al fondo de ahorro. (C. Diputados, 2003 p.7)

En el año 2003 surge el término de previsión social, este concepto define los apoyos que los trabajadores obtienen diferente al salario, cuya finalidad era prevenir contingencias o necesidades de los trabajadores. Este nuevo concepto tuvo efectos

positivos, los patrones fueron incentivados para ofrecer mayores prestaciones a los trabajadores.

Estas modificaciones a la ley dieron la pauta para que mejorara la estabilidad económica de los trabajadores, gran cantidad del sector trabajador fue beneficiado con los ingresos que perciben extras a su salario como son los apoyos que brindan las empresas por concepto de previsión social y otros conceptos diferentes al salario como son:

- Las becas para los trabajadores y sus hijos.
- Los vales de despensa
- La prima vacacional
- Aguinaldo
- El fondo de ahorro, etc.

Siendo considerados éstos, entre los más importantes dentro de la economía de los trabajadores, por ser un ingreso extra con el que cuenta el trabajador y con los cuales puede realizar un gasto diferente a los regulares o darse un gusto (como ir de vacaciones), que en el transcurso del año no pudiera darse.

México es un país trabajador en el que la riqueza se encuentra en unos cuantos, por tal razón el sector obrero siendo la principal fuente de mano de obra, fueron los más beneficiados por la reforma del 2003, esto significaba mayores ingresos para poder brindar a su familia una mejor calidad de vida

Pero el beneficio duraría pocos años, el fisco identificó una pérdida de impuestos en los gastos que realizaban los patrones en los trabajadores y en el año 2007 se creó una nueva reforma en la que a partir del 2008 los sueldos ya no serían deducibles en su totalidad ahora las empresas tenían que llevar dos contabilidades a la par la LISR y la nueva LIETU pagando el impuesto que resultara mayor.

El 11 de diciembre del 2013 en el Diario Oficial de la Federación se publicó un decreto en el que se adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley. A consecuencia de esta reforma conocida como la reforma hacendaria 2014 la Ley Fiscal tuvo varias modificaciones entre las que resalta el artículo 28 que se le adiciona la fracción XXX, en la que se menciona lo siguiente:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

A consecuencia de estas modificaciones a partir del 1 de enero del 2014 todos los gastos de previsión social que los patrones ofrecen a sus trabajadores adicional al salario ya no serían deducibles al cien por ciento, puesto que para la ley, el gasto que las empresas realizan, para proporcionar a sus trabajadores una mejor calidad de vida no son considerados un gasto indispensable, para la realización de sus actividades. A consecuencia de estas modificaciones las empresas estarán pagando un 14.10 % más por concepto de ISR, considerándose inconstitucional la fracción adherida al artículo 28 fracción XXX ya que se presumía que violaba el principio de proporcionalidad, porque para calcular la base del impuesto la ley sí consideraba todos los ingresos que la empresa obtiene como resultado de su actividad, pero no considera como gasto todos los egresos que la empresa tiene que hacer para llevar a cabo el logro de sus actividades (TJ Abogados, 2013).

En esta reforma los gastos que a su vez sean exentos para el trabajador no serían deducibles para el patrón solo el 53 o 47 % según correspondiera, a continuación analizaremos el artículo 93 en el que se definen los ingresos que son deducibles para los trabajadores por el cual no pagan impuesto y sobre lo que no podrán hacer deducibles los patrones en su totalidad.

Artículo 93 LISR. No se pagara el Impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

Tabla 4. Ingresos Exentos

CONCEPTO	PORCENTAJE
Trabajadores que ganen el salario mínimo	100% exento
Trabajo en día de descanso sin gozar de otro en sustitución. (si gana el mínimo)	100% exento
Tiempo extra. (si gana el mínimo)	100% exento
Trabajo en día de descanso sin gozar de otro en sustitución. (si gana más del mínimo)	50% de la remuneración que gane o 5 veces el salario mínimo por cada semana de servicio.
Tiempo extra. (si gana más del mínimo)	50% de la remuneración que gane o 5 veces el salario mínimo por cada semana de servicio.
Las indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedad	100% exento
Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias u otra forma de retiro provenientes de la subcuenta de retiro	100% exenta, siempre y cuando no exceda de quince veces el salario mínimo. Por excedente se pagara el impuesto.
Los percibidos por bonificación de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.	100% exento
Las prestaciones de seguridad social	100% exento
Los percibidos por subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas u otras prestaciones de previsión social, que se concedan de forma general.	100% exento
La entrega de aportaciones y rendimientos provenientes de la subcuenta del fondo de vivienda y la de ahorro para el retiro	100% exenta
Los provenientes de cajas de ahorro y de fondos de ahorro establecidas por la	100% exenta

empresa, siempre que reúnan los requisitos del título II.	
Las cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	100% exenta
Primas de antigüedad, retiro e indemnización	90 veces el salario mínimo por cada año de servicio. Por excedente se pagara el impuesto.
Las gratificaciones que recibieran durante un año calendario	30 días de salario mínimo. Por excedente se pagara el impuesto.
La prima vacacional y las utilidades	15 días de salario mínimo. Por excedente se pagara el impuesto.
Prima dominical	Un salario mínimo por cada domingo que labor. Por excedente se pagara el impuesto.

Fuente: Elaboración Propia con datos de la Ley ISR 2017

En el artículo 93 de la LISR se encuentran todos los ingresos que son exentos y las limitantes, sobre los que se paga el impuesto. La reforma elimino la LIETU y como consecuencia adicionó un fracción al artículo 28 esta fracción se presume que se adicionó para compensar la erogación de dicha ley, afectando a los empleadores ya no solo en lo particular si no en lo general, porque la LIETU solo afectaba a unos cuantos mientras la LISR afecta en lo general.

Esta limitación a la deducibilidad fue considerada muy agresiva, el fisco en su afán de generar mayores ingresos en la recaudación de impuestos busco la forma de limitar la deducibilidad de los gastos, pero es importante realizar un análisis de la afectación económica que conlleva para las empresas y los trabajadores.

Al darse a conocer la nueva reforma de la LISR surgió el descontento del sector empleador, los cuales decidieron ampararse expresando su inconformidad por las modificaciones a la LISR. Diana Bernal Ladrón de Guevara, (2014) titular de la procuraduría de la defensa del contribuyente (PRODECOM) recomendó a los

inconformes amparase para que la Suprema Corte de Justicia observara que existía interés público y lo considerara improcedente.

“La corte es muy estricta en asegurarse de que efectivamente la persona está afectada por la nueva disposición jurídica” (Ladrón, 2014), mencionó que los contribuyentes se quejaban de no poder deducir el 100 % de los gastos que realizaban en favor de sus trabajadores.

José Antonio de Anda presidente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP, 2014) mencionó “honestamente creo que es incierta la posibilidad de éxito”, de Anda pensaba que era muy complicado que los contribuyentes ganaran el amparo emitidos por la inconformidad de las modificaciones realizadas a la ley fiscal, pero Juan Pablo Castañón presidente de la Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX, 2014) argumento “ante una nueva ley tienes la oportunidad de ampararte porque atenta contra tu viabilidad económica y en eso están basados los amparos”.

José Luis Elizondo (2014), del despacho Elizondo Cantú añadió “La corte fallará en contra de los contribuyentes y la reforma ira hacia adelante, porque no sólo se analiza por ser un tema de justicia sino, porque esta situación obedece a la abrogación de la LIETU”, lo anteriormente mencionado obedece a que la ley está siendo retroactiva porque poco a poco busca la forma desaparecer el beneficio de la deducibilidad de los gastos realizados en favor de los trabajadores, que se adicionó en el 2003.

El 25 de Marzo del 2014 la Juez Primero de Distrito en Materia Administrativa del primer circuito de la ciudad de México, dictó sentencia concediendo el Amparo en el que manifestó, que la limitante era desproporcional, considerándose un gasto necesario e indispensable que interviene en el detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente, Adicionalmente consideró que esta limitante está encaminada en desincentivar el otorgamiento de las prestaciones de previsión social, afectando la calidad de vida de los trabajadores y sus familias, por tal razón consideró que la base gravable se ve afectada injustificadamente, porque no corresponde a la verdadera capacidad contributiva al no permitir la erogación de un gasto que es indispensable para el empleador (Hurtado, 2014)

A consecuencia de Amparo concedido por la Juez primero de distrito, en el mes de abril la Suprema Corte de Justicia, ordenó a los juzgados de distrito enviaran los Amparos para su revisión en cuatro de temas de reforma fiscal que son:

- Limitantes a deducciones de ISR
- Tarifas de ISR para personas físicas
- Homologación de IVA en fronteras
- Eliminación del régimen Repecos.

En mayo del 2014 la Suprema Corte admitió los primeros Amparos de los cuales revisaría siete de ellos, considerando los mejores presentados y con argumentos mejor definidos. Algunas de las empresas que se ampararon son:

Teleforman

Canon Mexicana

Electra del Milenio

Salinas y Rocha

Young & Rubicam

IC Make Better

Intercubi Personnel Solutions

Understading People

Intercubi Mexicana

Walter Landor y Asociados

Tiba Mexic

Newtral México

Artículos de Metal Técnicos y Artísticos (El Universal, 2014)

Herbert Bettinger director de Bettinger y Asociados mencionó “El poder judicial debe estudiar conforme a derecho las interpretaciones de cada uno de los inconformes. La forma en que cada ciudadano ve la injusticia es diferente y restringirlo a siete es injusto”

Federico Garza especialista de la firma Baker Tilly México manifestó “la corte tiene identificados a los despachos que son más técnicos y los que hacen valer más argumentos, después va hacer una selección de los más completos”. Con la recaudación de la información y los argumentos de los inconformes la SCJN manifestara un veredicto sobre la inconformidad de los amparados, y así poder pronunciar una sentencia.

Juan Pablo Castañón (Coparmex), comentó que a causa de esta reforma los trabajadores ganaran menos y por ende comprarán menos afectando el consumo interno, Castañón y de la Cruz coincidieron que la pérdida de las prestaciones, sobre todo la de los vales de despensa, provocó que disminuyeran las ventas en las tiendas departamentales y de servicios como se reflejan en cifras del ANTAD, donde en el primer semestre del 2014 hubo una caída del 0.2 por ciento anual.

En un estudio que realizó el INEGI en el primer trimestre del 2014, a catorce mil personas tuvieron menos prestaciones laborales, avanzando la tendencia a la pobreza laboral, ya que aunque se cuente con trabajo si las prestaciones bajan o desaparecen no contarán con la capacidad económica para brindar a sus familias una buena alimentación o educación, mencionó el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social.

A consecuencia de la reforma 2014, muchas empresas decidieron quitar los bonos, vales y demás prestaciones para monetizarlas, pero esto les subiría otros costos, mencionó Dávalos, (2014) “Monetizarlos no es sencillo, ni barato, porque cuando los monetizas hay un efecto en cascada con respecto al pasivo laboral. Eso equivale al sueldo gravable, así que el aguinaldo, la prima vacacional y las contribuciones aumenten”.

El juez primero y segundo de distrito del centro auxiliar de la primera región comentó que la constitucionalidad o inconstitucionalidad no deriva de la simetría o asimetría fiscal porque solo constituye un principio de política tributaria, que para ser considerada inconstitucional debe violar algunos de los derechos constitucionales y

mencionó que el legislador no está siendo razonable porque desincentiva el otorgamiento de estas prestaciones a los trabajadores y con ello se afecta la calidad de vida del trabajador y sus familias por tal situación consideran que si son un gasto necesario e indispensable para la obtención de los ingresos, ya que el patrón está obligado a dar según la LFT.

La LFT determina como carácter de obligatorio las prestaciones que deben de percibir los trabajadores por un trabajo personal subordinado y cómo deben de pagarse, la ley protege a los trabajadores del abuso de los patrones y los protege para que sus derechos sean respetados.

Por tal razón, los pagos que los empleadores realizan en favor de los trabajadores son impuestos por las autoridades para protegerlos y garantizar una calidad de vida digna y decorosa para los trabajadores y sus familias () como se analizara en el siguiente cuadro.

Tabla 5. Prestaciones Manifestadas en la Ley Federal del Trabajo

Prestaciones exentas para el trabajador (art. 93 de la LISR)	Obligación del Patrón
Prestaciones distintas del salario que reciben los trabajadores de salario mínimo general	Los artículos 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), así como 48, 67, 68, 71, 73, 80, 87, 162 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) obligan al patrón a pagar al trabajador, tiempo extra, trabajo en días de descanso, prima vacacional, prima dominical, gratificaciones y primas de antigüedad.
Tiempo extraordinario dentro de los limitantes de la LFT	Resulta obligatorio para el patrón pagar el tiempo extraordinario del trabajo en términos del artículo 67 y 68 de la LFT.
Días de descanso laborado.	En términos del artículo 73 de la LFT, resulta obligatorio para el patrón pagar los días de descanso laborado con un salario doble más de que corresponde a ese día.

Indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedades.	Son obligatorias para el patrón, en términos de lo establecido en contratos laborales, contrataos colectivos de trabajo, contratos ley, así como en lo dispuesto por los artículos 5 y 23 de la CPEUM, así como en el 56 y 57 de la LFT.
Prestaciones de previsión social	Las prestaciones de previsión social son obligatorias para el patrón en términos de lo establecido en sus contrataos laborales, contratos colectivos de trabajo y contratos ley, así como lo dispuesto por los artículos 5 y 23 de la CPEUM, así como 56 y 57 de la LFT.
Fondo de ahorro	Las aportaciones para el fondo de ahorro de los trabajadores son obligatorias para el patrón en término de lo establecido en sus contratos laborales, contratos colectivos de trabajo y contratos ley, así como en lo dispuesto por los artículos 5 y 123 de la CPEUM, así como 56 y 57 de la LFT.
Prima de antigüedad	El patrón se encuentra obligado a pagar la prima de antigüedad a sus trabajadores en términos del artículo 162 de la LFT.
Indemnización por separación	El patrón se encuentra obligado a pagar la indemnización a que se refiere al artículo 48 de la LFT ante la separación del trabajador.
Prima vacacional	Resulta una erogación obligatoria para el patrón en términos de artículo 80 de la LFT.
Prima dominical	Resulta una erogación obligatoria para el patrón en términos del artículo 71 de la LFT.

Fuente: Reyna (2014)

3.4 Tarifas para el cálculo de Retenciones por sueldos y salarios LISR y ejemplos

Los ingresos que los trabajadores perciben que son exentos para el pago del impuesto es un beneficio, para la determinación del pago de impuestos se rige bajo las tarifas que establece el SAT y sobre las que se basan para saber cuánto es lo que se les debe de retener por concepto de retenciones de ISR

A continuación se presenta un ejemplo de la forma en que se determina el ISR para un trabajador por 15 días y por un mes de percepciones normales gravadas

Tabla 6. Tarifa Aplicable Cuando Hagan Pagos que Correspondan a un Periodo de 15 días, Correspondiente a 2018.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	285.45	0.00	1.92
285.46	2,422.80	5.55	6.40
2,422.81	4,257.90	142.20	10.88
4,257.91	4,949.55	341.85	16.00
4,949.56	5,925.90	452.55	17.92
5,925.91	11,951.85	627.60	21.36
11,951.86	18,837.75	1,914.75	23.52
18,837.76	35,964.30	3,534.30	30.00
35,964.31	47,952.30	8,672.25	32.00
47,952.31	143,856.90	12,508.35	34.00
143,856.91	En adelante	45,115.95	35.00

Fuente: SAT (2018)

Ejemplo 1:

Sueldo quincenal de \$ 8,000 el trabajador se encuentra en los límites 5925.91-11951.85 su retención de ISR será de \$ 1070.63

Tabla 7. Determinación del Impuesto:

Ingreso	8000
Menos el límite inferior	5925.91
	2074.09
Porcentaje	21.36%
	443.03
Cuota fija	627.6
Impuesto a Pagar	1070.63

Tabla 8. Tarifa Aplicable Durante 2018 para el Cálculo de los Pagos Provisionales Mensuales.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	578.52	0.00	1.92
578.53	4,910.18	11.11	6.40
4,910.19	8,629.20	288.33	10.88
8,629.21	10,031.07	692.96	16.00
10,031.08	12,009.94	917.26	17.92
12,009.95	24,222.31	1,271.87	21.36
24,222.32	38,177.69	3,880.44	23.52
38,177.70	72,887.50	7,162.74	30.00
72,887.51	97,183.33	17,575.69	32.00
97,183.34	291,550.00	25,350.35	34.00
291,550.01	En adelante	91,435.02	35.00

Fuente: SAT (2018)

Ejemplo 2:

Sueldo mensual de \$,25,000 se encuentra en los límites de 2422.32-38177.69 su retención de ISR sería \$4.063.65

Tabla 9. Determinación del Impuesto:

Ingreso	25,000
Menos el límite inferior	24,222.32
	777.68
Porcentaje	23.52%
	182.91
Cuota fija	3 880.44
Impuesto a Pagar	4 063.35

Como se puede observar los trabajadores tienen un impuesto sobre sueldos y salarios en el que pagan al fisco un porcentaje de sus ingresos, solo las personas que ganan el mínimo son las que están exentas en un cien por ciento, este análisis se realizó con el objeto de demostrar que en su mayoría todos pagan impuestos por concepto de ISR, la recaudación que hace el gobierno ha tomado el primer lugar en la tabla de recaudaciones

3.5 Simetría Fiscal

Para la Suprema Corte Justicia de la Nación, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos. De esta forma el ingreso gravado que es para una persona física o moral para la contraparte que realizó la compra que generó el ingreso corresponderá a ser un gasto.

El principio se vulnera cuando la persona que realiza el gasto lo hace deducible y para la que es un ingreso lo considera exento.

La simetría fiscal protege tanto al fisco como al contribuyente, evitando que no exista desviación del pago del impuesto por los recursos percibidos por los contribuyentes. (SCJN, 2016)

3.6 Asimetría Fiscal

Esta se presenta cuando los ingresos que son exentos para una parte como son los sueldos y salarios son deducibles al cien por ciento para el empleador, esto resulta perjudicial para el recaudador.

Las prestaciones de previsión social (cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros), que las empresas ofrecen a sus trabajadores, para la LISR son deducibles al 100%, mientras que para el trabajador son exentas, esto es considerado asimetría fiscal y viola el principio de política tributaria. (SCJN, 2016)

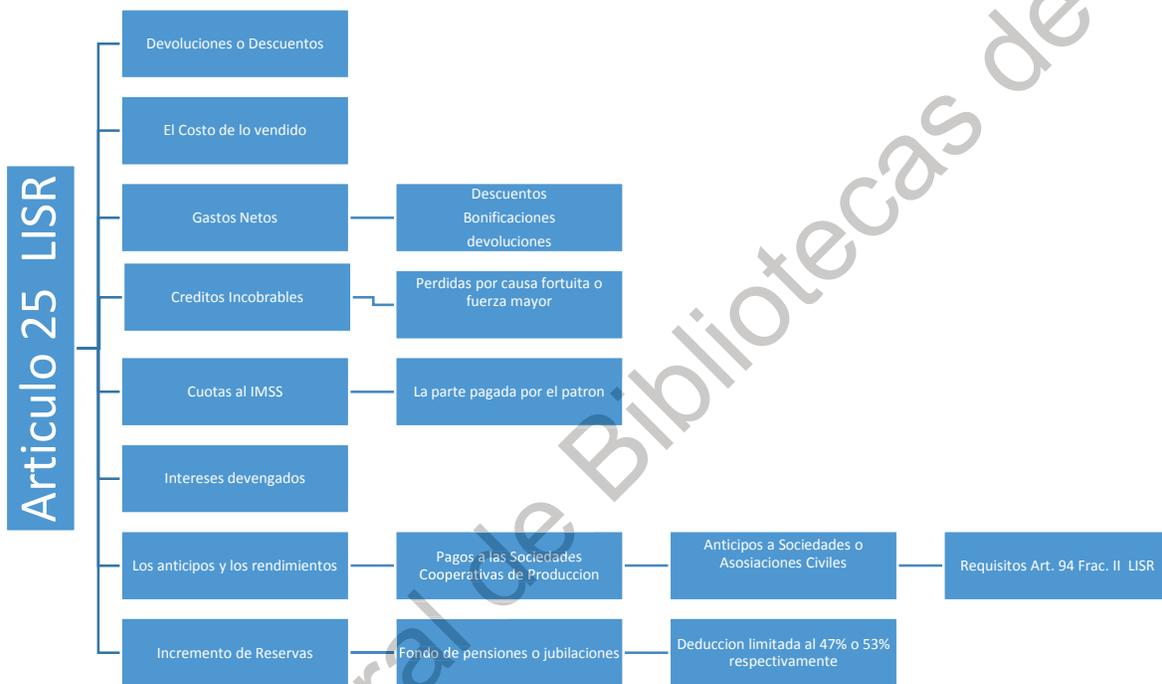
3.7 Deducciones Autorizadas para las Personas Morales en materia del ISR

Granados (2018) define como una deducción, el derecho que tienen los contribuyentes para deducir de sus ingresos los gastos autorizados plasmados en el artículo

29 LISR y en el art 27 los requisitos que deben de cumplir los gastos para ser considerados como deducibles en términos fiscales.

Para la SHCP las deducciones son el derecho que tienen los contribuyentes de disminuir ciertos gastos a los ingresos acumulables para obtener la utilidad fiscal.

Figura 4. Ley Impuesto sobre la Renta 2017 Art. 25



Fuente: Elaboración Propia con información de la LISR 2017

Para que las deducciones del artículo 25 LISR puedan ser consideradas deducibles deben de cumplir los requisitos conforme el Artículo 27 LISR.

- Ser estrictamente indispensables para la actividad económica del contribuyente.
- En cuestión de Inversiones (activos), proceder según la ley aplicando los porcentos máximos.
- Estar debidamente amparadas con un comprobante fiscal, y si el pago cuyo monto excede \$ 2,000.00, estar efectuado con transferencia electrónica, cheque nominativo, tarjeta de débito o crédito o bien monedero electrónico autorizado.
- Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

- En los casos de los pagos en los que proceda alguna retención de impuesto, haber realizado y enterado el impuesto a cargo de terceros.
- Si el pago a realizar es en favor de contribuyentes que causen IVA, este trasladado expresamente y por separado en el comprobante fiscal.
- En casos de intereses de capitales tomados en préstamo, se inviertan en el negocio.
- Tratándose de pagos hechos a personas físicas, se deduzcan solo cuando hayan sido efectivamente pagadas.
- Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, se determinen de manera mensual o por asistencia. Sin que se exceda el 10% de las deducciones del ejercicio, no mayor a los sueldos y salarios anuales de los trabajadores de la empresa y que no supere el sueldo anual del funcionario de mayor jerarquía.
- En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales la materialidad de los servicios, y/o bienes.
- Cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.
- Los pagos de primas por seguros o fianzas hechos conforme a Leyes de la materia.
- Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.
- Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación.
- Que en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

3.8 Partidas No Deducibles en Materia de ISR

Los ingresos que los contribuyentes adquieren por ventas o por servicios están gravados por concepto de ISR, este impuesto debe pagarse al fisco de manera mensual, para determinar su pago, el fisco permite realizar las deducciones autorizadas siempre y cuando cumplan con los requisitos que se encuentran en el artículo 27 en materia de ISR, pero estos gastos también tienen sus limitantes y se encuentran en el artículo 28 LISR y se mencionan a continuación: (LISR 2017)

ARTÍCULO 28 LISR. (PERSONAS MORALES)

Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

VIII. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

IX. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

XXI. Los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

En el art. 28 LISR se mencionan todas las limitantes que debe de tener un gasto para poder ser deducibles, circunstancia por la cual los empresarios elaboraban sus estrategias fiscales, para evitar la no deducibilidad de los gastos. Los sueldos y salarios así como las prestaciones que se ofrecen a los trabajadores son considerados uno de los gastos más elevados que realizan los empleadores y con la modificación de la ley un porcentaje de estos gastos ya no serán deducibles, los patrones podrán optar por buscar nuevas estrategias para disminuir el pago del impuesto.

Al permitir la deducibilidad de los gastos que los patrones hacían por el pago de sueldos y salarios, era un estímulo y reconocimiento a la erogación más importante de las empresas. Después de la reforma de 2014 esto ya no es posible. ¿Que pasara?, Esta nueva disposición pone en un dilema a las empresas entre buscar nuevas opciones como sería eliminar elementos complementarios al salario como lo es la previsión social. Sin embargo, una política fiscal opresiva puede llegar a afectar el crecimiento económico del país.

3.9 Determinación del porcentaje de la deducibilidad de la previsión social para efectos del ISR

En la reforma fiscal 2014 se derogó la LIETU en esta ley fue donde por primera vez se limitaba la deducibilidad de la previsión social. A consecuencia de su derogación, la LISR tuvo modificaciones considerables entre las que resalta, la modificación al artículo 28 en su fracción XXX, en la que se determina el porcentaje de deducibilidad en la previsión social y se mencionan a continuación:

Deducción de pagos por prestaciones exentas de los trabajadores

La deducción de los gastos por pagos a los trabajadores que están total o parcialmente exentos del ISR para dichos trabajadores, sólo procederá hasta el 47% de dichos pagos exentos otorgada al trabajador.

Cuando las prestaciones otorgadas, en el ejercicio, no disminuyan respecto de las del año anterior, la deducción será de 53%.

Algunos de los gastos o pagos mencionados sujetos a este límite son: la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros. (SAT 2014)

Para determinar si la empresa realizó modificaciones a la previsión social de los trabajadores debe acatarse a la regla miscelánea 1.3.3.1.16, en donde se establece la forma de cómo se debe de realizar el cálculo para verificar el porcentaje que le corresponde deducir ya sea el 47 o 53 por ciento según corresponda.

3.9.1 Procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones

Regla miscelánea 1.3.3.1.16. Para los efectos del artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, para determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se estará a lo siguiente:

I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.

II. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior

III. Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.

Para determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones:

1. Sueldos y salarios.
2. Rayas y jornales.
3. Gratificaciones y aguinaldo.
4. Indemnizaciones.
5. Prima de vacaciones.
6. Prima dominical.
7. Premios por puntualidad o asistencia.
8. Participación de los trabajadores en las utilidades.
9. Seguro de vida.
10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
11. Previsión social.
12. Seguro de gastos médicos.
13. Fondo y cajas de ahorro.
14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
15. Ayuda de transporte.
16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
18. Prima de antigüedad (aportaciones).
19. Gastos por fiesta de fin de año y otros.
20. Subsidios por incapacidad.
21. Becas para trabajadores y/o sus hijos.
22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
23. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
24. Intereses subsidiados en créditos al personal.
25. Horas extras.
26. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.

Las erogaciones antes mencionadas son consideradas para la determinación del porcentaje de deducibilidad. Para analizar si disminuyó o aumentó en comparación al ejercicio anterior, se tomará como base el ejercicio 2013, el cual fue el último año en el que los gastos de previsión social eran deducibles al cien por ciento. A continuación se presenta un cuadro en el que se comparan el ejercicio 2013 y el 2014 con las mismas condiciones y

basándose en la regla miscelánea I.3.3.1.16 para el último ejercicio, determinando cuál sería el porcentaje de deducibilidad que le correspondería aplicar en el ejercicio 2014.

Tabla 10. Ejemplos de la Determinación si Existió Disminución de Prestaciones (1)

Ejemplo I. Donde la empresa paga menos tiempo extra que en el ejercicio anterior		
	FRACCION II	FRACCION I
GASTOS	2013	2014
SUELDOS GRAVADOS	100,000.00	100,000.00
PRIMA VACACIONAL GRAVADA	10,000.00	10,000.00
PRIMA VACACIONAL EXENTA	1,000.00	800.00
TIEMPO EXTRA GRAVADO	8,000.00	5,000.00
TIEMPO EXTRA EXENTO	12,000.00	1,000.00
TOTAL	131,000.00	116,800.00
REMUNERACIONES Y PRESTACIONES EXENTAS	13,000.00	1,800.00
TOTAL REMUNERACIONES Y PRESTACIONES	131,000.00	116,800.00
FACTOR	0.10	0.02

Fuente: Mena (2015, a)

La fracción I representa los gastos exentos que realizó la empresa en el 2014
 $1,800/116,800=0.02$

La fracción II representa los gastos exentos que realizó la empresa en el 2013
 $13000/131,000=0.10$

Como se puede apreciar en el 2013 tuvo un coeficiente de 0.10 mientras en el 2014 fue de 0.02, esto significa que

$$0.02 < 0.10$$

La empresa disminuyó los gastos exentos que realizaba en favor de sus trabajadores, por tal razón, solo podrá deducir el 47% de los gastos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores.

Tabla 11. Ejemplos de la Determinación si Existió Disminución de Prestaciones (2)

Ejemplo II. Donde la empresa tiene pagos por Indemnizaciones exentas		
	FRACCION II	FRACCION I
GASTOS	2013	2014
SUELDOS GRAVADOS	100,000.00	80,000.00
PRIMA VACACIONAL GRAVADA	10,000.00	8,000.00
PRIMA VACACIONAL EXENTA	1,000.00	800
INDEMNIZACION	12,000.00	-
INDEMNIZACION EXENTA	8,000.00	
TOTAL	131,000.00	88,800.00
REMUNERACIONES Y PRESTACIONES EXENTAS	9,000.00	800
TOTAL REMUNERACIONES Y PRESTACIONES	131,000.00	88,800.00
FACTOR	0.07	0.01

Fuente: Mena (2015, b p. 8)

La fracción I representa los gastos exentos que realizó la empresa en el 2014
 $800/88,800=0.01$

La fracción II representa los gastos exentos que realizó la empresa en el 2013
 $9000/131,000=0.07$

Se Realizará una comparación para determinar en qué año hubo un coeficiente mayor.

$$0.01 < 0.07$$

En el año 2014 disminuyó los gastos exentos, el coeficiente que le corresponde deducir será del 47 %. Para que una empresa pueda deducir el 53 % debe ser mayor el coeficiente del 2014, tal como se muestra en el siguiente ejemplo:

Tabla 12. Ejemplos de la Determinación si Existió Disminución de Prestaciones (3)

Ejemplo III. Donde la empresa tiene pagos por Aguinaldo, Prima vacacional y Prima Dominical exentas		
	FRACCION II	FRACCION I
GASTOS	2013	2014
SUELDOS GRAVADOS	100,000.00	100,000.00
	0	0
PRIMA VACACIONAL GRAVADA	10,000.00	12,000.00
PRIMA VACACIONAL EXENTA	1,000.00	1500
PRIMA DOMICAL EXCENTA	5,000.00	6500
AGUINALDO GRAVADO	15,000.00	20000
AGUINALDO EXENTO	6,000.00	7000
TOTAL	131,000.00	140,000.00
	0	0
REMUNERACIONES Y PRESTACIONES EXENTAS	12,000.00	15,000.00
TOTAL REMUNERACIONES Y PRESTACIONES	137,000.00	147,000.00
	0	0
FACTOR	0.09	0.11

Fuente: Elaboración Propia, (2018)

La fracción I representa los gastos exentos que realizó la empresa en el 2014
 $15,000/147,000=0.11$

La fracción II representa los gastos exentos que realizó la empresa en el 2013
 $12,000/137,000=0.09$

El factor para la determinación sería:

$$0.11 > 0.09$$

Por tal razón, esta empresa en el año 2014 tuvo gastos que eran exentos para los trabajadores que aumentaron en comparación al 2013, siendo así se deduce un 53 % los gastos que a su vez sean exentos para los trabajadores.

En la regla miscelánea 1.3.3.1.16 se expresa la forma de cómo se debe de calcular el coeficiente, para identificar si se realizaron disminuciones a las prestaciones exentas de los trabajadores, como se puede revisar en el ejemplo I, en el 2014 hubo una disminución

en el factor, por tal razón, solo podrá hacer deducible el 47 %, de los gastos que realice en favor de sus trabajadores

En el ejemplo II, también hubo una disminución en su factor, razón por la cual también tendrá que deducir solo el 47 % de sus gastos que realice en favor de sus trabajadores.

Las modificaciones que se hicieron a la LISR fueron para compensar la erogación de la LIETU, pero esta ley no aplicaba a todos en lo general y al ser trasladada a la LISR tuvo un mayor impacto económico, al perderse la deducibilidad del 100 por ciento de los gastos que hacían los patrones en favor de sus trabajadores. (Mena, 2014 p. 5)

La deducibilidad de los pagos por previsión social y sueldos y salarios al cien por ciento impulsaba a los empleadores a ofrecer a sus trabajadores mayores prestaciones, las cuales se veían reflejadas en una mejor calidad de vida para el trabajador y sus familias. Esta limitante puede tener efectos negativos a largo plazo, porque las empresas pueden llegar a desaparecer los planes de previsión social afectando considerablemente la economía de los trabajadores.

La deducibilidad parcial de los sueldos y salarios, así como de la previsión social, desalientan la inversión de nuevas empresas en el país, ya que eso provoca un aumento en el pago de los impuestos a cargo de las empresas que son las principales generadoras de empleos. Sin nuevas inversiones, menos crecimiento económico.

En la Reforma Hacendaria 2014 se realizaron varias modificaciones que afectan directamente las utilidades de las empresas y sus accionistas, entre las más importantes se encuentran las siguientes:

ISR Personas morales

- Eliminación de la deducción inmediata del valor presente de las inversiones, así como la deducción lineal al 100 %.
- Disminución de los montos de deducciones permitidas para reducir ciertos conceptos como el subsidio al empleo y las inversiones en automóviles.
- Homologación de la tasa del ISR para el sector primario.

- Impuestos a la distribución de dividendos.
- Eliminación del régimen de consolidación fiscal.

ISR Personas físicas

- Tasa de 32 % para personas con ingresos mayores a \$500,000 anuales.
- Disminución a las deducciones totales, las cuales no podrán pasar del 10 % de los ingresos o 2 salarios mínimos.
- Se reduce la exención a la enajenación de casa habitación de 1,500,000 UDIS a 250,000.
- Tasa de 10 % para gravar las ganancias de capital por la enajenación de acciones.

IVA

- Homologación del IVA, grabando la zona fronteriza a una tasa de 16 %.
- Eliminación de las exenciones a chicles y alimentos para animales, compra de monedas, metales preciosos, alhajas y obras de arte.

Como resultado, el ISR a personas morales pasó de 2.4 % del PIB en 2013 a 3.6 % en 2016 y el ISR a personas físicas de 3.2 a 3.7 %. Por su parte, el IVA aumentó de 3.5 a 4.1 % del PIB, en el mismo período. (COPARMEX, 2017)

3.10 El Juicio de Amparo como una opción de defensa ante la reforma de la deducibilidad parcial en previsión social

A finales de 1840 surgió en el estado de Yucatán un proyecto de constitución, siendo autor el jurista Manuel Crescencio Rejón en el cual se manifiesta la creación de una Corte Suprema de Justicia en el que se establecen los lineamientos de control y defensa de la constitución que se denominó Amparo, surgiendo en México como el primer antecedente del amparo. (Barrera, p. 4)

En los artículos 103 y 107 constitucional se manifiestan los principios y las bases generales del juicio del amparo, publicadas el 10 de enero de 1936.

El amparo fue creado como un medio de defensa para los contribuyentes, solicitado cuando se considera que alguno de sus derechos ha sido vulnerado, a continuación se mencionan varias definiciones de Amparo:

Burgoa, (1986 p. 173) define el amparo como un medio jurídico que preserva las garantías constitucionales del gobernado contra todo acto de autoridad que las viole (frac I del art. 103 de la Constitución), que garantiza a favor del particular el sistema competencial existente entre las autoridades federales y la de los estados (frac II y III del mismo precepto) y que por último protege toda la constitución, así como a toda la legislación secundaria, con vista a la garantía de legalidad consignada en los artículos 14 y 16 de la ley fundamental y en función del interés jurídico particular del gobernado. En estas condiciones el amparo es un medio jurídico de tutela directa de la constitución y de tutela indirecta de la ley secundaria, preservando, bajo este último aspecto y de manera extraordinaria y definitiva, todo el derecho positivo.

Barrera, (2002, p. 22) define el amparo como un medio de defensa legal que tiene el gobernador, mismo que opera a instancia de parte agraviada y en función de su interés jurídico, después de agotar los recursos ordinarios que conforman a derecho procedan, contra cualquier acto de autoridad, sea este de facto o de jure, siempre y cuando con su forma de actuar vulnere o restrinja alguna garantía constitucional. Su teleología no solo consiste en proteger la carta magna, sino también las leyes secundarias que de ella emanen y en caso de demostrar la inconstitucionalidad del acto, quien conozca del amparo debe restituir al quejoso en el pleno goce de sus garantías.

Bazdresch, (1997. p. 14) define el amparo como un procedimiento judicial propiamente dicho y entraña una verdadera contención entre la persona

agraviada que lo promueve y la autoridad que dicho pro moviente considera que ha afectado o trata de afectar sus derechos garantizados en la Constitución; el agraviado sume el papel de actor en la controversia y la autoridad designada como responsable interviene como demandada; la materia de la controversia es el acto concreto o la omisión de autoridad que el interesado considera lesivo de sus garantías individuales; y la decisión incumbe , en única o en última instancia, a los tribunales judiciales federales.

Arellano, (2005^a, p. 1) define el amparo como la institución jurídica por la que una persona física o moral , denominada “quejoso”, ejercita el derecho de acción , ante un órgano jurisdiccional federal o local, para reclamar de un órgano del estado federal , local o municipal, denominado autoridad responsable, un acto o una ley que el citado quejoso estima, vulnera las garantías individuales o el régimen de distribución competencial entre federación y estados, para que se les restituya o mantenga en el goce de sus presuntos derechos, después de agotar los medios de impugnación ordinarios.

El juicio de amparo es el instrumento procesal creado por la constitución federal, para que los contribuyentes puedan hacer valer sus garantías constitucionales de las violaciones de las autoridades llegaran a cometer contra los contribuyentes. (Arellano, (2005b) p. 4)

Los derechos de los contribuyentes deben ser respetados y se encuentran protegidos por las garantías constitucionales, para que un juicio de amparo pueda suscitarse debe ser solicitado por la parte agraviada en el cual un juez deberá revisar las circunstancias que suscitaron dicha transgresión y emitir un fallo ya sea a favor o en contra del solicitante.(Fix-Zamudio, 2003)

Algunos contribuyentes a consecuencia de las modificaciones realizadas al artículo 28 fracciones XXX se ampararon, argumentando que violaba el principio constitucional de proporcionalidad.

El artículo 31 Fracción IV nos define lo siguiente:

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.

Duque (S/F), define el principio de proporcionalidad como aquel principio axiológico, en virtud del cual las leyes tributarias, por mandamiento constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su **capacidad económica** y al costo en las demás cargas fiscales, es decir, **afectar físicamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente** individualmente considerado; y, distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular, ya que tiene relación normativa con la situación financiera de la federación, entidad federativa y municipio, en el sentido de repartir el gasto público entre los sujetos pasivos o universo de contribuyentes.

La Suprema Corte de Justicia menciona que el principio se vulnera cuando deja de ser proporcional y equitativa, cuando el impuesto es considerado exorbitante y ruinoso, pero no establece parámetros que indiquen con claridad cuando un impuesto puede ser considerado como exorbitante y ruinoso para un individuo. (Valencia, 2013)

Los contribuyentes a consecuencia de las modificaciones realizadas a la LISR en el 2014, consideraron los ajustes a la Ley como exorbitantes, al disminuir el porcentaje de deducibilidad en la determinación del pago de impuestos.

La Cámara de Diputados en el año 2013 emitió un decreto de ley en el que se manifestó que la erogación de la LIETU y la del IDE, a consecuencia de ello y para facilitar los registros contables para los contribuyentes realizó modificaciones a la LISR en el que se adiciona al artículo 28 la fracción XXX en el que se argumenta lo siguiente:

Entre los elementos que se deben considerar para mejorar la arquitectura del ISR se encuentra el restablecimiento del principio de simetría fiscal. De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación

entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Así, se cumple con este principio cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente de ingreso por parte de quien recibe el pago. El principio se vulnera cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y se exenta a quien recibe el ingreso.

La simetría fiscal protege los intereses tanto del erario público como de los contribuyentes, toda vez que en la medida en que no existan desviaciones de la misma, se evita la introducción de distorsiones adicionales al marco tributario que busquen recuperar las pérdidas recaudatorias existentes que ocasiona, por ejemplo, la exención de un concepto de ingreso. Conforme a lo anterior, se plantean diversas propuestas para restablecer este principio en la estructura del ISR.

Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR.

Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador. Este tratamiento fiscal es asimétrico.

Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presenta. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.

En consecuencia, sólo procederá la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. Con esta medida se recupera la base gravable del ISR y además se reduce la asimetría fiscal.

Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros. Cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por los patrones.

La Ley del ISR vigente permite la deducción de las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores. Asimismo, para efectos del trabajador, se establece que dicho beneficio es un ingreso exento. Este tratamiento representa un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso y ser

deducible, lo que rompe el principio de simetría fiscal, y erosiona la base del ISR.

Con el propósito de restablecer la simetría fiscal en el ISR, se propone considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón. Con ello, se elimina también la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes. (Juicio de Amparo, 1116/2015-III pp.91-93)

La Cámara de Diputados al buscar aumentar la recaudación de los impuestos, se sujeta al término de simetría fiscal a lo que tesis P. LXXVII/2010, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, enero de 2011, página 67, cuyo rubro y texto a la letra dicen:

“SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCAN NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.” (Juicio de amparo, 1116/2015-III p.95)

En lo que se determina en la tesis antes mencionada que el término de simetría fiscal al no ser una garantía individual no debe ser considerada como factor para la determinación de la una modificación de ley que con ello, pudiera violar las garantías de los contribuyentes.

Con los argumentos presentados en contra de la modificación a la ley en el artículo 28 en su fracción XXX el Juez Quinto en Distrito de Amparo y Juicios Federales Oscar Palomo Carrasco, manifestó en el amparo 1116/2015-III lo siguiente:

De la apreciación analógica del criterio invocado se deduce que los pagos realizados por el patrón a sus trabajadores, esto es, los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo, es decir, todo aquello que habitualmente se suma a la cuota diaria estipulada como consecuencia inmediata del servicio prestado, ya sea que derive del contrato individual de trabajo, del contrato colectivo o de cualquier otra convención, e incluso por costumbre, deben ser reconocidos como estrictamente indispensables.

De lo contrario, se estaría obligando al patrón a contribuir al gasto público conforme a una situación que no refleja su real y objetiva capacidad contributiva, pues para efectos de la determinación del gravamen a su cargo, partiría de una utilidad ficticia, toda vez que el desconocimiento de aquellos gastos estrictamente indispensables para la generación del ingreso trascienden a la base sobre la cual debe tributar.

Pues el hecho de que el salario —en sentido amplio que perciben los trabajadores, constituya un ingreso exento para estos últimos, es un elemento ajeno a la capacidad contributiva del patrón y ello impacta de manera negativa su potencialidad real de contribuir al gasto público.

En este contexto, resulta inconcuso que el pago del salario, entendido, como ya se dijo, como efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo, constituye una erogación obligatoria y formalmente inevitable para el patrón, que afecta directamente de manera negativa a su utilidad bruta y por tanto, a su capacidad contributiva, de tal modo que si el legislador establece restricciones a ese respecto, así sea parciales, sin atender a las circunstancias antes descritas, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria. (Juicio de amparo, 1116/2015-III pp.84-85)

Procede conceder a la parte quejosa el amparo y protección que de la Justicia de la Unión solicita, para los siguientes efectos:

1. Sea desincorporada de la parte quejosa la obligación tributaria prevista en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce; habida cuenta que los efectos de la concesión del amparo implican la protección contra su aplicación presente y futura.

2. Ello, conlleva que las limitantes, restricciones y modalidades previamente identificadas, dejarán de aplicar para determinar el carácter "general" en el otorgamiento de la deducción de los ingresos que a su vez sean exentos para el trabajador.

Es decir, atendiendo al vicio consistente en la desproporcionalidad de la disposición reclamada, el efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad debe reflejarse indudablemente en la esfera jurídica de los empleadores, esto es, que las deducciones que realicen por los ingresos que a su vez sean exentos para el trabajador no estén sujetas al límite previsto en la **fracción XXX del artículo 28** de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce. (Juicio de amparo, 1116/2015-III pp.101-102)

El Juez Oscar Palomo Carrasco dio el fallo a favor del contribuyente pero la Suprema Corte de Justicia de la Nación al ver la diversidad de amparos que se emitieron en contra de la reforma de ley del 2014, solicito a los jueces de Distrito que se detuvieran todos los procesos en materia tributaria.

Acuerdo general número 6/2014, de treinta y uno de marzo de dos mil catorce, del pleno de la suprema corte de justicia de la nación, por el que se dispone el aplazamiento del dictado de la resolución en los amparos en revisión del conocimiento de los tribunales colegiados de circuito, en los que subsista el problema de constitucionalidad del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la ley del impuesto al valor agregado; de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios; de la ley federal de derechos, se expide la ley del impuesto sobre la renta, y se abroga la ley del impuesto empresarial a tasa única, y la ley del impuesto a los depósitos en efectivo, publicado en el diario oficial de la federación del once de diciembre de dos mil trece, específicamente de los preceptos relativos a las tarifas aplicables a las personas físicas para el cálculo del impuesto sobre la renta, la limitación de las deducciones correspondientes, la eliminación de la tasa preferencial del 11% del impuesto al valor agregado en la región fronteriza, y la eliminación del régimen fiscal de pequeños contribuyentes; y se **ordena a los juzgados de distrito el envío directo de dichos asuntos a este alto tribunal.** (DOF, 2014)

Después de una larga espera en diciembre del 2016 con la tesis 2a./J. 189/2016 (10a.) la SCJN emite su fallo referente a los amparos emitidos por los contribuyentes quienes solicitaban el amparo en contra de las modificaciones realizadas al artículo 28 fracción XXX en la que se manifestaba que las deducciones exentas era una gasto que no solo debía recaer en el estado si no que era justo que fuera repartido entre el estado y los patrones por tal razón no considero inconstitucional la modificación del artículo 28 en su fracción XXX.

RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto contiene una regla de no deducibilidad de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53, o bien, de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Ahora, esas erogaciones son de carácter estructural al estar vinculadas con la generación del ingreso, y si bien deben ser reconocidas por el legislador, ello no impide que se impongan restricciones o límites basados en una finalidad constitucionalmente válida, sean racionales y razonables. Así, el precepto de referencia no viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues del proceso legislativo que le dio origen se advierte que una de las finalidades que persigue la norma es el combate a la elusión fiscal, ya que:

a) Constituye una finalidad constitucionalmente válida con fundamento en una interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

b) Existe una relación de índole instrumental entre el medio utilizado y el fin pretendido (razonabilidad), pues desincentiva el abuso en el ejercicio del derecho a deducir esos gastos ante la ausencia de impuestos mínimos de control, reservando las erogaciones a los casos en que resulte estrictamente indispensable para el desarrollo de las actividades de la persona moral, y evitando con ello prácticas en las que se utilicen las deducciones de manera atípica o distorsionada. Por tanto, es idónea en cuanto permite reconducir el ejercicio del reconocimiento de la deducción al fin primordial para la que fue creada, constituyendo con ello una medida correctiva que contribuye al combate de prácticas elusivas de las empresas, y necesaria, en virtud de que ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de renta, el legislador consideró indispensable introducir una medida tendente a combatir esas prácticas -generalmente advertidas- en las que incurren las personas morales en su calidad de patrones.

c) Se cumple una relación proporcional entre los medios y los fines (razonabilidad), pues se reconoce la deducción aunque sea de manera parcial respecto de un gasto cuya relación con la generación de los ingresos de las personas morales es indeterminada, de forma que no se nulifica la eficacia en el reconocimiento de la erogación, e inclusive la propia legislación da un efecto fiscal a los conceptos no deducibles por lo que respecta al cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Además, la obligación de proveer previsión social corresponde al patrón en coadyuvancia con el Estado, por lo que asumir como un derecho absoluto e ilimitable la deducción de las erogaciones de que se trata, implicaría trasladar

íntegramente el impacto económico al Estado, por la disminución de los ingresos tributarios por concepto de impuesto sobre la renta.

Con el fallo de la SCJN a favor del fisco los contribuyentes tuvieron que aceptar la modificación del artículo 28 en su fracción XXX y aceptar la determinación de la no deducibilidad de los gastos en que incurren los patrones en favor de los trabajadores.

Capítulo IV. Caso de estudio: Empresa productora de lácteos

4.1 Antecedentes.

El objeto de estudio del presente trabajo es una empresa productora de lácteos, la cual fue fundada en el año de 1997 siendo considerada como una empresa “empresadora”. En un principio producía 40 litros de leche bronca al día (siendo ésta su principal materia prima), con el paso del tiempo y gracias al esfuerzo de sus propietarios y la ardua labor de todos sus colaboradores, ahora la empresa tiene la capacidad de producir al día hasta 300 litros de leche bronca.

Por la calidad y sabor de sus productos, la empresa ha ido creciendo año con año, actualmente proporciona trabajo de forma directa e indirecta a un promedio de 1,500 personas. Tiene tanto ventas nacionales como internacionales. Se encuentra registrada ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI) y está certificada como industria limpia y en el análisis de peligros y puntos críticos de control (HACCP).

Su plus: “Conservar las características nutricionales de la leche utilizando tecnología de punta”.

Su misión es: Ser una empresa dedicada a elaborar productos lácteos, que conserven las características propias de la leche, transformándola en un producto alimenticio que realmente nutra a la humanidad. Esto lo logramos con un equipo comprometido en lo que hace y cuidando siempre la satisfacción del consumidor; con esto buscamos posicionarnos en los mejores mercados del país en los siguientes cinco años.

Sus productos cuentan con características artesanales, con una implementación de tecnología en el proceso de su elaboración, brindando con ello un producto de calidad y con excelente sabor. Entre los productos que elaboran se encuentran los siguientes quesos:

- Oaxaca
- Manchego
- Fresco

Los quesos se venden en diferentes presentaciones como son:

- El manchego, que se le adicionan diferentes especies como son el epazote, rajas, nuez, piñón y adobados.
- El fresco, que se presenta en queso ranchero, panela y como requesón.

En sus diferentes presentaciones la empresa elabora sus productos con la más alta calidad e higiene y procurando siempre, no perder la esencia de las propiedades nutritivas que proporciona la leche.

Figura 5. Diversas Presentaciones de Quesos



Fuente: Elaboracion Propia, (2018)

La leche es el principal alimento del ser vivo al nacer, con el paso del tiempo el consumo va disminuyendo. Forma parte de la piramide de la alimentacion aunque en una pequeña parte, por la cantidad de grasas con las que cuenta. Las proteínas que aporta el consumo de la leche y sus derivados previenen la descalsificación y su consumo fortalece el calcio en los huesos.

Los nutrientes que aporta la leche y sus derivados son:

Proteínas: la principal proteína que proporciona la leche es la caseína en un 80%, el 20% restante son las proteínas del suero que son lactoalbuminas y lactoglobulinas que tienen importantes funciones inmunológicas.

Grasas: Incluyen vitaminas liposolubles como la A, D y E. Los dos componentes de las grasas son el ácido graso saturado y el colesterol, por lo que se recomienda consumir productos descremados.

Hidratos de carbono: la lactosa o el azúcar de la leche que actúa como fuente de energía y facilita la absorción del calcio.

Minerales: Aporta varios minerales como el fósforo, potasio, magnesio y zinc.

Vitaminas: Contiene vitaminas hidrosolubles B1, B2, niacina y ácido fólico, también contiene vitaminas liposolubles como la vitamina A.

Los quesos son el producto lácteo que se obtiene de la separación del suero, después de la coagulación de la leche.

Contiene varios de los nutrientes de la leche, como vitaminas liposolubles, sales, grasas y proteínas. El proceso de elaboración del queso pasa por varias etapas:

- Tratamiento térmico de la leche
- Cuajada o coagulación de la leche
- Ecurrido o desuerado
- Prensado
- Salado
- Maduración o afinado.

Las diferentes variedades de quesos dependerán de la diferente maduración que se les proporcione así como los diferentes procesos de bioquímicos y microbiológicos que modifican los diferentes componentes de la leche, dando como resultado los diferentes quesos que se conocen en sus diferentes presentaciones, cada uno en lo particular tiene un sabor y un aroma diferente, para satisfacer los gustos del público en general.

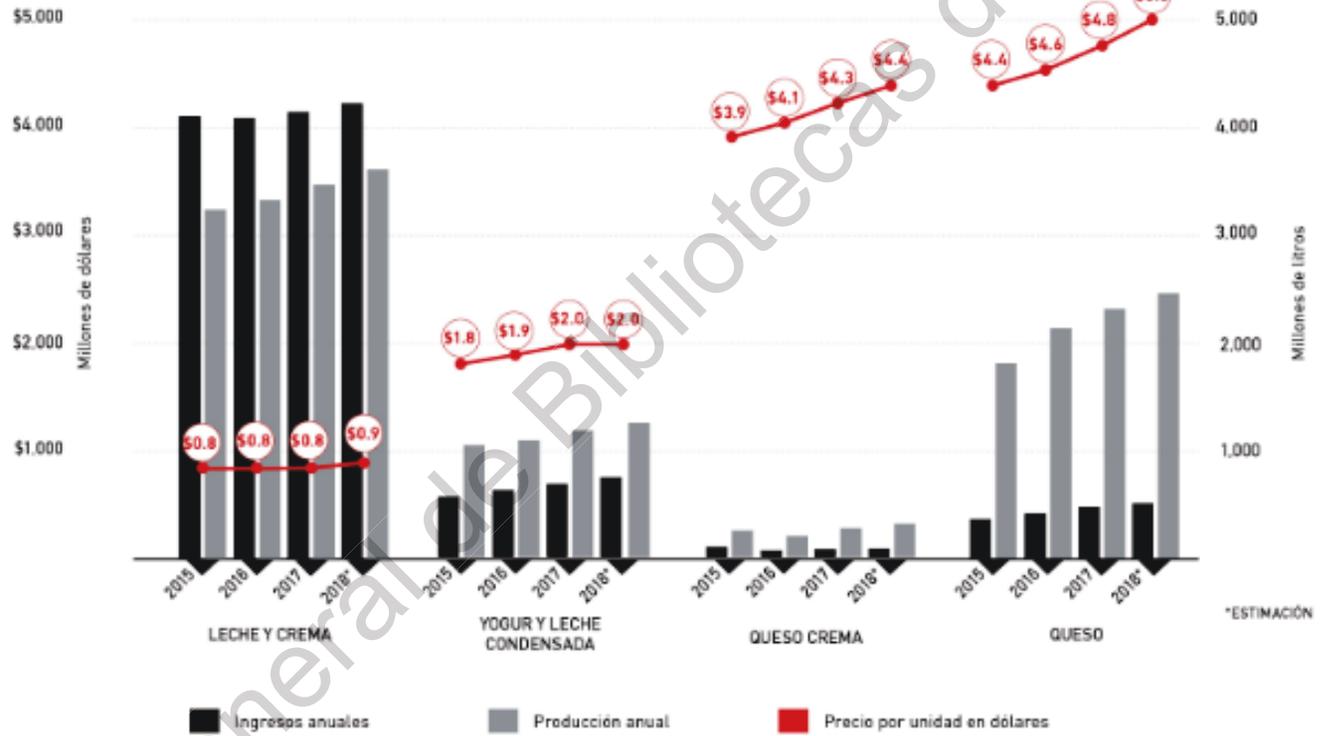
Los quesos semiduros y duros son la principal fuente de calcio, con tan solo 30 gramos de queso se proporciona el mismo calcio que un vaso de leche o yogurt.(SAN, s.f.).

En México el queso es considerado un producto indispensable para acompañar una variedad de platillos como son: las enchiladas, sopes, quesadillas, alimentos rellenos de queso, postres, entre otros.

La empresa de productos lácteos es la tercera actividad más importante dentro del sector alimentario. La Secretaría de Economía (SE, 2012) manifestó lo siguiente:

La demanda de leche y derivados, incorpora un cambio en los hábitos de consumo hacia productos que contribuyan a mejorar las condiciones de salud de la población, no solamente con productos lácteos reducidos en grasa o azúcar, sino con la disponibilidad en la ingesta de componentes como vitaminas, pre y probióticos o fibra, en general con componentes que no proceden directamente de la leche de vaca, pero que adicionados o modificados representan un opción funcional para mejorar la dieta de los consumidores, no sólo por lo que aporta la leche como alimento, sino lo que obtiene en la industrialización y transformación en quesos, yogurts y en leches industrializadas. (SE,2012 p5)

Figura 6. Productos Lácteos



Fuente:Departamento de investigación Marca 2.0/statista, (2018)

En la figura 6, se muestra que la producción de quesos, es el segundo producto más vendido en sector de los lácteos después de la venta de leche. “En 2016, la producción fue de 11 mil 607 millones de litros de leche; con un consumo per cápita de 124 litros al año, asimismo en 2017, dicha producción creció un 1.70 por ciento, equivalente a 11 mil 804 millones de litros.” (Statista,2018)

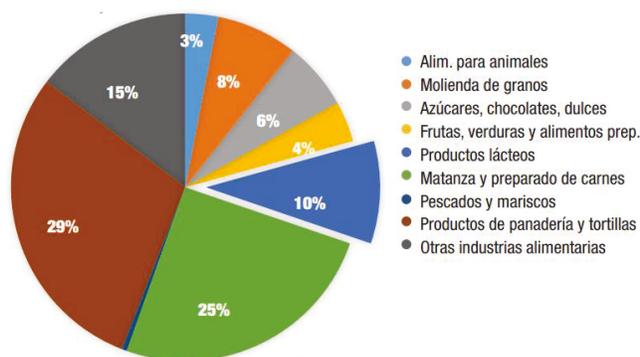
Para el 2017 en el sector alimentario, los productos lácteos se posicionaron en el cuarto lugar, proporcionando 73,286 millones de pesos al producto interno bruto (PIB), teniendo una tendencia de aumento en comparación a los últimos 7 años.

Tabla 13. Producto Interno Bruto (PIB) Anual de la Industria Alimentaria 2010-2017(millones de pesos corrientes).

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Elaboración de alimentos para animales	14,179	17,168	19,645	19,130	18,646	20,417	22,497	23,387
Molienda de granos y semillas	37,406	43,311	49,540	49,773	49,789	50,270	53,713	58,188
Azúcar, chocolates, dulces y similares	36,798	37,298	40,348	37,464	35,579	38,979	47,651	48,315
Frutas, verduras y alimentos preparados	16,744	17,873	19,016	19,617	20,452	23,228	26,683	29,089
Productos lácteos	53,134	56,781	59,954	64,235	64,419	65,085	68,140	73,286
Matanza y preparados de carne	101,676	111,003	120,816	130,485	145,826	160,404	175,698	193,637
Pescados y mariscos	2,251	2,640	2,853	3,141	3,031	3,117	3,268	3,652
Productos de panadería y tortillas	142,699	160,386	182,845	190,589	190,514	207,254	213,145	226,313
Otras industrias alimentarias	64,287	71,501	78,663	88,428	89,503	96,145	102,887	112,286
Total industria alimentaria	469,174	517,961	573,680	602,862	617,759	664,899	713,682	768,153

Fuente: CANILEC, (2018)

Figura 7. Aportacion al PIB del Sector Alimentario en Porcentage



Fuente: CANILEC, (2018)

Como se observa en la grafica de las aportaciones al PIB del sector alimentario, los productos lácteos aportan un 10 %, siendo el cuarto producto que aporta más al PIB anual del sector alimenticio.

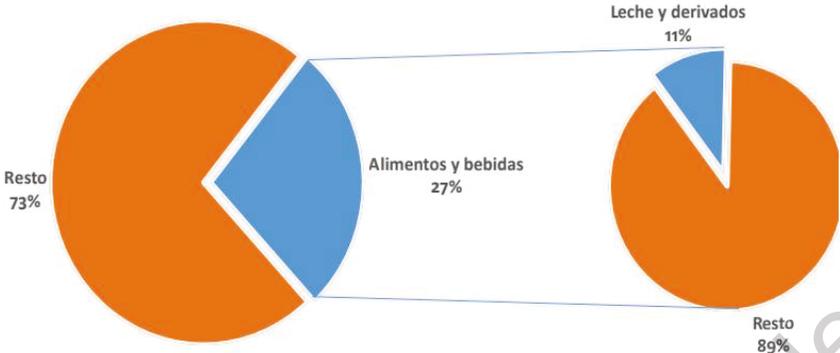
Tabla 14. Produccion Industrial del Queso 2010-2017(toneldas)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Amarillo	45598	45656	45460	44482	46959	48201	48649	48046
Chihuahua	29148	33070	34510	36939	39716	38394	38852	40717
Crema	20352	19581	19339	27977	29825	32761	33448	40783
Doble crema	24015	34853	43553	45420	46085	47837	50587	60235
Fresco	46820	41292	47250	56095	61338	62345	64904	69115
Manchego	21678	22641	28992	29646	27352	31504	34466	32605
Oaxaca	23142	24788	21796	20961	22065	22513	24444	24798
Panela	40851	41740	43234	53799	53313	52632	51283	51501
Otros	14719	11790	8417	8625	26920	27084	28964	30183
Total	266323	275411	292551	323944	353573	363271	375597	397983

Fuente: CANILEC, (2018)

En un estudio realizado por el INEGI en el 2016 a las familias mexicanas, determinó que del 100 % que las familias destinan para los alimentos y las bebidas, un 40.74 % ,es erogado en leche y sus derivados, siendo este producto altamente consumido por su variedad de presentaciones que además, sirve para acompañar a una gran variedad de alimentos.

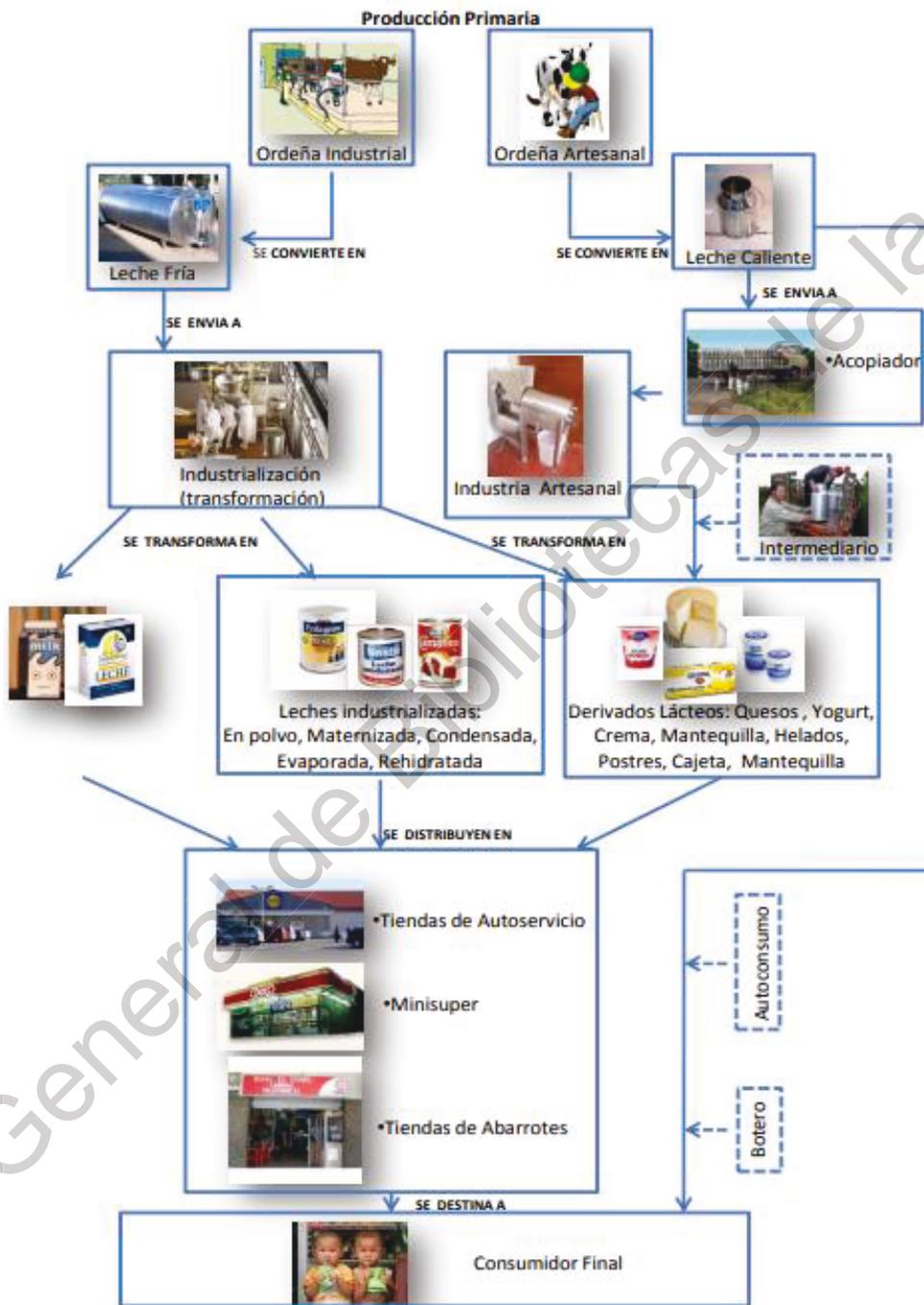
Figura8. Consumo de Productos Lacteos 2016



Fuente: CANILEC, (2018)

Dirección General de Bibliotecas de la UAQ

Figura 9. Análisis del Sector Lácteo en México



Fuente: Secretaria de Economía, (2012, p. 24)

Los productos lácteos como se muestra en las diferentes figuras, son un alimento que es consumido por la mayoría de las personas, en sus diferentes presentaciones ya que por su

variedad de productos es un alimento que se utiliza, para acompañar diferentes platillos y bebidas.

Los quesos en sus diversidad de presentaciones son un elemento indispensable en la mayoría de la comida mexicana, complementado el sabor de los alimentos.

4.2 Análisis económico y financiero de la empresa objeto de estudio

Como se comentó anteriormente, el objetivo de este trabajo es analizar el impacto financiero y económico de la reforma fiscal de ISR del 2014 respecto a la deducibilidad parcial de ciertos conceptos que tienen que ver con el pago de sueldos y salarios, en forma específica con la deducibilidad parcial de la previsión social en un a empresa productora de lácteos, situación que se analiza en este apartado, iniciando con las ventas.

4.2.1 Análisis de las Ventas 2010-2018

Para tener una mejor perspectiva de las variaciones que se ha tenido en sus finanzas, se recopiló información de los ejercicios fiscales del 2010 al 2017 para analizar la variaciones de antes y después de la reforma.

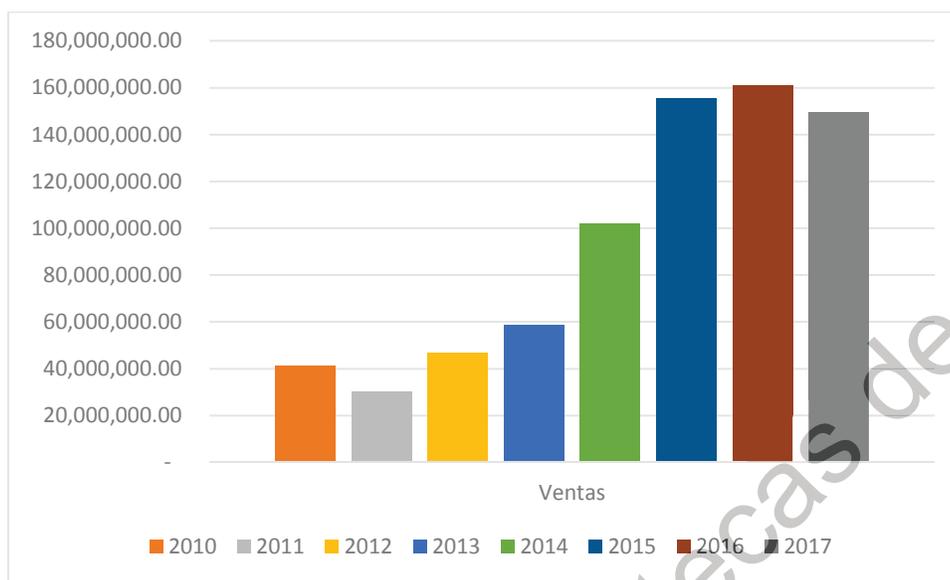
Con respecto a las ventas generadas por la empresa en los últimos ocho años, la información es la siguiente:

Tabla 15. Ventas 2010-2014

Año	ventas
2010	41,116,401.14
2011	30,456,593.44
2012	46,856,297.60
2013	58,570,372.00
2014	102,137,771.00
2015	155,502,605.00
2016	161,351,212.00
2017	149.572.774.00

Fuente: Elaboración propia, (2018)

Figura 10. Comparativo de Ventas



Fuente: Elaboración Propia (2018)

Como se puede apreciar en la tabla 15 y figura 10 anteriores, la empresa durante los años de 2010 a 2013 incrementó sus ventas en un 25% en promedio.

A partir de 2014 se observa un importante incremento del 74.38 %, respecto a 2013. El motivo de este incremento fue que se abrió una sucursal en la ciudad de Querétaro con el objeto de ampliar el mercado y por consiguiente sus ingresos y utilidades.

En el año 2015, se abrió otro establecimiento en la ciudad de México y con ello sus ventas aumentaron en un 52.24% respecto a 2014. La apertura de establecimientos en diferentes partes de la república cumple con los objetivos de los directivos como puntos estratégicos para cubrir más mercado y deseos de expansión.

Las ventas para 2016 siguieron en aumento, aunque en menor proporción, pero se registró un incremento del 3.76% en comparación a 2015. Las nuevas sucursales entraron en un periodo de consolidación pero para el 2017 hubo un decremento en las ventas de un 7.3% en comparación al 2016.

Tabla 16. Crecimiento Económico con Base a 2010

Año	Crecimiento Económico
2010	100%
2011	-25.93%
2012	13.96%
2013	42.45%
2014	148.41%
2015	278.2%
2016	292.43%
2017	263.78%

Fuente: Elaboración propia, 2018

Realizando un comparativo de las ventas del 2010 al 2017 que se aprecia en la

Tabla 16. Crecimiento Económico con Base a 2010, como aumentaron o disminuyeron las ventas utilizando como base el 2010, por ejemplo: del 2010 al 2011 las ventas bajaron en un 25.93%, pero comparando del 2010 al 2012 aumentaron en un 13.96%, para el 2017 las ventas aumentaron en más del 200%. La empresa ha crecido con el paso de los años de manera progresiva, aunque con sus altas y sus bajas, se considera como un negocio en marcha, funcional, y en consolidación, con una capacidad económica para solventar sus obligaciones con terceros.

Analizando las ventas acumuladas al cierre de mes de agosto del 2018 ascienden a \$128,786,896 millones de pesos, representando el 86.10% de las ventas del 2017.

Las ventas del mes de agosto 2018 fueron \$17,644,709 millones de pesos, lo que demuestra que para el mes de octubre ya habrá arebasado las ventas anuales del 2017 y cerrando el 2018 con ventas superiores a las generadas en el año anterior.

La empresa con sus estrategias financieras y una buena planeación fiscal, ha logrado posicionarse como una empresa de calidad y nivel económico, siendo productiva y creciendo año con año. Sin embargo no hay que perder de vista que hasta este momento

sólo es un análisis de las ventas brutas. Falta el análisis de la utilidad neta sobre la que se pagan los impuestos, ya que a la par que aumentan las ventas, también aumentan los gastos e inversiones y más cuando se han abierto sucursales en busca de expansión.

En el análisis de las erogaciones efectuadas es en donde se concreta y aprecia el impacto de la reforma fiscal para ISR del 2014 y materia de este estudio.

4.2.2 Análisis del porcentaje de deducibilidad de sueldos y salarios.

Apartir del ejercicio fiscal 2014 se modifica la LISR adicionandose al artículo 28 la fracción XXX en la que se limita los porcentajes de deducibilidad de los sueldos y salarios, así como de sus prestaciones, a un 47 o 53 % según corresponda, cuando anteriormente era del cien por ciento.

Artículo 28. Para los efectos de este Título, **no serán deducibles:**

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de **0.53** al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del **0.47** cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. (LISR, 2018)

La Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, en la regla 3.3.1.29., establece el procedimiento para determinar si el total de los ingresos exentos pagados a los trabajadores se podrá deducir al 53% ó 47% conforme a lo siguiente:

- I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.
- II. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de éstos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior.
- III. Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos

del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador

Tabla 17. Determinación del Cociente de Deducibilidad del 53 o 47%

Cociente:	Total de remuneraciones y prestaciones exentas pagadas a los trabajadores en el ejercicio.
	<hr/> Total de remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio.

Cociente:	Total de remuneraciones y prestaciones exentas pagadas a los trabajadores en el ejercicio anterior.
	<hr/> Total de remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores en el ejercicio anterior.

Fuente: Matus (2016)

Posteriormente se comparan los cocientes.

Si $\text{Cociente del ejercicio} < \text{Cociente del ejercicio anterior}$ = Proporción 0.53 no deducible, y la parte deducible será el 0.47.

Si $\text{Cociente del ejercicio} > \text{o} = \text{Cociente del ejercicio anterior}$ = Proporción 0.47 no deducible, y la parte deducible será el 0.53.

Para determinar el cociente de acuerdo a la fracción I y II se consideran las siguientes erogaciones:

1. Sueldos y salarios.
2. Rayas jornales
3. Gratificaciones y aguinaldo.
4. Indemnizaciones.
5. Prima de vacaciones.
6. Prima dominical.
7. Premios por puntualidad y asistencia.
8. Participación de los trabajadores en las utilidades.

9. Seguro de vida.
10. Reembolso de gastos médicos dentales y hospitalarios.
11. Previsión social.
12. Seguro de gastos médicos.
3. Fondos y cajas de ahorro.
14. Vales de despensa restaurante, gasolina y para ropa.
15. Ayudas de transporte.
16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
18. Prima de antigüedad (aportaciones).
19. Gastos por fiesta de fin de año y otros.
20. Subsidios por incapacidad.
21. Becas para trabajadores y / o sus hijos.
22. Ayuda de renta artículos escolares y dotación de anteojos.
23. Ayuda para los trabajadores para gastos de funeral.
24. Intereses subsidiados en créditos al personal.
25. Horas extras.
26. Jubilaciones pensiones y haberes de retiro.
27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón. (Matus, 2016)

La autoridad para realizar la adición del la Fracción XXX argumentó que la deducción de los ingresos exentos por el concepto de sueldos y salarios así como los de previsión social, ya no serían deducibles para el patrón al 100 % como lo venían realizando hasta el 2013, por lo tanto, a partir del ejercicio 2014 surgió la limitación a la deducibilidad argumentando que violaba el principio de simetría fiscal, el cual determina que los ingresos que son exentos para uno no deben ser deducibles para el otro.

Simetría fiscal.

Entre los elementos que se deben considerar para mejorar la arquitectura del ISR se encuentra el restablecimiento del principio de simetría fiscal. De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Así, se cumple con este principio cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente

de ingreso por parte de quien recibe el pago. El principio se vulnera cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y se exenta a quien recibe el ingreso.

La simetría fiscal protege los intereses tanto del erario público como de los contribuyentes, toda vez que en la medida en que no existan desviaciones de la misma, se evita la introducción de distorsiones adicionales al marco tributario que busquen recuperar las pérdidas recaudatorias existentes que ocasiona, por ejemplo, la exención de un concepto de ingreso. Conforme a lo anterior, se plantean diversas propuestas para restablecer este principio en la estructura del ISR.

Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR.

Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador. Este tratamiento fiscal es asimétrico.

Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presenta. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.

En consecuencia, sólo procederá la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. Con esta medida se recupera la base gravable del ISR y además se reduce la asimetría fiscal.

Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros. Cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por los patrones.

La Ley del ISR vigente permite la deducción de las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores. Asimismo, para efectos del trabajador, se establece que dicho beneficio es un ingreso exento. Este tratamiento representa un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso y ser deducible, lo que rompe el principio de simetría fiscal, y erosiona la base del ISR.

Con el propósito de restablecer la simetría fiscal en el ISR, se propone considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón. Con ello, se elimina también la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes. (Juicio de Amparo, 2015 91-93)

El ejecutivo emitió la propuesta de ley argumentando, que violaba el principio de simetría fiscal, pero los tribunales en tesis han determinado que la simetría es un principio tributario y por ende no debe de ser considerada como argumento para la modificación de la ley.

“SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCAN NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS

UNIDOS MEXICANOS. La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.” (Juicio de amparo, 2015 p.95)

A continuación se analizarán en la Tabla 18. Gastos Efectuados por Sueldos y Prestación Social del Año 2010-2017, los salarios que ha pagado la empresa en los últimos ocho años y de éstos, qué porcentajes son considerados como deducibles y cuáles no para identificar, en números reales, qué cantidades no se están considerando como un gasto deducible.

Tabla 18. Gastos Efectuados por Sueldos y Prestación Social del Año 2010-2017

Año	No. Trabajadores	Total Sueldo con previsión social	Parte exenta	Parte gravada
2010	57	2,676,677.71	287,814.81	2,388,862.90
2011	43	1,857,852.20	182,739.56	1,675,112.64
2012	62	2,951,946.75	398,278.53	2,553,668.22
2013	78	3,812,931.22	521,276.31	3,291,654.91
2014	119	6,648,962.00	919,239.94	5,729,722.06
2015	175	9,800,810.00	1,088,518.24	8,712,291.76
2016	192	10,718,023.00	1,832,513.00	8,885,510.00
2017	88	4,910,797.00	454,725.00	4,456,072.00

Fuente: Elaboración propia (2018)

En la tabla 18, se muestra el número de trabajadores con los que contaba la empresa así como los gastos que realizaba por el pago de sueldos, salarios y previsión social a dichos trabajadores. Obsérvese que el número de empleado aumentó cuando se abrieron las sucursales, se abrieron nuevas fuentes de trabajo. Pero para el año 2017 el gasto en sueldos, salarios y previsión social, disminuyó de manera considerable, en más de un 50%. Esta disminución fue a consecuencia de analizar la afectación de los importes no deducibles en la nómina. La empresa optó por subcontratar el servicio de mano de obra por medio de outsourcing, ya que de esta forma el servicio que la empresa paga al prestador del servicio es deducible al 100%, contrariamente, si la empresa lo paga directamente como sus propios trabajadores. Además, a partir de las nuevas contrataciones directas se eliminó el pago de previsión social quedando prácticamente las prestaciones mínimas de ley.

En la tabla 18, se representa cuánto es el monto del pago que se realizó por concepto de sueldo y cuánto se consideró como exento deducible y no deducible determinado en las exenciones del artículo 91 LISR, de los cuales ya no son deducibles al 100 % a partir del 2014.

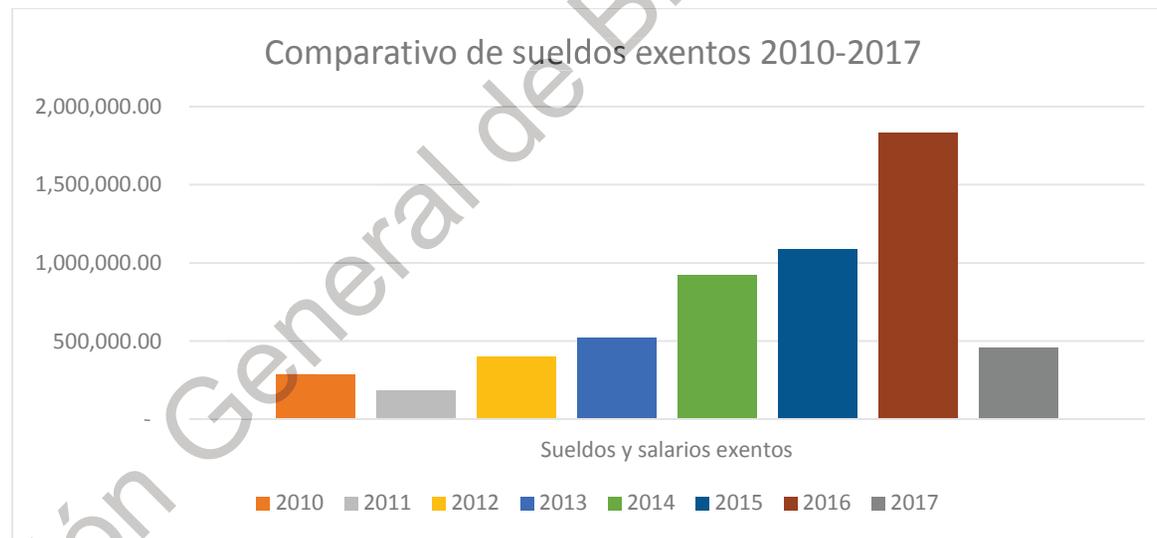
La empresa pagaba a sus trabajadores las siguientes prestaciones:

- 15 días de aguinaldo
- 50% de prima vacacional
- Vacaciones conforme a ley
- Vales de Despensa
- Fondo de Ahorro del 10%
- Vales Educativos
- Fomento al deporte
- Apoyo por defunción
- Comedor

Actualmente el 70% de los trabajadores son subcontratados, como estrategia fiscal y con ello evitar la deducibilidad parcial de la nómina.

Tabla 18. Comparativo de los Sueldos Exentos 2010-2017

Concepto	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Ingresos exentos del trabajador	287,814.81	182,739.56	398,278.53	521,276.31	919,239.94	1,088,518.24	1,832,513.00	545,725.00
47% Deducible	NO APLICA							213,720.75
53% Deducible					487,197.17	576,914.66	971,231.89	
No deducible					432,042.77	511,603.57	861,281.11	241,004.25



Fuente: Elaboración propia (2018)

Del año 2010 al 2013 la reforma que limita la deducibilidad de los sueldos y los salarios aun no entraba en vigor, por tal razon los gastos que realizaban los patrones para el pago de sueldos y salarios y prevision social eran deducibles al 100 % por lo tanto, en la tabla 19, se representa como NO APLICA. Para el 2014 los gastos por los conceptos antes mencionados se redujeron al 53% hasta el 2016, para el año 2017 como las prestaciones exentas pagadas a los trabajadores disminuyeron, el fisco sancionó a la empresa, permitiendole sólo deducir el 47 % de los gastos por conceptos de sueldos y salarios, esto disminuyeron a consecuencia de la subcontratacion del personal antes mencionado.

Del año 2014 al 2016 la empresa contaba con un promedio de trabajadores contratados de 162 personas, para el año 2017 el numero de trabajadores bajo en casi un 50% del promedio lo que significa que la empresa en sus analisis financiero observó el impacto que representanba los no deducibles y optó por eliminar ese gasto sustituyendolo con la subcontratación por medio de outsourcing y asi la factura que se le emitiera por el servicio fuera deducible al cien por ciento.

Tabla 19. Deduccion Parcial del 47 o 53 %

Concepto	2014	2015	2016	2017
Ingresos exentos para el trabajador	919239.94	1,088,518.24	1,832,513	454,725.00
47% Deducible				213,720.75
53% Deducible	487,197.27	576,914.66	971,231.89	
No deducible	432,042.77	511,63.57	861,281.11	241,004.25

Fuente: Elaboracion propia, 2018

En terminos monetarios, la modificación al art 28 LISR frac. XXX ha afectado económicamente a la empresa, los gastos por concepto de sueldo y otras prestaciones que

brindaba el patrón al trabajador fue modificada y limitada, provocando que la empresa al analizar el impacto de los conceptos no deducibles para ISR optara por subcontrar el personal, afectando con ello al trabajador. Lo que se había ganado en el año 2003 cuando se anexó la deducibilidad de la prevision social en la ley del ISR, brindándole un beneficio al trabajador, se perdió con la reforma 2014.

El beneficio que tenía el patron a deducir como un gasto todas las prestaciones que le ofreciera al trabajador por sus servicios, era un incentivo para promover que los empleadores les pagaran mejor sueldo y prestaciones a los trabajadores, pero con la modificacion de la ley no solo se afecta al patron al no permitirle deducirlo al cien por ciento los gastos incurridos en los trabajadores, también afectan al sector trabajador en su estabilidad económica al recibir solo prestaciones mínimas de ley.

En la empresa objeto de estudio, se puede observar que el aumento de los gastos no deducibles por erogaciones incurridos en el pago de sueldos y prestaciones para los trabajadores en orilló a la empresa a buscar alternativas que afectaran lo menos posible sus recursos financieros, una opción fue la subcontratacion, de la misma forma otras empresas pudieran optar por la misma salida, cada empresa es diferente y se rige por políticas diferentes, pero para todas y cada una de las empresas su objetivo en lo general, es establecer una estrategia fiscal que le permita pagar sus contribuciones de la manera más justa posible.

4.2.3 Análisis de la Utilidad del Ejercicio como Base para el Cálculo del ISR

La creacion de cada una de las empresa es la materialización de una idea que un conjunto de personas desarrollan intelectual y económicamente con la paciencia y los deseos de salir adelante. Invierten su capital y se comienza un arduo camino en la búsqueda de nuevos mercados y superación económica. La primera etapa siempre es la más difícil porque sólo se invierten recursos y las ganancias llegan años más tarde, si es que no fracasa ese proyecto y muere en el intento.

Esta empresa productora de quesos comenzó como cualquier empresa emprendedora y entusiasta, con el paso de los años ha crecido poco a poco, vendiendo sus productos en

mercados nacionales e internacionales. Actualmente cuenta con 3 sucursales, una en la Ciudad de México, otra en Querétaro y la matriz que se encuentra en Polotitlán.

Al inicio, sus ventas eran no muy elevadas, su cobertura era local, pero con el paso del tiempo expandió su mercado y actualmente sus ventas anuales superan los 140 millones de pesos. Como empresa productiva genera una utilidad, sobre la que se determina el impuesto que debe de aportar al gasto público, como lo establece la Constitución Política donde se expresa lo siguiente:

Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De los ingresos que obtiene la empresa como producto de sus ventas y con base en el título II capítulo I de personas morales de la LISR, acumula sus ingresos y disminuye las deducciones autorizadas conforme el capítulo II.

Del cien por ciento de la utilidad que genera, una empresa destina el 30% al gasto público como pago de ISR y otro 10% al reparto de utilidades entre los trabajadores (PTU) como lo establece la Constitución y las leyes laborales respectivas. Además, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) debe apartar como reserva legal un 5% más, lo que origina que a los accionistas les quede solo alrededor de un 55 % de utilidad para distribuir en forma de dividendos, los cuales pueden repartirse entre los accionistas o bien reinvertirse en la misma empresa con el objeto de hacerla crecer y no descapitalizarla.

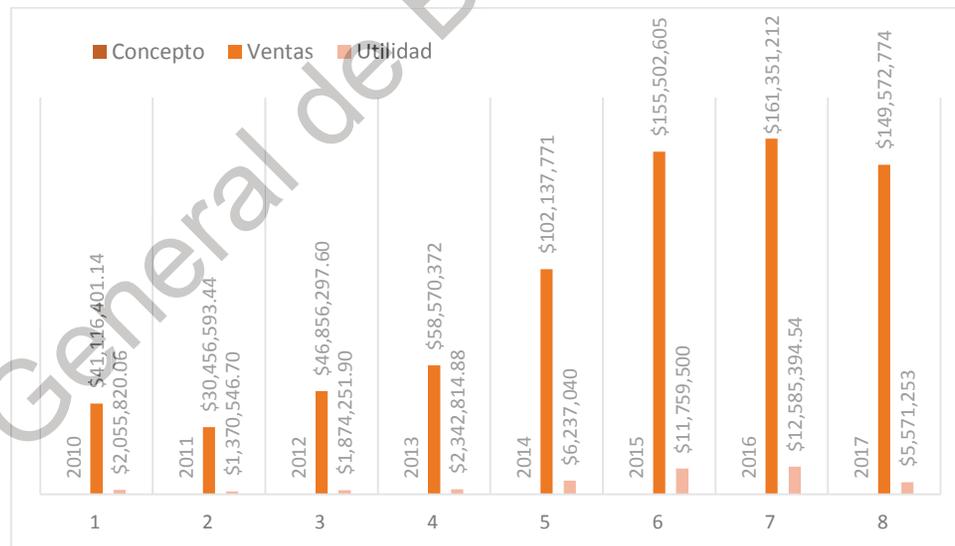
La empresa generó utilidad durante los ocho años que se analizaron, aportando cada año una parte de sus ingresos al gasto público a través de los impuestos y otra parte, como ya se mencionó, en el cumplimiento de las demás disposiciones legales. Siempre en tiempo y forma.

Tabla 20. Comparativo de Ventas y Utilidad 2010-2017

Concepto	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Ventas	\$41,116,401.14	\$30,456,593.44	\$46,856,297.60	\$58,570,372	\$102,137,771	\$155,502,605	\$161,351,212	\$149,572,774
Utilidad	\$2,055,820.06	\$1,370,546.7	\$1,874,251.9	\$2,342,814.88	\$6,237,040	\$11,759,500	\$12,585,394.54	\$5,571,253
ISR	\$616,746.02	\$411,164.01	\$562.275.57	\$702,844.46	\$1,871,112	\$3,527,850	\$3,775,618.36	\$1,671,375.9
Porcentaje de utilidad neta respecto a las ventas	5%	4.5%	4%	4%	6.11%	7.56%	7.8%	3.72%

Fuente: Elaboracion propia (2018)

Figura 11. Comparativo de Ventas y Utilidad



Fuente: Elaboracion propia

Analizando el cuadro comparativo de la tabla 21, la empresa en los primeros años tuvo una utilidad promedio de un 4.37 % respecto a las ventas, los gastos que la empresa consideraba como necesarios e indispensables para la elaboración de sus productos, los hacía deducibles restandolos de los ingresos y así obtener la utilidad, que es la base gravable para el cálculo de los impuestos.

En la figura. 11, se observa que en los primeros cuatro años la utilidad era menor, mientras que después del 2014 el porcentaje de utilidad aumentó en un 2 % más que los años anteriores, como resultado de las modificaciones a la ley que la utilizaron como estrategia para recaudar más impuestos.

Apartir del 2014 la base gravable para el cálculo del ISR aumentó considerablemente, ya que se limitaron las deducciones consideradas como un gastos indispensables para la generación del ingreso, el fisco no las reconoce en su totalidad, mermando la capacidad contributiva y económica de las empresas. La limitación de la deducibilidad afecta económicamente al empleador, ya que el pago de mano de obra es un gasto que no se puede evitar y al no poderlo deducir afecta directamente la capacidad económica de la empresa, contaviniendo lo manifestado en la Constitución, la cual expone lo siguiente:

Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa** que dispongan las leyes.

La Contitución define que las contribuciones se debe pagar de forma proporcional y equitativa, para algunos autores la disminución de la deducibilidad violenta lo manifestado en ella. Como ejemplo, en el año 2015, Oscar Palomo Carrasco Juez Quinto de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el Estado de Querétaro, lo declaró inconstitucional, dándole el fallo a la quejosa, determinando que lo establecido en el artículo 28 fracción XXX no le aplicaría, porque el pago por concepto de sueldos y prestación de previsión social son indispensables para la realización de sus actividades, a continuación se observa como resuelve la suprema corte a favor del contribuyente en el amparo solicitado en el 2014.

Pero la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) falló en contra del contribuyente, hechando abajo los amparos que las empresas habían ganado en primera instancia, la SCJN consideró que no era inconstitucional y dio su fallo a favor del fisco. Como consecuencia de esta resolución la ley continúa en vigor, la reforma fiscal 2014 ha causado una gran polémica y descontento por lo agresivo de sus modificaciones a la Ley del ISR e IVA, afectando considerablemente la capacidad económica del contribuyente.

La misma LISR en el artículo 93 es la que define cuáles son los ingresos exentos para los trabajadores así como las prestaciones que se establecen en la Ley Federal de Trabajo, como los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para el pago de este impuesto.

A los ingresos se le restan las deducciones (erogaciones), quedando como resultado la base gravable del impuesto (utilidad). Si las deducciones son menores la base (utilidad) aumenta y con ello aumenta también el pago de contribuciones.

Los contribuyentes consideran injusta esta disposición ya que los gastos relacionados con la nómina representan el mayor importe de sus erogaciones que son indispensables y necesarias para cumplir con su objetivo. Consideran que se declara una utilidad ficticia, no real.

Si consideráramos la misma tendencia de utilidad que los primeros cuatro años, utilizando el promedio del 4.37 por ciento, se observaría si hubo afectación o no y en caso de que lo hubiera de cuándo sería la afectación a consecuencia de las modificaciones a la ley del ISR.

Tabla 21. Calculo de la Utilidad con Promedio 4.37 % en los Años del 2014 al 2017

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Ventas	\$41,116,401.14	\$30,456,593.44	\$46,856,297.60	\$58,570,372	\$102,137,771	\$155,502,605	\$161,351,212	\$149,572,774
Utilidad	\$2,055,820.06	\$1,370,546.7	\$1,874,251.9	\$2,342,814.88	\$4,463,420.59	\$6,795,463.84	\$7,051,047.96	\$6,536,330.22
ISR	\$616,746.02	\$411,164.01	\$562.275.57	\$702,844.46	\$1,871,112	\$3,527,850	\$3,775,618.36	\$1,671,375.9
Calculo ISR promedio	\$616,746.02	\$411,164.01	\$562.275.57	\$702,844.46	\$1,339,026.18	\$2,038,639.15	\$2,115,314.39	\$1,960,899.07
Diferencia					\$532,085.82	\$1,489,210.85	\$1,660,303.97	-\$289,523.17

Fuente: Elaboracion propia

Las utilidad de los ejercicios del 2014 al 2017 fueron modificadas con el promedio de 4.37 % que se tomó de los primeros cuatro años para realizar un análisis de cuánto se hubiera pagado si la tendencia de utilidad se hubiera mantenido en los años siguientes con el mismo porcentaje, arrojando el siguiente resultado:

Tabla 22. Utilidad con Porcentaje Promedio de 4.37%

	2014	2015	2016	2017
Ventas	\$102,137,771	\$155,502,605	\$161,351,212	\$149,572,774
Utilidad	\$6,237,040	\$11,759,500	\$12,585,394.54	\$5,571,253
Utilidad 4.37%	\$4,463,420.59	\$6,795,463.84	\$7,051,047.96	\$6,536,330.22
Diferencia	\$1,773,619.41	\$4,964,036.16	\$5,534,346.57	-\$965,077.22

Fuente: Elaboracion propia, 2018

En el renglón de “**Diferencia**” se observa el aumento que tuvo en la utilidad debido a los gastos considerados como no deducibles, la utilidad del 2014 al 2016 tuvo una disminución considerable utilizandose el promedio de 4.37% de utilidad sobre las ventas total realizadas en cada ejercicio.

En el 2014 tuvo una disminución la utilidad del 28.44%

En el 2015 tuvo una disminución la utilidad del 42.21%

En el 2016 tuvo una disminución la utilidad del 43.98%

En el año 2017 la utilidad aumentó, considerando la base del 4.37%, ya que el porcentaje de la utilidad sobre las ventas bajo al 3.72% por lo siguiente, no aplica el porcentaje promedio para el ejercicio 2017. Pero también hay que considerar que si no se hubiera optado por la subcontratación el panorama sería completamente diferente.

Tabla 23. ISR y PTU Pago en Exceso

Concepto	2014	2015	2016	2017
Diferencia ISR	\$532,085.82	\$1,489,210.85	\$1,660,303.97	-\$289,523.17
Diferencia PTU	\$177,361.94	\$496,403.62	\$553,434.66	-\$96,507.72
Total pago en exceso	\$709,447.76	\$1,985,614.46	\$2,213,738.63	-\$386,030.89

Fuente: Elaboracion propia

Analizando la tabla 24 con el promedio de utilidad del 4.37 % que se mantuvo hasta el 2013, en los años 2014 al 2016 se puede observar los pagos en exceso que pagó el contribuyente por concepto de ISR, si a éste le suma también el pago de más en PTU se aprecia lo que la empresa ha pagado en exceso por obtener una utilidad ficticia como consecuencia de una determinación de un gasto no ejercido.

En el 2017 la empresa comenzó a trabajar bajo la subcontratacion del personal por outsourcing, que si bien esto representa pérdida de estabilidad laboral para el trabajador, para la empresa sirvió como alternativa para disminuir los no deducibles y bajar el pago por concepto de ISR.

Tabla 24. Cuadro Comparativo Utilidad real y Utilidad Promedio 4.37%

Concepto	2014	2015	2016	2017
Utilidad	\$ 6,237,040.00	\$ 11,759,500.00	\$ 12,585,394.54	\$ 5,571,253.00
ISR anual	\$ 1,871,112.00	\$ 3,527,850.00	\$ 3,775,618.36	\$ 1,671,375.90
PTU	\$ 623,704.00	\$ 1,175,950.00	\$ 1,258,539.45	\$ 557,125.30
Utilidad Neta	\$ 3,742,224.00	\$ 7,055,700.00	\$ 7,551,236.72	\$ 3,342,751.80

Concepto	2014	2015	2016	2017
Utilidad 4.37%	\$ 4,463,420.59	\$ 6,795,463.84	\$ 7,051,047.96	
ISR anual	\$ 1,339,026.18	\$ 2,038,639.15	\$ 2,115,314.39	
PTU	\$ 446,342.06	\$ 679,546.38	\$ 705,104.80	
Utilidad Neta	\$ 2,678,052.36	\$ 4,077,278.30	\$ 4,230,628.78	

Diferencia	\$ 1,064,171.64	\$ 2,978,421.70	\$ 3,320,607.94	
-------------------	------------------------	------------------------	------------------------	--

Fuente: Elaboracion propia, 2018

En el análisis que se realizó a lo largo de los ocho años, la empresa reflejó en los primeros años una tendencia de utilidad conforme a las ventas, determinando sus impuestos bajo las disposiciones vigentes del LISR, pero a consecuencia de la modificación para el 2014, la tendencia de la utilidad respecto a las ventas aumentó en casi un 2 % más que en los años anteriores.

Con este análisis se comprueba la afectación tanto económica como financiera que tuvo la empresa objeto de estudio. El pago en exceso supera el millón de pesos y va aumentando de forma progresiva año con año hasta superar los tres millones de pesos. Ante este panorama la empresa tuvo que tomar decisiones drástica como el despido de personal, para la posterior subcontratación a través del outsourcing.

El estímulo que anteriormente presentaba la LISR al permitir la deducibilidad de dichas erogaciones al cien por ciento, los incentivaba a ofrecerles mayores prestaciones a sus trabajadores

y con ello mejorar su calidad de vida, pero con la modificación de la ley y además con el apoyo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que falló a favor del fisco, lo único que se provocó fue que los contribuyentes buscaran mejores opciones para ellos en detrimento de la clase trabajadora.

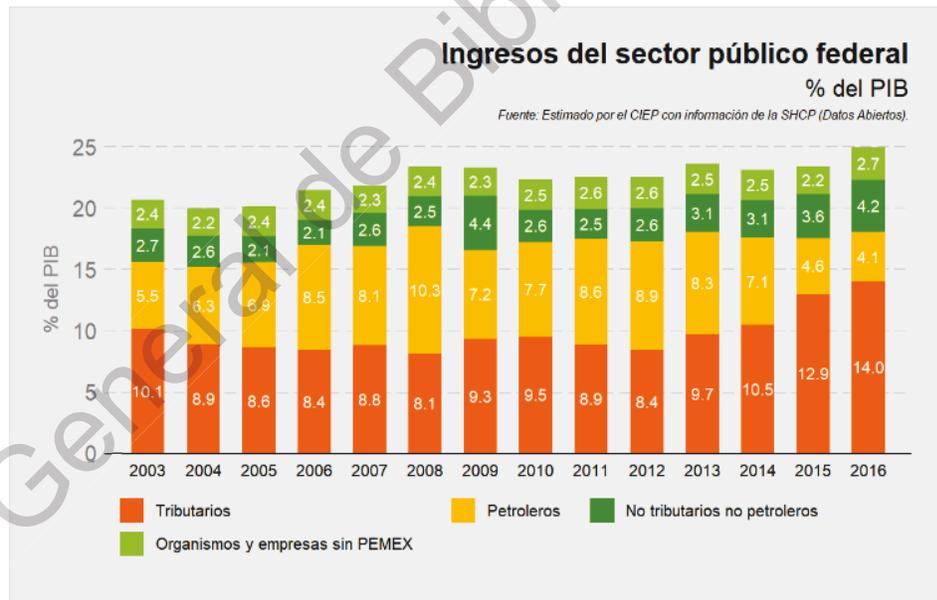
Es importante mencionar que si bien se busca incrementar la recaudación de más impuestos para cubrir el gasto público, esto no se debe hacer a costa de un solo sector de la población. Es vital mencionar que en teoría, el Estado está obligado a brindar a los mexicanos los medios suficientes para tener una vida digna y decorosa, con la modificación de la ley, están afectando al sector más vulnerable de la sociedad: los trabajadores, quienes con los ingresos que obtienen, apenas vive al día, y si además les disminuyen o eliminan sus prestaciones están afectando su estabilidad económica que indudablemente se verá reflejada en la eficiencia laboral del trabajador.

Conclusiones:

Como se ha analizado en el transcurso de la tesis, la modificación de la LISR en el artículo 28 en su fracción XXX, afectó a la empresa financiera y económicamente, el pago de los impuestos fue en aumento de manera progresiva año con año, causando que la empresa analizara la situación y buscara nuevas alternativas.

En la figura 12 se muestra un estudio de las aportaciones que se obtienen por los diferentes ingresos recaudatorios que componen el PIB, el Centro de Investigación Presupuestario (CIEP) con información de la SHCP (2017), realizó el siguiente estudio en el que se identifica que después de la reforma del 2014 la recaudación por concepto de impuestos tributarios es la principal fuente de la recaudación de los ingresos, esto a consecuencia de las modificaciones tan agresivas que se han presentado en las modificaciones a las leyes tributarias.

Figura 12. Ingresos del Sector Público Federal



Fuente: CIEP, 2017

En un estudio que realizó la CIEP (2016), el PIB en México por la recaudación de impuestos (IVA, ISR y IEPS), era del 9.7% en el 2013 con las modificaciones realizadas en la reforma hacendaria del 2014, el PIB aumentó al 10.5 %, para el 2015 a 12.9 % y en el 2016

aumento a un 14.0 %. El aumento en el PIB por la recaudación de impuestos ha ido creciendo de forma extraordinaria para fines recaudatorios. Por una parte, esto es muy importante porque representa el crecimiento económico que ha tenido el país, pero por otro, no hay que olvidar que debe de ser analizado de forma detallada el impacto económico que pudiera llegar a tener en los contribuyentes. El crecimiento económico no debe estar por encima del empobrecimiento de su pueblo.

La recaudación de impuestos es un tema de gran importancia, pero también es importante observar que con estas modificaciones se incrementa el costo laboral de los contribuyente, quienes en un intento de continuar creciendo económicamente, afectan indirectamente a los trabajadores al disminuir la generación de empleos, al cambiar las condiciones de trabajo y prestaciones laborales, contratando nuevos trabajadores con otro tipo de contrato o cambiar de razón social para evadir las penalizaciones del fisco, realizando recontrataciones con salarios y prestaciones menores a las que llevaban anteriormente. Los empresarios siempre buscarán la forma de pagar los impuestos de la forma más justa y equitativa, analizando cuales son las mejores opciones y tomando las decisiones que sirvan para el crecimiento y la generación de mayor utilidad y evitando los gastos que a la larga, pueden producir pérdidas.

La reforma del 2014 a pesar de que la SCJN dio el falló a favor del fisco, es un tema de gran trascendencia que se requerirá de un mayor análisis para determinar si la modificación a la ley que se realizó al artículo 28 fracción XXX realmente no viola lo establecido en CPEUM. Analizando las acciones que se derivaron de la presente ley, el sector trabajador fue el principal afectado al perder su fuente de trabajo, prestaciones y estabilidad laboral, así como la empresa que se analizó en esta tesis optó por la subcontratación, otras más pudieran estar en el mismo supuesto y las consecuencias de las modificaciones a la ley pudieran ocasionar un descontento social generalizado ya que lo que se había ganado años atrás en la mejora de la calidad de vida de los trabajadores con la previsión social, ahora ha quedado nulificado.

Referencias

- Álvarez, José Rogelio (1922), *Enciclopedia de México*. Vols, 1-7-8. México: Enciclopedia de México.
- Arellano García, Carlos, (2005). *Practica Forense del Juicio de Amparo*. México: Porrúa
- Barreix, Alberto & Bes Martin (2010). *Breve Historia del Impuesto Sobre la Renta. Uruguay*. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2010_09.pdf
- Barrera Garza, Oscar, (2002). *Compendio de Amparo*. México; McGraw-Hill
- Bazdresch, Luis, (1997). *Juicio de Amparo*. México; Trillas.
- Becerril Arechiga, Alfonso (1993) *Análisis de las Prestaciones de Previsión Social*, México: Ediciones Fiscales ISEF S.A.
- Burgoa Orihuela, Ignacio (1986). *El Juicio de Amparo*. México: Porrúa
- Caballenas, Guillermo (1968). *Compendio de Derecho Laboral*. Tomo I. Buenos Aires: Talleres Gráficos Garamond S.C.A.
- Cámara de Diputados (2003) *Ley del impuesto sobre la renta 2003*. Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0042003a.pdf>
- Cámara Nacional de la Industria de la Leche, (2018) *Estadísticas del Sector Lácteo*. Recuperado de <http://www.canilec.org.mx/estadisticas-lacteos-2010-2017.pdf>
- Climent Beltrán, Juan b (1999). *Derecho Sindical* 2da. Ed. Estado de México: Esfinge
- Consejo Nacional de Evaluación de la Política en Desarrollo Social, (2014), *Evaluación de la Población en Pobreza en Materia de Carencias sociales 1990-2014*. [Grafica]. Recuperado de <https://www.coneval.org.mx/Medicion/EDP/Paginas/Evolucion-de-las-dimensiones-de-la-pobreza-1990-2014-.aspx>
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (1910), Artículo 123. [Título VI], 3er. Ed. México: Leguis.

Cortes, Omar & López Chantal (2003) *Contribuciones, Tributos e Imposiciones* 3er. Ed. México: recuperado de

http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho/contribuciones/contribucion_caratula.html

De la Cueva, Arturo (2011). *Derecho Fiscal*. México: Porrúa

De la Cueva, Mario (1972), *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*. Tomo I. México: Porrúa

De la Cueva, Mario (1979) *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*. Tomo II. México: Porrúa.

Diario Oficial de la federación. (05 de enero de 2016). Secretaria de Hacienda y Crédito Público. México. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/antecedentes.aspx

Diario Oficial de la federación. (30 de diciembre de 2013). *Resolución Miscelánea 1.3.3.1.16* Secretaria de Hacienda y Crédito Público. México. Recuperado de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328461&fecha=30/12/2013

Domínguez Mota, Enrique y Calvo Nicolau, Enrique (1978). *Evaluación del Impuesto Sobre la Renta en México. Estudio del Impuesto sobre la Renta para 1978*. Tomo I pp3-20. México.

Ediciones Fiscales ISEF S.A. (2013), México: IMESA

Ediciones Fiscales ISEF S.A. (2018), México: IMESA

Fix-Zamudio, Héctor, (1993). *Ensayos sobre el derecho de Amparo*. México: Porrúa.

Flores Zavala, Ernesto (s.f.) *Trayectoria del Impuestos Sobre la Renta en México*. México: Recuperado de <file:///C:/Users/Usuario/Documents/649%20historia%20del%20isr.pdf>

Gispert, Carlos & Cuenca Toribio, José Manuel (. *Historia Universal*. México: Océano

Hurtado, Mauricio (2014) *Dictan sentencia contra la limitación a las deducciones de la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta*. Recuperado de <https://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/2014-04-dictan-sentencia-vs-limitacion-deducciones-isr.pdf>

Instituto Nacional de Geografía y Estadística, 2015. *Porcentaje de la población analfabeta de 15 años y más*

(1970, 1990, 2000, 2010 y 2015). [Grafica]. Recuperado de <http://cuentame.inegi.org.mx/poblacion/analfabeta.aspx?tema=P>

Jiménez Guerrero, Juan Calos (2007). *Efectos de la Deducibilidad de las Adquisiciones con Respecto a la Deducibilidad del Costo de Ventas del Impuesto sobre la Renta en la empresa Corporación Dinámica Internacional SA de CV en San Juan del Rio Querétaro*. (Tesis de maestría) Universidad Autónoma de Querétaro. México

Ley Federal del Trabajo, (2014), México, Editorial SISTA.

Matus Urtecho, José Luis (2016) *Deducción de los sueldos exentos del 47 o 53%*. Recuperado de <http://amcpdf.org.mx/wp-content/uploads/2016/07/Deducción-de-Sueldos-47-o-53.pdf>

Mabarak, D (2008). *Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los impuestos*. México: Mc. Graw Hill.

Mendieta y Núñez, Lucio (1964). *Teoría de Agrupamientos Sociales* 3er. México: Porrúa

Mendoza Pesquera, Agustín Calos (2007). *La Previsión Social un Criterio Jurídico – Fiscal*. (Tesis de maestría). Universidad Autónoma de Querétaro. México.

Mesa Editorial Merca 2.0 (2018) *Producción de Lácteos en México*. Recuperado de <https://www.merca20.com/produccion-de-lacteos-en-mexico/>

Moreno Padilla, Javier. (1991). *Régimen Fiscal de la Seguridad Social*. México: Themis

Núñez Lechuga, Francisco Javier (2009). *Estudio sobre la Previsión Social en Materia del Impuesto sobre la Renta*. (Tesis de maestría). Universidad de Aguascalientes. Recuperado de <http://bdigital.dgse.uaa.mx:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/653/327909.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Pallares Miguel y Michel Elena (2014). *Proveen rechazo de SCJN a amparos contra Hacendaria*. El Universal. Recuperado de <http://archivo.eluniversal.com.mx/finanzas-cartera/2014/impreso/preven-rechazo-de-scjn-a-amparos-contra-hacendaria-110330.html>

- Reyna, Luis Felipe (2014). *Nuevas sentencias de amparo en contra del limite a la deducion de los pagos de la nomina*. Recuperado de http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20233.pdf
- Romo Rodríguez, Laura (2012). *Que es la Previsión Social en México y sus puntos finos - Prestaciones a trabajadores*. Recuperado de <http://contadormx.com/2012/08/07/que-es-la-prevision-social-en-mexico-y-sus-puntos-finos-prestaciones-a-trabajadores/>
- Saldaña, Ivette (2014) *Reforma Fiscal pega a Prestaciones: expertos*. El Universal, Recuperado de <http://archivo.eluniversal.com.mx/finanzas-cartera/2014/reforma-fiscal-peg-a-prestaciones-expertos-1026448.html>
- SAT, (2018) *Tarifas aplicables a pagos provisionales y retenciones de ISR 2018*. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tablas_indicadores/Paginas/tarifas_pp.aspx
- Secretaria de Economía (2012) *Análisis del Sector Lácteo en México*. Recuperado de http://www.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/industria_comercio/informacion_Sectorial/analisis_sector_lacteo.pdf
- Silvina Pesce, con el aporte de Jazmín Jiménez y la poeta mendocina Nora Bruccoleri. (S.f.)
Recuperado de <https://www.laizquierdadiario.com/A-107-anos-de-la-matanza-de-Santa-Maria-de-Iquique>
- Sociedad Argentina de Nutrición, (s.f.) *Lácteos y derivados* (s.f.), Recuperado de http://www.sanutricion.org.ar/files/upload/files/lacteos_y_derivados.pdf
- SoyConta (2014). *Empresas se amparan contra reforma fiscal*. Recuperado de <https://www.soyconta.mx/empresas-se-amparan-contr-reforma-fiscal/>
- Stak, Robert E. (1999). *Investigación con Estudio de Casos*. Segunda Edición. Madrid: Ediciones Morata S.C.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (02 de diciembre del 2016). Tesis: 2ª/J.189/2016 (10a) MP. Eduardo Mediana Mora I
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (19 de enero del 2015). Acuerdo General 2/2015. MP Luis María Aguilar Morales.

Suprema Corte de Justicia de la Nación (31 de marzo 2014). Acuerdo General 6/2014. MP Juan N Silva Meza.

Tena Suck, Rafael & Morales Saldaña, Hugo Italo. (2008). *Derecho Individual del trabajo*. México: México Sista

TJ Abogados (2013). Inconstitucionalidad de la Deducción Parcial de los Gastos de Previsión Social. México: recuperado de <http://www.tjabogados.com.mx/Boletines2013/4-2013%20Ley%20ISR%20deducibilidad%20PS.pdf>

Dirección General de Bibliotecas de la UAQ