



---

**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE  
PUEBLA**

**Facultad de Derecho y Ciencias Sociales  
Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado**

**Maestría en Derecho**

**Título de la Tesis:**

**“INGRESOS EXENTOS POR DERECHOS DE AUTOR”**

**TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO DE MAESTRA EN  
DERECHO CON TERMINAL EN DERECHO FISCAL**

**Presenta:**

**Lic. María Teresa Cid Polo**

**Director de Tesis:**

**Dr. Marcos Gutiérrez Ayala**

Junio 2016

## Índice

Planteamiento del Problema: .....	5
Hipótesis de Investigación. ....	6
Hipótesis Nula.....	6
Justificación. ....	8
<b>Introducción.....</b>	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES.....</b>	<b>11</b>
1.1 Generalidades de las Contribuciones.....	11
1.2 Potestad tributaria del Estado. ....	15
1.3 Proceso legislativo en materia tributaria.....	18
1.3.1 Principios constitucionales de las contribuciones .....	21
1.3.2 Potestad tributaria de la Federación.....	23
1.3.2 Potestad tributaria de las Entidades Federativas.....	25
1.3.3 Potestad tributaria de los municipios .....	26
1.4 La facultad del Estado para cobrar impuestos.....	28
1.5 Impuestos Federales.....	31
1.5.1. Impu esto Sobre la Renta.....	32
1.5.1. Impuesto al Valor Agregado .....	35
1.5.1. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios .....	38
<b>CAPÍTULO 2. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA .....</b>	<b>41</b>
2.1. Concepto de relación tributaria.....	41
2.2. Concepto de Obligación Tributaria. ....	42
2.3 Nacimiento de la obligación Tributaria.....	44
2.3.1 Determinación de la obligación tributaria.....	47

2.4 Elementos de la obligación tributaria.....	49
2.4.1. Sujeto Activo. ....	50
2.4.2. Sujetos pasivos. ....	51
2.4.3. Hecho imponible y hecho generador. ....	53
2.4.4 Base gravable. ....	55
2.4.5. Tasa y Tarifa. ....	55
2.4.6. Pago de la contribución. ....	56
2.5. Otras formas de extinción de la obligación tributaria. ....	58
2.5.1. Condonación. ....	58
2.5.2. Compensación. ....	59
2.5.3. Prescripción ....	59
2.5.4. Caducidad. ....	60
2.6. Exención. ....	61
2.5.1. No sujeción y no causación. ....	62
2.5.2. Concepto de exención. ....	63
2.5.3. Fundamento constitucional. ....	65
2.5.4. Clasificación de la exención. ....	65
<b>CAPÍTULO 3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>67</b>
3.1 Elementos del Impuesto Sobre la Renta. ....	67
3.2.1. Objeto ....	67
3.2.2. Base.....	69
3.2.3. Sujetos.....	70
3.2 Exención del Impuesto Sobre la Renta. ....	75
<b>CAPÍTULO 4. DERECHOS DE AUTOR.....</b>	<b>80</b>

4.1.1 Evolución en el derecho internacional. ....	80
3.1.1 Evolución en el derecho nacional. ....	84
4.2. Derechos de autor.....	86
4.3. Elementos del derecho de autor.....	88
4.3.1. Derecho Moral.....	88
4.3.2. Derecho patrimonial. ....	89
4.3.3 Objeto del Derecho de Autor. ....	91
<b>CAPÍTULO 5. INGRESOS EXENTOS POR DERECHOS DE AUTOR .....</b>	<b>94</b>
5.1 Antecedentes del régimen fiscal de los derechos de autor.....	94
5.2 Sistema actual .....	96
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>103</b>
<b>Propuesta de reforma.....</b>	<b>104</b>
<b>Fuentes de información.....</b>	<b>105</b>

## **Planteamiento del Problema:**

En la presente investigación se analiza la figura jurídica del “estímulo fiscal”; en concreto, lo referente a la exención del pago del Impuesto Sobre la Renta respecto de los ingresos generados por derechos de autor. En cuanto a esto, se advierte que dicha exención se encuentra restringida, pues excluye a aquellas personas que, además de recibir ingresos por tal concepto, tengan una participación de más del 10% del capital de la persona moral que publique la obra y efectúa el pago.

Dicha circunstancia pasa por alto que el objetivo de la exención es conceder un estímulo a todas aquellas personas que por la creación de obras, adquieran la calidad de autor, con independencia de los demás ingresos que perciban.

Así pues, considerando lo anterior, se efectúa una propuesta de reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a fin de que se garantice el estímulo de la exención a todas aquellas personas que tienen la calidad de autor. Lo anterior, con el objeto de que el sistema tributario sea partícipe en el apoyo a la creatividad y venta de obras.

## **Preguntas de investigación.**

- La exclusión del beneficio de la exención del pago del Impuesto Sobre la Renta a aquellos autores que reciben ingresos por la venta de sus obras y que, además, son socios en más del 10% del capital social de la moral que otorga el pago por derechos de autor ¿genera un trato desigual con respecto a aquellas personas que gozan de dicha exención por tener la calidad de autor y sólo reciben ingresos por ese concepto?

- La anterior exclusión, ¿contraviene el objeto y la naturaleza de la figura de la “exención” como una de las formas de otorgar un estímulo fiscal?

- En tratándose del pago del Impuesto Sobre la Renta por ingresos derivados de derechos de autor ¿deben considerarse los principios contenidos en la Ley Federal de Derechos de Autor, que prevé una amplia protección a los autores?

### **Hipótesis de Investigación.**

Si se permite la exención del Impuesto Sobre la Renta a aquellos autores que, además de percibir ingresos por la enajenación de sus obras (que no excedan del monto máximo permitido) sean socios o accionistas en más del 10% del capital social de la empresa que efectúa el pago por derechos de autor; se cumpliría con el objetivo de la figura de la exención —estímulo a determinados sectores— y el respeto a la esencia de la Ley Federal de Derechos de Autor —protección a la creatividad artística—.

### **Hipótesis Nula.**

Aun cuando se permita la exención del citado impuesto a aquellos autores que, además de percibir ingresos por la enajenación de sus obras (que no excedan del monto máximo permitido) sean socios o accionistas en más del 10% del capital social de la moral que efectúa el pago por derechos de autor; tal situación no significaría un equilibrio entre todas aquellas personas que sean autores y reciban ingresos por dicho concepto.

### **Objetivo General:**

Comprobar que en materia tributaria existe un trato desigual hacia los autores que tienen participación en sociedades que se dedican a la distribución de obras literarias respecto a aquellos quienes únicamente reciben los ingresos obtenidos por la sola enajenación de sus obras.

### **Objetivos particulares:**

- Realizar una revisión bibliográfica documentada acerca de la manera en que se solicita que los sujetos denominados como autores enteren el Impuesto Sobre la Renta, los beneficios que obtienen éstos por tener el carácter de autor y las restricciones a tales prerrogativas.

- Interpretar las restricciones legales que existen para obtener el beneficio de la exención del pago del citado impuesto respecto de las personas que son autores y reciben ingresos por dicho concepto.

- Proponer la posibilidad de la exención del pago del Impuestos Sobre la Renta para todos los sujetos denominados como autores que reciban ingresos por derechos de autor y que también son socios o accionistas de las morales que deban pagar por concepto de derechos de autor.

## Justificación.

Para que un sistema tributario sea eficaz, debe estructurarse en concordancia con los principios contemplados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; esto, a fin de que, por un parte, se asegure que el Estado reciba los recursos necesarios para sufragar el gasto público y, por otro, se garantice a la población un óptimo desarrollo social, económico y cultural.

A ese respecto, es de indicar que, con motivo de la reforma publicada en el año 2002 —que obligaba a pagar el Impuesto Sobre la Renta respecto de las regalías recibidas por derechos de autor—, la Sociedad General de Escritores de México (SOGEM) expresó su inconformidad, sostuvo que se afectaba de manera significativa a los intelectuales mexicanos, pues se establecía una doble tributación y señaló que las aludidas reformas se aprobaron sin considerar al sector afectado.<sup>1</sup>

Así pues, es necesario contar con un sistema jurídico que regule la tributación equitativa en los diversos sectores, para así estimular el crecimiento del país, no sólo en el aspecto económico, sino también en el cultural; ello, a fin de dar cabida al objeto de la Ley Federal del Derecho de Autor contenido en su artículo 1º, a saber “*la salvaguarda y promoción del acervo cultural de la Nación.*”

En consecuencia, el estudio y análisis de la forma en que tributa el sector de autores del país es de vital importancia; en virtud de que para contar con un sistema tributario eficaz —como se señaló al inicio— es necesario determinar si se cumple con la esencia de las normas creadas para estimular la actividad intelectual y artística; o bien, si existen requisitos excesivos que, lejos de beneficiar a los autores, inhiben su actividad al existir un sistema impositivo riguroso.

---

<sup>1</sup> Lelo de Larrea, Alejandro; Teherán, Jorge, “*Piden eliminar impuesto por concepto de derechos de autor*” El Universal, 23 de enero de 2002, recuperado de [http://www2.eluniversal.com.mx/pls/impreso/noticia.html?id\\_nota=25389&tabla=finanzas](http://www2.eluniversal.com.mx/pls/impreso/noticia.html?id_nota=25389&tabla=finanzas). Consultado el 07 de enero de 2016.

## Introducción

En la presente investigación se analiza la forma en que opera la figura de la exención en el pago del Impuesto Sobre la Renta, en particular, respecto de los ingresos percibidos por derechos de autor; esto, a fin de determinar si se cumple el fin de la norma —exención como estímulo— y si ésta resulta equitativa para todas aquellas personas que cuentan con la calidad de autor.

A efecto de lo anterior, en el capítulo 1 se analizan diversos tópicos a manera de antecedentes respecto de las instituciones jurídicas que son objeto de estudio en esta tesis. Así pues, en el mencionado apartado se analizan las contribuciones en general, la potestad tributaria del Estado en sus tres niveles; a saber, la Federación, las entidades federativas y los municipios. De igual forma, se hace una breve reseña respecto de los principales impuestos federales.

En el capítulo 2 se aborda el concepto de “relación jurídico- tributaria”, la diferencia que existe con la diversa acepción de “obligación tributaria”; el momento en que nace dicha relación —también denominado como momento de causación— y los elementos que la componen; a saber, sujeto pasivo, sujeto activo, base gravable, tasa, la naturaleza del hecho imponible, etcétera.

De igual forma, la autora efectúa un análisis respecto de la institución de la exención, ya que —como se verá más adelante—, ésta constituye uno de los temas torales en esta investigación. A ese respecto, se hace referencia a los diferentes puntos de vista con las que se ha examinado su naturaleza, pues en la doctrina hay quienes lo definen como una forma de extinción de las obligaciones tributarias y, otros como un supuesto de no sujeción —en dónde nunca nace ni se configura la relación jurídico- tributaria—.

Por otra parte, el capítulo 3 trata del Impuesto Sobre la Renta, sus antecedentes mundiales, su naturaleza, el objeto y los elementos que lo componen. En este capítulo se aborda la forma de tributación de las personas físicas y morales;

ello, a fin de explicar la manera en que tributan cada una de éstas de acuerdo a la realización de sus actividades económicas.

Es dentro de este apartado, donde se estudia la forma de tributación de la persona física, en específico, el régimen de actividades empresariales y prestación de un servicio independiente —supuesto en que se ubican los autores de obras artísticas— así como el régimen de los ingresos recibidos por dividendos y en general por la ganancia distribuida por las personas morales —supuesto en que tributan los socios o accionistas—.

Posteriormente, en el capítulo 4 se conceptualizan algunas figuras del derecho de autor, sus antecedentes mundiales y nacionales, se precisan los elementos que lo conforman, qué debe entenderse como autor, así como el objeto de la Ley Federal del Derecho de Autor. Todo lo anterior, pone en evidencia la necesidad de actualizar tanto las normas tributarias, como las específicas en materia de derechos de autor.

Así en el capítulo 5, se examinan los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento respecto de la tributación de las personas que obtengan ingresos por derecho de autor; esto, con el objeto de determinar si las excepciones previstas para contar la exención del impuesto resultan equitativas o no.

Por último, cabe mencionar que la presente investigación se realizó conforme una revisión documental, en la que se estudiaron diferentes cuerpos normativos a efecto de corroborar si éstos son congruentes con los objetivos para los que fueron creados.

# CAPÍTULO 1.

## ANTECEDENTES

### 1.1 Generalidades de las Contribuciones

De inicio, es necesario tener presente el concepto general de “contribución”. En cuanto a dicho tópico existe un vasto número de definiciones y formas de clasificarlas, pues constituye la parte total del estudio del Derecho Fiscal o Tributario; sin embargo, para fines prácticos de la presente investigaciones se mencionaran los aspectos más relevantes de éstas.

En cuanto a esto, cabe mencionar que el Código Fiscal de la Federación, con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos treinta y ocho definía las figuras de “impuesto”, “derechos”, “productos” y “aprovechamientos”, sin referirse de forma específica al concepto de contribuciones.

Posteriormente, el citado código publicado el diecinueve de enero de mil novecientos sesenta y siete, también omitió definir tal institución, pese a que en la exposición de motivos se hizo notar la necesidad de contar con normas más equitativas y justas para generar la convicción de pago de la contribución<sup>2</sup>.

No obstante, hasta el año de mil novecientos ochenta y dos se incorporó el término de “contribución” al Código Fiscal de la Federación<sup>3</sup> para referirse a los tributos en general. Tal como se muestra a continuación.

**“Artículo 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este**

---

<sup>2</sup>Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, “Las contribuciones”, Biblioteca Jurídica Virtual, recuperado de: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2377/4.pdf>. Consultado el 05 de marzo de 2016.

<sup>3</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982.

*Código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

*La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.*

*Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.*

*Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”*

Así, aun cuando en la legislación actual no encuentra una definición exacta sobre lo que debemos entender por tal institución, en la doctrina el estudio ha sido más amplio.

A ese respecto, Venegas Álvarez define a la contribución como “*aquella obligación legal del Derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad*”.<sup>4</sup>

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano señala que “*la contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos*”.<sup>5</sup>

De las anteriores definiciones, se advierte que las contribuciones cuentan con las siguientes características:

- Es una obligación legal para todos aquellos que realicen los hechos previstos en la norma. En ésta se establece cuándo, cómo, cuánto y quién es el obligado del pago
- Es una obligación de Derecho Público, pues el acreedor siempre será un sujeto perteneciente a esta rama del derecho.

---

<sup>4</sup> Venegas Álvarez, Sonia, “*Derecho Fiscal*”, Oxford, México, 2010, pág 04.

<sup>5</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, “*Diccionario Jurídico Mexicano*”, México, 1984, pág. 316.

- Es una obligación que tiene la finalidad de sostener los gastos públicos; esto, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, actualmente en el Código Fiscal de la Federación<sup>6</sup> se establece qué debe entenderse por contribuciones. Tal como se muestra a continuación:

*“Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:*

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

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

*III. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.*

*Cuando sean organismos descentralizados quienes proporcionen la seguridad social a que se refiere la fracción II de este artículo o presten los servicios señalados en la fracción III del mismo, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente.*

*Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.  
(...).”*

En cuanto a ello, es pertinente proporcionar unas breves definiciones de cada tipo de contribución.

Así, los impuestos son “*la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto*

---

<sup>6</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

*económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”.*<sup>7</sup>

En ese sentido, el impuesto es el principal ingreso del Estado, y debe considerarse como el recurso que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; tales recursos son utilizados para diversos fines, siendo el más importante de éstos la redistribución del ingreso; o bien, para el financiamiento de servicios públicos.

Por su parte, Venegas Álvarez define las aportaciones de seguridad social como *“las prestaciones pecuniarias de carácter coactivo, impuestas por el Estado, que forman parte de los recursos financieros de organismos descentralizados que proporcionan servicios de seguridad social, considerando la capacidad contributiva del causante, ya que se trata de una contribución peculiar con un sentido social y sustentada en la solidaridad (...)”*<sup>8</sup>.

A ese respecto, cabe agregar que al ser contribuciones, éstas también están sujetas a los principios constitucionales que más adelante se abordaran, por lo que deben ser proporcionales y equitativas, y estar destinadas al gasto público.

En cuanto a los Derechos, *“son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios”*.<sup>9</sup>

De la anterior definición, se pueden extraer las siguientes características:

---

<sup>7</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit,

<sup>8</sup> Venegas Álvarez, Op. Cit, pág. 440.

<sup>9</sup> Rodríguez Lobato, Raúl *“Derecho Fiscal”*, Harla, 2 ed. México, pág. 77.

- a) Es una prestación pecuniaria que en Estado está en posibilidad de exigir,
- b) Proviene de una actividad que presta el Estado,
- c) Los ingresos que se obtiene de éstos, son utilizados para el mantenimiento de la citada actividad.

## **1.2 Potestad tributaria del Estado.**

Siguiendo con el tema de investigación, es necesario precisar que de acuerdo al principio de división de poderes, el Estado moderno desempeña tres funciones; a saber<sup>10</sup>:

1. La función estatal —legislativa—, destinada a la creación de normas jurídicas generales y de leyes.
2. La función ejecutiva, que se refiere a la aplicación de esas leyes en cuanto a la política exterior y a la seguridad interior.
3. La función judicial, correspondiente a la imposición de las penas y a la resolución de conflictos entre particulares.

Ahora bien, la “potestad tributaria” es la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones. Así, dicha potestad se conforma por los siguientes aspectos.

- Irrenunciable. Se otorga a un órgano del Estado y no puede disponer de ella, por lo que se convierte en un deber de éste.
- Objetivo. Debido a que surge de una norma jurídica que se refiere a la facultad de establecer contribuciones.

---

<sup>10</sup> Ovalle Favela, José “*Teoría general del proceso*”, Oxford, México, 2005, pág. 113.

- Imprescriptible. Sólo es susceptible de extinguirse con el mismo Estado<sup>11</sup>.

En cuanto a este tópico, Venegas Álvarez hace una importante distinción entre la expresión “poder tributario” y el concepto de “competencia tributaria”, la cual considero relevante señalar.

Así, dicha autora sostiene que el término “poder” tiene un significado que trascienda a la aplicación del Derecho. Además, señala que “poder” se refiere a la aptitud para realizar la voluntad por cualquier medio, ya que existe en el mundo fáctico con independencia del Derecho.

Por otra parte, la expresión “competencia” se refiere únicamente al mundo del derecho; es decir, contar con competencia significa recibir atribuciones otorgadas en el mundo del Derecho y no existe fuera de un sistema normativo.

Considerando lo anterior, la mencionada jurista concluye que sólo las personas jurídicas del derecho público que ejercen el poder legislativo se les puede atribuir una competencia tributaria, en virtud de que tal competencia únicamente puede ser ejercida a través de la ley. Por tanto, la competencia tributaria es conferida por nuestra Carta Magna a un ente estatal investido de poder legislativo y ejercida mediante la ley<sup>12</sup>.

En ese sentido, cabe precisar que el Estado, a través del Poder Legislativo, es el único que puede crear, modificar o suprimir impuestos destinados a cubrir el gasto público. A esta facultad —como se precisó en líneas anteriores— se le conoce como soberanía fiscal, potestad tributaria, poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa o poder de imposición.

Ahora bien, la facultad del Estado para crear impuestos se origina en la voluntad del pueblo; esto, de conformidad con los artículos 40 y 41 de la Constitución

---

<sup>11</sup> Venegas, Op. Cit., pág. 7.

<sup>12</sup> Venegas, Op. Cit, págs. 8 y 9.

Federal que establecen, respectivamente, la voluntad del pueblo de constituirse en Estado y que aquel ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, entre los que se ubica el Poder Legislativo que se integra por diputados y senadores.

Por tanto, una vez constituido el Estado, en su máximo ordenamiento —Constitución— se deben determinar la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos. Una vez establecidos dichos órganos, se delimitan las funciones de éstos a efecto de que cumplan los fines para los que fueron creados.

Bajo esa tesitura, debe mencionarse que parte del poder tributario es la distribución de facultades para instituir y cobrar tributos, razón por la cual se dota a la Federación, estados y municipios de dicha facultad.

A ese respecto, el artículo 73, fracción VII<sup>13</sup> de nuestra Constitución Federal señala que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos y que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Siendo así, la facultad de creación de impuestos se concreta cuando el Congreso de la Unión, aplica el proceso legislativo correspondiente y establece impuestos en ley que serán obligatorios para los sujetos que se ubiquen en la hipótesis normativa. En cuanto a esto último, vale la pena citar algunas características de dicha prerrogativa, entre las que se encuentran, las siguientes<sup>14</sup>:

- Es propio del Estado, le pertenece sólo a él.
- Emanada de la Constitución, que la fundamenta y establece sus límites.

---

<sup>13</sup> “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad: (...)”

**VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.**” Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016.

<sup>14</sup>Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “*Lo que todo contribuyente debe saber*”, México, recuperado de: [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado-12-numeros/files/downloads/Compilado\\_12numeros\[5\].pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado-12-numeros/files/downloads/Compilado_12numeros[5].pdf). Consultado el 05 de marzo de 2016.

- Se ejerce por el Poder Legislativo, quien es el encargado de crear impuestos.
- Autoriza la creación de impuestos y demás contribuciones mediante leyes.
- Fundamenta la actuación de las autoridades, pues la creación y cobro se realiza según se disponga en las leyes.

### 1.3 Proceso legislativo en materia tributaria.

A efecto, de contar con una mayor ilustración, se analizarán las tres fases que componen el proceso de creación de una norma<sup>15</sup>.

1. **Fase de iniciativa.** Este primer momento se encuentra regulado por el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por el diverso precepto 55 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos.

Así, los entes que tienen la exclusiva potestad de hacer propuestas o presentar proyectos de ley son:

- Presidente de la República (como facultado para ejercer el derecho de iniciativa). De manera exclusiva le corresponderá presentar las iniciativas de: La Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos de la Federación y la Cuenta Pública.
- Los diputados y los senadores. Pueden presentar proyectos de ley o decreto sin más restricciones que respetar las materias

---

<sup>15</sup> Dirección General del Centro de Documentación, Información y Análisis, “Proceso Legislativo”, Cámara de Diputados, Mayo, 2005, recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/bibliot/publica/prosparl/iproce.htm>. Consultado el 05 de marzo de 2016.

reservadas al Presidente de la República, sin importar el número de legisladores que lo presenten

- Las Legislaturas de los Estados y de la Ciudad de México.
- A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes.

Cabe señalar que todos los proyectos de ley o decreto pueden presentarse indistintamente en cualquiera de las cámaras, los cuales pasarán de inmediato a comisión. Sin embargo, existen dos excepciones, a saber: los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones e impuestos; o bien sobre reclutamiento de tropas, los cuales, por mandato constitucional (artículo 72 inciso h), deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

**2. Fase de discusión y aprobación.** Una vez presentado el proyecto de ley o decreto por alguno de los titulares de la iniciativa legislativa, se inicia la etapa de discusión y aprobación del proyecto de ley o decreto. Durante este periodo se debe delimitar definitivamente el contenido de la ley.

Así, cuando se recibe el proyecto por una de las cámaras, el presidente de ésta lo turnará a la comisión a la que corresponda el estudio en razón de la materia respecto de la que verse la iniciativa legislativa, la cual se publicará en la Gaceta Parlamentaria. De esta forma, la Cámara que ha recibido la iniciativa se denomina Cámara de Origen, quedando a su colegisladora la función de Cámara Revisora.

Si se aprueba el proyecto en la cámara de origen, a continuación se pasa a la otra cámara colegisladora que, de igual manera procederá a la discusión y aprobación de la iniciativa de ley. En este caso, pueden presentarse tres situaciones distintas:

- a) Que la cámara revisora la apruebe sin modificaciones, en cuyo caso se continuará con el procedimiento legislativo iniciándose así la fase integradora de la eficacia.

- b) Que algún proyecto de ley o decreto fuese desechado en su totalidad por la cámara revisora, en este supuesto se volverá a la cámara de origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho.
- c) Si no se presentará ninguno de los dos supuestos anteriores y un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, modificado, o adicionado por la cámara revisora; la discusión de la cámara de origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados.

**3. Fase integradora de la eficacia.** Una vez aprobado el proyecto de ley o decreto por la Cámara de Diputados y la de Senadores, se comunicará al Ejecutivo, para lo cual deberán firmar los presidentes de cada una de las cámaras. Posteriormente, corresponde al Presidente de la República manifestar su acuerdo sancionando la ley y ordenando su promulgación o expresar su disconformidad.

*“La promulgación consiste en una declaración solemne de acuerdo con una fórmula especial mediante la cual se formaliza la incorporación de la ley de manera definitiva al ordenamiento jurídico”*<sup>16</sup>. En cuanto a ello, se precisa que la sanción y la promulgación no se diferencian espacial y temporalmente, sino que se efectúan en el mismo acto.

Finalmente, la promulgación incluye la obligación de publicar la ley, como medio de que se vale el poder público para dar a conocer la nueva ley a todos los ciudadanos. Dicha publicación, se efectúa en el Diario Oficial de la Federación.

---

<sup>16</sup> Ídem.

### ***1.3.1 Principios constitucionales de las contribuciones***

Sentado lo anterior, es importante señalar que los principios en materia tributaria se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>17</sup>, que a la letra dice:

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

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

Del precepto transcrito se observa que tales principios son<sup>18</sup>:

- Principio de generalidad. son obligaciones de los mexicanos. Se establece de manera general las obligaciones de los ciudadanos mexicanos, siempre que se ubiquen en el supuesto normativo.
- Principio de obligatoriedad. La contribución al gasto público constituye una obligación de carácter público vinculada con la coercitividad con la que cuenta el fisco federal.
- Vinculación al gasto público. Se refiere a la obligación del Estado relativa a destinar las contribuciones únicamente a la satisfacción del gasto público (considerando un sentido social y un alcance de interés colectivo).
- Principio de proporcionalidad. Se deben distribuir las cargas tributarias en función de la capacidad de pago individual de los contribuyentes; es decir, en proporción a sus ingresos. En cuanto a esto, corresponde al legislador fijar la proporción en que las contribuciones se fijan.
- Principio de equidad. Los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar

---

<sup>17</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016.

<sup>18</sup> Tenorio Cruz, Ixchel “*Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*”, recuperado de <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>. Consultado el 05 de marzo de 2016.

una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

- Principio de legalidad o reserva de ley. De acuerdo a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión; por tanto, sólo dicho ente podrá emitir leyes en sentido formal y material.

Considerando lo anterior, es de indicar que la potestad tributaria se deposita en la Federación, los estados y los municipios, tal como se muestra en el siguiente cuadro<sup>19</sup>:

El Sistema Tributario Mexicano en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	
Órdenes de Gobierno	Disposición Constitucional
<b>Federación</b>	Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Federal. Art. 73 VII. Facultad para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Art. 73 XXIX. Materias tributarias reservadas en forma expresa a la Federación. Art. 131. Materias tributarias reservadas en forma expresa a la Federación (Comercio Exterior).
<b>Estado</b>	Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Estatal. Arts. 117 y 118. Restricciones expresa a la potestad tributaria de los Estados. Art. 124. Las facultades que no estén expresamente a la Federación, se entienden reservadas a los Estados. En consecuencia, los Estados tienen un poder tributario genérico, con la limitante de no gravar las materias exclusivas de la Federación.
<b>Municipio</b>	Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Municipal. Art. 115 IV. Conformación de la Hacienda Pública Municipal. - Contribuciones que las legislaturas establezcan a favor de los Municipios. - Contribuciones que establezcan los Estados Sobre: * Propiedad Inmobiliaria      * Su división, consolidación, traslación o mejora * Su fraccionamiento          * La prestación de servicios públicos a cargo del Municipio

<sup>19</sup> Centro de Estudios de la Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, “El Ingreso Tributario en México”, México, 2005, recuperado de: <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0072005.pdf>. Consultado el 06 de marzo de 2016.

A ese respecto, es preciso aclarar que los tres niveles de gobierno poseen su propia Ley de Ingresos y que, en cualquier caso, la creación de nuevos impuestos o rubros de ingreso debe ser autorizada por el Congreso de la Unión en el caso Federal y por las legislaturas locales tratándose de las entidades federativas y los municipios.

### ***1.3.2 Potestad tributaria de la Federación***

De conformidad con el artículo 73, fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>20</sup>, el Congreso de la Unión tiene atribuciones para establecer contribuciones en las siguientes materias:

**“Artículo 73.** *El Congreso tiene facultad:*

**XXIX.** *Para establecer contribuciones:*

**1o.** *Sobre el comercio exterior;*

**2o.** *Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;*

**3o.** *Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*

**4o.** *Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*

**5o.** *Especiales sobre:*

**a)** *Energía eléctrica;*

**b)** *Producción y consumo de tabacos labrados;*

**c)** *Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*

**d)** *Cerillos y fósforos;*

**e)** *Aguamiel y productos de su fermentación; y*

**f)** *Explotación forestal.*

**g)** *Producción y consumo de cerveza.*

*Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.”*

Cabe agregar que, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 131 de nuestra Carga Magna, 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 aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos [*mercancía*], cualquiera que sea su procedencia.

---

<sup>20</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016.

Por otra parte, es de indicar que la Ley de Ingresos de la Federación<sup>21</sup> establece en su artículo 1° los ingresos que —entre otros— percibirá la Federación provenientes de los impuestos que a continuación se indican:

*“Artículo 1°. En el ejercicio fiscal de 2016, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran: (...)*

## **INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL**

### **Impuestos**

- 1 *Impuestos sobre los ingresos:*
  01. *Impuesto sobre la renta.*
- 2 *Impuestos sobre el patrimonio.*
- 3 *Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones:*
  01. *Impuesto al valor agregado.*
  02. *Impuesto especial sobre producción y servicios:*
    01. *Gasolinas, diésel para combustión automotriz:*
      01. *Artículo 2o-A, fracción I.*
      02. *Artículo 2o-A, fracción II.*
    02. *Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:*
      01. *Bebidas alcohólicas.*
      02. *Cervezas y bebidas refrescantes.*
    03. *Tabacos labrados.*
    04. *Juegos con apuestas y sorteos.*
    05. *Redes públicas de telecomunicaciones.*
    06. *Bebidas energéticas.*
    07. *Bebidas saborizadas.*
    08. *Alimentos no básicos con alta densidad calórica.*
    09. *Plaguicidas.*
    10. *Combustibles fósiles.*
  03. *Impuesto sobre automóviles nuevos.*
- Impuestos al comercio exterior:*
  01. *Impuestos al comercio exterior:*
    01. *A la importación.*
    02. *A la exportación.*
- Impuestos sobre Nóminas y Asimilables.*
- 6 *Impuestos Ecológicos.*
  - Accesorios:*

---

<sup>21</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

- 01. Accesorios.
- 8. Otros impuestos:
  - 01. Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.
  - 02. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

*Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago. (...)*

### **1.3.2 Potestad tributaria de las Entidades Federativas**

En cuanto a este tópico, se debe tener presente el contenido del artículo 121, fracción I de nuestra Carga Magna<sup>22</sup>, que dispone “*I. Las leyes de una entidad federativa sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él*”.

Así pues, las constituciones locales tienen en sus textos disposiciones que se refieren a la potestad tributaria de sus estados. En el caso, el artículo 17, fracción II de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Puebla<sup>23</sup> señala que los habitantes de esta entidad federativa, además de las obligaciones que las leyes les impongan, deberán:

**“Artículo 17.**

*II.- Contribuir para todos los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes;  
(...)”*

A manera de ejemplo, en la Ley de Ingresos del Estado de Puebla, para el ejercicio fiscal 2016<sup>24</sup>, se prevé que dicha entidad federativa tendrá ingresos —entre otros— por los siguientes impuestos:

**“1 Impuestos**

**1.1 Impuestos sobre los Ingresos**

---

<sup>22</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016.

<sup>23</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 04 de enero de 2016.

<sup>24</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2015.

- 1.1.1 *Sobre loterías, rifas, sorteos y concursos*
- 1.2 *Impuestos sobre el Patrimonio*
  - 1.2.1 *Estatal sobre tenencia o uso de vehículos*
  - 1.2.2 *Sobre adquisición de vehículos automotores usados*
- 1.3 *Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones*
  - 1.3.1 *Sobre servicios de hospedaje*
- 1.4 *Impuestos al Comercio Exterior*
- 1.5 *Impuestos sobre Nóminas y Asimilables*
  - 1.5.1 *Sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal*
- 1.6 *Impuestos Ecológicos*
- 1.7 *Accesorios*
  - 1.7.1 *Recargos*
  - 1.7.2 *Actualizaciones*
  - 1.7.3 *Multas 2,432,780*
- 1.8 *Otros Impuestos*
- 1.9 *Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.”*

### ***1.3.3 Potestad tributaria de los municipios***

En primer lugar, se debe puntualizar que los municipios carecen de un órgano legislativo y, por ende, también de una potestad tributaria.

De ahí que, es necesaria una correcta distribución de la competencia para llevar a cabo la recaudación tributaria y la distribución de los montos recaudados. En ese sentido, la Federación cuenta con el ámbito de competencia más amplio, mientras que los estados y los municipios participan de la recaudación fiscal federal de esta distribución de reservas tributarias.

Algunos de los impuestos que los municipios se dedican a recaudar son los siguientes<sup>25</sup>:

---

<sup>25</sup> Centro de Estudios de la Finanzas Públicas, Op. Cit.

<b>Contribuciones Municipales</b>	
<b>Impuesto Predial</b>	<p style="text-align: center;"><u>Sujetos Pasivos</u></p> <p>Están obligadas al pago del impuesto predial las personas físicas y morales que sean propietarias o poseedoras de inmuebles en el Estado.</p> <p style="text-align: center;"><u>Base</u></p> <p>Los propietarios y poseedores de inmuebles, deberán calcular anualmente el impuesto predial a su cargo y manifestarlo. Será base para la determinación del impuesto predial:</p> <p>Tratándose de inmuebles ubicados dentro de las áreas de interés catastral, el importe a pagar será la cantidad que resulte de aplicar al <u>valor catastral</u> la tarifa establecida</p>
<b>Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles</b>	<p style="text-align: center;"><u>Sujetos Pasivos</u></p> <p>Están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y morales que adquieran inmuebles ubicados en el Estado, así como los derechos relacionados con los mismos.</p>
<b>Impuesto Sobre Anuncios Publicitarios</b>	<p style="text-align: center;"><u>Sujetos Pasivos</u></p> <p>Están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas o morales que por sí o por interpósita persona coloquen u ordenen la instalación en bienes del dominio público o privado, de anuncios publicitarios susceptibles de ser observados desde la vía pública o lugares de uso común, que anuncien o promuevan la venta de bienes o servicios.</p>

Ante la diversidad de impuestos de los distintos niveles de gobierno, podría pensarse que su cobro y recaudación genera problemas de competencia en cuanto a quién debe llevar a cabo tales actividades. No obstante, tal situación se rige por el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se conforma de un conjunto de disposiciones y órganos que regulan la cooperación entre la Federación y las entidades federativas, incluyendo la ahora Ciudad de México, para armonizar el sistema de impuestos y de contribuciones en general, mediante la coordinación y colaboración intergubernamental.

Así, dicho sistema consiste en que la Federación y los estados estén en posibilidad de firmar convenios de coordinación fiscal, a través de los que las

entidades federativas se comprometen a limitar su potestad tributaria a favor de la Federación, a cambio de una participación en los ingresos fiscales federales<sup>26</sup>.

#### **1.4 La facultad del Estado para cobrar impuestos**

Ahora bien, una vez que el poder legislativo crea una ley que imponga contribuciones, el Estado adquiere la facultad para cobrar o recaudar ésta mediante la Administración Tributaria.

Así, la facultad recaudadora originariamente correspondía a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha dependencia tuvo su origen el ocho de noviembre de mil ochocientos veintiuno, fecha en la que se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda.<sup>27</sup>

La mencionada dependencia del Poder Ejecutivo Federal tiene como misión proponer, dirigir y controlar la política económica del gobierno federal en materia financiera, fiscal, de gasto, de ingresos y deuda pública, con el propósito de consolidar un país con crecimiento económico de calidad<sup>28</sup>.

En marzo de mil novecientos noventa y seis se autorizó y registró una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

---

<sup>26</sup> Serna de la Garza, José María, “*Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México*”, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2004, pág. 21 y 22.

<sup>27</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “*Antecedentes históricos de la SHCP*”, recuperado de [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/28395/antecedentes\\_historicos\\_shcp.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/28395/antecedentes_historicos_shcp.pdf). Consultado el 05 de marzo de 2016.

<sup>28</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “*¿Qué hacemos?*”, recuperado de <http://www.gob.mx/shcp/que-hacemos>. Consultado el 05 de marzo de 2016.

ello, a fin de sentar las bases orgánico-funcionales del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 1° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria<sup>29</sup> dispone que éste *“es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley”*

Inició funciones el uno de julio de mil novecientos noventa y siete, publicándose su Reglamento Interior el treinta de junio siguiente en el Diario Oficial de la Federación. Posteriormente, el cinco de enero de dos mil dieciséis se publicó el *“Manual de Organización General del SAT 2016”*, con el fin de dar a conocer la estructura y funciones mediante las que se habrán de realizar las acciones que le competen, para lograr la adecuada aplicación de la política fiscal y aduanera que incida favorablemente en el financiamiento del gasto público.<sup>30</sup>

En ese sentido, el Servicio de Administración Tributaria es el encargado de cobrar las contribuciones en los términos de las leyes aplicables, y de vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Bajo ese contexto, el mencionado órgano desconcentrado, según el artículo 2° de la invocada ley<sup>31</sup>, tiene por objeto *“ la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.*

---

<sup>29</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de diciembre de 2015.

<sup>30</sup> Servicio de Administración Tributaria, *“Orígenes del SAT”*, recuperado de [http://www.sat.gob.mx/que\\_sat/Paginas/antecedentes.aspx](http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/antecedentes.aspx) . Consultado el 05 de marzo de 2016.

<sup>31</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de diciembre de 2015.

Es pertinente señalar que existen otros órganos y organismos que no forman parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público también tienen el carácter de autoridad fiscal con función recaudadora. Por tanto, de igual forma puedan realizar acciones fiscales como el cobro de contribuciones.

En el ámbito federal, los principales organismos con facultad recaudadora; es decir, encargados del cobro de impuestos son:

- El Servicio de Administración Tributaria
- El Instituto Mexicano del Seguro Social
- El Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores
- Comisión Nacional del Agua

El Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores son denominados organismos fiscales autónomos, pues son organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales. En cuanto a ello, es de indicar que la principal función de tales institutos es auxiliar al Estado en la actividad de recaudación y administración de determinados ingresos, en específico, respecto de aportaciones de seguridad social<sup>32</sup>.

Por su parte, la Comisión Nacional del Agua también ayuda al Estado en la recaudación y administración de impuestos, con la salvedad de que es órgano desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, que tiene por objeto, el cobro y administración de derechos relativos al agua.

---

<sup>32</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Op. Cit.

## 1.5 Impuestos Federales

De inicio, se debe puntualizar que el principio de legalidad o reserva de ley tributaria exige que todos los impuestos se establezcan en ley.

No obstante, como se ha visto en párrafos anteriores, es necesario que en ley se determinen los impuestos que se deben pagar por los contribuyentes y, además, que se precise en forma clara los elementos esenciales de cada impuesto. Tales elementos son lo que delimitan las personas que deben de pagar determinado impuesto, cuánto deben pagar, cuándo se debe enterar éste, y los hechos o actos por los que se tienen que pagar.

En cuanto a ello, de conformidad con el principio de reserva de ley tributaria, el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación<sup>33</sup> señala:

**“Artículo 5.** *Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

*Las otras disposiciones fiscales se interpretarán de acuerdo con los fines para los cuales fueron establecidas, pudiendo aplicarse cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, la aplicable podrá integrarse considerando disposiciones de derecho federal común cuando éstas faciliten la consecución de los fines a que se refiere este artículo.”*

Del citado precepto legal, se advierte que la norma jurídica tributaria debe contemplar lo siguiente:

- Quiénes se encuentran sujetos al pago
- Cuál es el objeto de gravamen
- Sobre qué base se determinará el impuesto
- La tasa aplicable o la tarifa, según sea el caso

---

<sup>33</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

- El establecimiento de todos estos elementos es indispensable.

Así pues, de faltar algún elemento de los anteriores, se vulnera el principio de reserva de ley tributaria, y por ende, se estaría frente a una norma jurídica inconstitucional.

A continuación, se hace una breve referencia a los principales impuestos federales que se encuentran previstos en el sistema tributario mexicano.

### ***1.5.1. Impuesto Sobre la Renta***

El Impuesto Sobre la Renta, se define como la “*contribución impuesta por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional*”.<sup>34</sup>

Los primeros antecedentes históricos del dicho tributo se ubican en Inglaterra a fines del siglo XVIII, donde fue denominado como “*in come property tax*”, e implementado en 1798 de forma temporal, es decir su finalidad era recaudar fondos para la guerra con Francia<sup>35</sup>.

En la doctrina del derecho fiscal se atribuye la creación del impuesto sobre la renta al ministro de hacienda William Pitt, Jr, quien en mil setecientos noventa y ocho propuso la *Aid and Contribution Act*, que dio lugar al impuesto conocido como Triple Contribución; esto, porque los causantes quedaron organizados en tres

---

<sup>34</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit, Tomo V, pág. 47

<sup>35</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela, “*Derecho Fiscal Aplicado*”, Mc Graw-Hill Interamericana, México, 2008, pág 151- 167

categorías, calculándose el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente<sup>36</sup>.

El nacimiento de este gravamen representó un cambio significativo del sistema de Inglaterra y a nivel mundial, que sobre la materia tributaria imperaba hasta finales del siglo XVIII, consistente exclusivamente en la implementación de impuestos a la producción o al consumo, los cuales eran de carácter directo.

De Inglaterra paso al continente Americano, particularmente a Estados Unidos, país en que se implementó con carácter de temporal en 1862 y es hasta 1914 que se le otorgó el carácter de definitivo<sup>37</sup>.

Como antecedente de éste último existe la ley respectiva que en mil ochocientos noventa y cuatro fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, en virtud de las disposiciones que regulaba las facultades del gobierno central y de las entidades en materia tributaria. La controversia se suscitó en virtud de la discusión respecto de si se trataba de un impuesto directo o indirecto<sup>38</sup>.

El antecedente más remoto que se conoce en nuestro país relativo al impuesto sobre la renta, es el Decreto de quince de enero de mil ochocientos trece, emitido por el virrey Félix María Calleja, por el cual estableciera una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las rentas y utilidades líquidas, que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando del impuesto a los jornaleros y aquellos cuyos sueldos y ganancias líquidas no llegasen a trescientos pesos anuales.

---

<sup>36</sup> Flores Zavala, Ernesto, "*Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México*", recuperado de: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf>. Consultado el 12 de marzo de 2016.

<sup>37</sup> Ídem.

<sup>38</sup> Ídem.

En nuestro país se advierten siete antecedentes legislativos en esta materia, a través de los cuales se fue mejorando la forma de cobrar el indicado impuesto. Tales antecedentes son<sup>39</sup>:

1. Ley del Centenario. Fue promulgada bajo la presidencia del general Álvaro Obregón el veinte de julio de mil novecientos veintiuno, y denominada así en razón de que el impuesto debería ser pagadero por una sola vez, dentro de la primera quincena del mes de septiembre del año de su promulgación, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación "Centenario".

2. Ley del veintiuno de febrero de mil novecientos veinticuatro. Bajo el mismo mandato de Álvaro Obregón, se promulgó esta 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. Fue de carácter permanente y señaló el inicio de la vigencia del impuesto de que se trata en el país, bajo el sistema cédular que rigió durante aproximadamente 40 años.

3. Ley de marzo de mil novecientos veinticinco. El dieciocho de marzo de la citada anualidad, se emitió la ley que por primera vez fue denominada Ley del Impuesto sobre la Renta. Fue expedida por el general Plutarco Elías Calles en su carácter de presidente de la República y tuvo una vigencia de 16 años.

4. Ley de treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y uno. Expedida por el presidente de la República Manuel Ávila Camacho, con vigencia a partir del primero de enero del año siguiente. En esta ley se suprimió el impuesto del super provecho y la transformación del sistema de pago de los causantes menores, implantándose una cuota fija relacionada con sus ingresos.

5. Ley de treinta de diciembre de mil novecientos cincuenta y tres. Expedida durante la administración del presidente Adolfo Ruiz Cortines, esta ley agrupó a los causantes en 7 cédulas: I. Comercio; II. Industria; III. Agricultura,

---

<sup>39</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., Tomo V, pág. 47

Ganadería y Pesca; IV. Remuneración del Trabajo Personal; Y. Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas; VI. Imposición de Capitales, y VII. Regalías y Enajenación de Concesiones.

6. Ley de treinta de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro. Entró en vigor el primero de enero de mil novecientos sesenta y cinco, y tuvo una vigencia de quince años. Lo relevante de esta ley, radicó fundamentalmente en el cambio del régimen cedular, seguido por las anteriores leyes, al régimen global. Dividió a los causantes en dos grandes grupos: causantes del impuesto al ingreso global de las empresas y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

7. Ley de treinta de diciembre de mil novecientos ochenta. Entró en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y uno. Esta ley se desarrolla bajo el sistema global consistente en la totalización de los ingresos obtenidos por el contribuyente y el pago del impuesto sobre el total de éstos.

Ahora bien, dado que la parte total de la presente investigación se refiere a un análisis del impuesto en estudio, se aclara que en este capítulo únicamente se hizo una breve referencia a sus antecedentes. Por tanto, más adelante se destina un capítulo para el examen del mencionado tributo.

### ***1.5.1. Impuesto al Valor Agregado***

Este impuesto puede ser analizado desde dos perspectivas; a saber: un impuesto a las ventas (al consumo) y como un posible sustituto de la imposición al ingreso de las empresas. Es decir, dicha contribución en su especie es un término que se aplica a más de un tipo de impuesto<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Ídem, pág. 46.

No obstante, la acepción más aceptada se refiere a un impuesto sobre las ventas. En ese sentido, la imposición al consumo se puede dividir desde una perspectiva técnico-formal en dos grandes grupos<sup>41</sup>:

- Los impuestos sobre el consumo de bienes o servicios específicos y,
- Los impuestos generales sobre las ventas.

En nuestro país este impuesto fue aprobado por el Congreso de la Unión en diciembre de mil novecientos setenta y ocho y entró en vigor el primero de enero de mil novecientos ochenta, sustituyendo a la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que era el gravamen general sobre las ventas.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se plantea que se propuso como sustituto del referido Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que tuvo su origen en mil novecientos cuarenta y siete. En esos años, se llevó a cabo la modernización en el sistema fiscal, pues se vio la posibilidad de abandonar diversos gravámenes como el impuesto federal del timbre sobre las facturas que debían expedirlos comerciantes, los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales<sup>42</sup>.

Así pues, en la iniciativa de Ley se reconoció que la principal desventaja del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles era su efecto acumulativo, en virtud de que se pagaba en cada una de las etapas de producción y comercialización, provocando alzas de precios que repercutían en los consumidores finales. Bajo dicha mecánica, se gravaban todos los insumos que utiliza el productor en la elaboración de un bien recargando el precio.

En ese sentido, en dicha exposición de motivos se planteó la sustitución del citado impuesto por sus efectos acumulativos y porque su efecto en cascada provocaba distorsiones en los procesos de comercialización, generaba así una fuerte

---

<sup>41</sup> Ídem.

<sup>42</sup> Ídem

presión inflacionaria y acentuaba la regresividad del sistema fiscal mexicano. Además este gravamen afectaba a las pequeñas y medianas empresas, concediendo una ventaja no deseada a las grandes corporaciones verticalmente integradas<sup>43</sup>.

Sentado lo anterior, el tributo en estudio es un impuesto general e indirecto que se genera cada vez que se compra algún bien o servicio y grava todo valor que se agrega a la mercancía en su proceso de producción<sup>44</sup>.

Tal mecánica para su determinación se efectúa mediante la figura de la traslación, por la cual el sujeto del impuesto no sufre pérdida económica en virtud del impuesto, pues lo traslada a quien le presta un servicio o le vende un bien; en consecuencia, quien asume el impuesto es el consumidor final<sup>45</sup>.

Los sujetos de dicho impuesto son las personas físicas y las morales que, en términos del artículo 1° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Arrendamiento de bienes
- Importación de bienes y servicios Objeto

El objeto del mencionado impuesto es gravar los actos o actividades antes precisados. Para ello, cabe señalar que el objeto material es el valor que se va agregando a los bienes o servicios en cada etapa de la cadena productiva.

La base lo constituye el valor que la legislación señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava. En ese sentido, es el valor de la operación.

---

<sup>43</sup> Ídem.

<sup>44</sup> Hernández Trillo, “*Para entender los impuestos en México*”, México, Nostra Ediciones, 2009, pág. 37.

<sup>45</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Op. Cit.

La tasa general del IVA es de 16%; asimismo, hay una tasa especial de 0% que se aplica mayormente a alimentos y medicinas.

Época de pago, se paga a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el impuesto. El contribuyente debe pagar la diferencia entre el impuesto retenido y el trasladado (el que él cobró) y el impuesto que él pagó al adquirir bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad comercial<sup>46</sup>.

### ***1.5.1. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios***

El treinta de diciembre de mil novecientos ochenta se publicó en el Diario Oficial de la Federación la ley que regula el impuesto en comento (siendo ésta la única ley que se ha expedido en el país).

Entre los años de mil novecientos setenta y ocho y mil novecientos ochenta y tres, se llevó a cabo una reforma en materia fiscal; así, con dicho gravamen se expidieron la ley del Impuesto al Valor Agregado y una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta. De igual forma, en mil novecientos setenta y ocho se expidió una nueva Ley de Coordinación Fiscal, que se encargó de regular las nuevas relaciones tributarias entre el Gobierno Federal, las entidades federativas, y los municipios<sup>47</sup>.

Así pues, este tributo especial se aplica a la producción de ciertos bienes y a determinados servicios. Tales bienes y servicios —por lo general— causan un perjuicio social o su consumo no es deseado.

---

<sup>46</sup> Artículo 1ºA, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

<sup>47</sup> Rodríguez de los Santos, Aram, “*Tratamiento Fiscal del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios Aplicado a las Telecomunicaciones*”, México, 2010, recuperado de: <http://cdigital.uv.mx/bitstream/123456789/27994/1/AramRodrSantos.pdf>. Consultado el 13 de marzo de 2016.

Cabe mencionar que, al igual que el impuesto al valor agregado, éste puede ser trasladado.

Los sujetos del impuesto de que se trata son las personas físicas y morales que, de conformidad con el artículo 1° de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios<sup>48</sup>, realicen los actos o actividades siguientes:

- La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la Ley del IEPS.
- La prestación de los servicios señalados en la Ley del IEPS.

Sus elementos, se describen a continuación<sup>49</sup>:

El objeto es gravar la enajenación e importación de los siguientes bienes: bebidas alcohólicas y cerveza, alcoholes, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables; tabacos labrados, gasolinas y diésel, bebidas energizantes, bebidas con azúcares añadidos, combustibles fósiles, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico (densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos: botanas, productos de confitería, chocolate 76 y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, y helados, nieves y paletas de hielo).

También tiene como objeto gravar los servicios por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de: bebidas alcohólicas y cervezas, alcoholes y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico.

De igual forma, se contemplan los servicios de juegos de apuestas y sorteos, y los de telecomunicaciones.

---

<sup>48</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

<sup>49</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Op. Cit.

La base es el valor del bien que se enajena o importa; o el valor del servicio que se presta. En ese sentido, la base es la contraprestación, salvo en el caso de los cigarros, cuya base será el precio de venta. De igual forma, se puede considerar la cantidad de litros y la graduación alcohólica.

Tasa, ésta varía según se trate del bien o servicio.

Época de pago, se paga a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el impuesto, excepto en caso de importación de bienes, que se paga conjuntamente con el impuesto general de importación.

## CAPÍTULO 2.

### RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Para hablar de relación jurídico-tributaria, es pertinente partir del presupuesto de la existencia de una norma jurídica que por su sola existencia no obliga a los particulares, hasta en tanto se actualice la conducta que dé nacimiento al hecho o situación prevista por ésta; es decir, una vez que el particular se encuentra en la hipótesis de hecho establecida por la norma se producirán consecuencias jurídicas. Dichas consecuencias, cómo lo establece Delgadillo Gutiérrez “...serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de la causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia”<sup>50</sup>

En otras palabras, cuando el particular se ubica en la hipótesis de la norma, entonces se generan los derechos y obligaciones previstas en ésta, creándose así un vínculo jurídico entre los sujetos que la referida norma señala.

#### 2.1. Concepto de relación tributaria.

El Diccionario Jurídico Mexicano lo define como: “...vínculo que se establece como consecuencia de la realización del hecho generador del tributo, entre la administración pública que como acreedor es titular del derecho y deber de exigir una prestación que el contribuyente como deudor debe efectuar, la que puede consistir, según lo prevenga la ley, en un dar, hacer, no hacer o tolerar.”<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, Limusa, México, 2007, pág. 97

<sup>51</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, “Diccionario Jurídico Mexicano”, México, 1984, pág. 418.

A su vez, Narciso Sánchez puntualiza que la relación jurídica-tributaria es “...el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quien debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo”; de ahí, que dicho enlace nace a la vida jurídica cuando una norma —general, obligatoria e impersonal— prevé el hecho generador del tributo, por tanto, la esencia de la relación jurídico tributaria radica en el momento en que el Estado establece la obligación contributiva.<sup>52</sup>

De las definiciones aportadas, se advierte que la relación jurídico-tributaria cumple con las siguientes características:

- El enlace entre dos sujetos, a saber, el Estado —acreedor con derecho a recibir el tributo— y el particular —con el deber de enterar el tributo cuando de hecho y por derecho se configure la hipótesis normativa—.
- Tiene como objetivo cumplir la norma fiscal, —hacer, no hacer o tolerar—.
- Su consecuencia radica en el nacimiento, modificación, transmisión, extinción o liberación de la obligación tributaria.
- Debe entenderse como el género, en tanto que la obligación tributaria es la especie.

## **2.2. Concepto de Obligación Tributaria.**

Diversos autores encuentran necesario establecer la diferencia de la relación jurídica-tributaria con la obligación tributaria; al efecto, Delgadillo Gutiérrez sostiene que debe entenderse como obligación tributaria la conducta que el sujeto

---

<sup>52</sup> Narciso, Sánchez Gómez, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, Porrúa, México, 2009, págs. 367-368

debe realizar al colocarse en el supuesto que establece la norma, no importando que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer.<sup>53</sup>

Asimismo señala que la conducta de dar, debe considerarse como obligación tributaria sustantiva y a las conductas restantes como obligaciones tributarias formales.<sup>54</sup>

Carrasco Iriarte puntualiza que el objeto de la obligación tributaria debe entenderse como: “...*la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco*”  
55

De lo anterior, se concluye que la obligación tributaria debe cumplir con lo siguiente:

- Tiene como fuente la Ley.
- El deber que tiene el particular de contribuir al gasto público.
- Se actualiza cuando la conducta del particular se ubica en la hipótesis normativa.
- Debe cumplir en forma proporcional y equitativa que establezca la Ley.
- Para el cumplimiento de la obligación se puede dar el supuesto de dar, hacer, no hacer o respetar<sup>56</sup>.

Con la finalidad de una mejor explicación entre las dos figuras en estudio, se aporta el siguiente esquema:

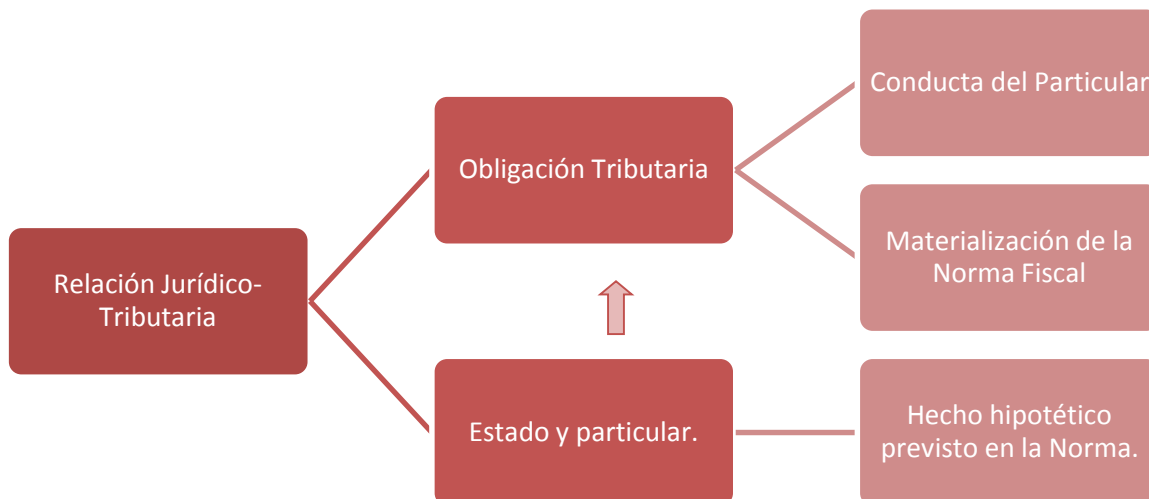
---

<sup>53</sup> Delgadillo, Op. Cit., pág. 99

<sup>54</sup> A su vez, el Diccionario Jurídico Mexicano, establece que las relaciones jurídicas-tributarias son de tres clases: a) La sustantiva principal, de carácter simple y personal, se traduce en la obligación de dar; b) La sustantiva accesorio, consistente en el cumplimiento de las obligaciones accesorias derivadas del pago del gravamen y c) De carácter formal o administrativo, cuya finalidad es organizar al fisco previniendo las formalidades a que se somete su actuación y delimitando su competencia. (Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1984, pág. 419)

<sup>55</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, “*Derecho Fiscal I*”, Iure Editores, México, 2004, pág. 191

<sup>56</sup> El cumplimiento de la obligación en el aspecto de “dar”: cuando se entera a la hacienda pública parte del patrimonio del particular o de sus ingresos; “hacer”: el cumplimiento de los deberes positivos, por ejemplo la presentación de declaraciones y “no hacer”: la omisión de conductas ilícitas. (Carrasco Iriarte, Derecho Fiscal I, 2004, pág. 191)



Finalmente, coincido con la reflexión aportada por Sonia Venegas en el sentido de que la relación tributaria no es una mera relación de poder, sino es una relación jurídica y por tanto su funcionamiento está supeditado a la soberanía del Estado.<sup>57</sup>

De ahí, que tanto el particular como la autoridad fiscal se encuentran en un plano de subordinación frente a la ley —la que debe ser respetada como una fuente del Derecho— y debe definir detalladamente los supuestos y elementos constitutivos de cada obligación tributaria.

### **2.3 Nacimiento de la obligación Tributaria.**

Como principio del Derecho y por ende del sistema tributario mexicano, se encuentra que la realización del supuesto normativo, es decir, la actualización de la hipótesis contemplada en la Ley, da lugar a las obligaciones a cumplir por parte de los particulares.

---

<sup>57</sup> Venegas Álvarez, Op. Cit., pág. 08

Lo anterior resulta de vital importancia porque es a partir de ese momento en que el contribuyente puede determinar la disposición legal aplicable a la situación o a la conducta realizada, la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación, así como el momento en que se extinguirán las facultades de la autoridad.

Delgadillo Gutiérrez, precisa que la obligación fiscal nace cuando se realizan situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, sin embargo el momento de nacimiento de la obligación no siempre coincide con el de su exigibilidad, la que por su naturaleza requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.<sup>58</sup>

Por su parte, Emilio Margáin puntualiza que *“La obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hace concreta la situación abstracta prevista por la ley”*<sup>59</sup>; en nuestro sistema jurídico el momento de causación de una obligación fiscal se encuentra consagrado en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente<sup>60</sup> que establece:

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

*Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.*

*Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.*

...”

Así, del extracto del artículo en comento, se advierten las siguientes particularidades:

---

<sup>58</sup> Delgadillo, Op. Cit., pág. 102

<sup>59</sup> Margáin Manautou, Emilio, *“Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, Porrúa, México, 2000, pág. 275.

<sup>60</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

- La obligación tributaria respecto de contribuciones<sup>61</sup> nacerá conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho.
- Tales situaciones forzosamente deberán contemplarse en la Ley.
- La Ley aplicable para la determinación del cumplimiento de la indicada obligación, será la vigente en el momento en que ocurrió la situación.
- En cuanto a las normas sobre procedimiento serán aplicables las que se expidan con posterioridad.
- Corresponde a los contribuyentes la obligación de la autodeterminación.

Al efecto, Narciso Gómez señala que no siempre existe en el Derecho la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación, porque aun cuando se requiera de éste último no se puede considerar como un elemento *sine qua non* de la obligación fiscal, porque sólo sería la ratificación y determinación en cantidad líquida de un crédito, situación distinta de la existencia de la obligación tributaria originada con anterioridad.<sup>62</sup>

En otras palabras, bajo el principio de autodeterminación, corresponde a los particulares evaluar su situación fiscal y ubicar los supuestos en los que se ubicaron de acuerdo a las conductas realizadas; de ahí, que primero nace la obligación fiscal y posteriormente la autoridad cuenta con facultades para revisar el debido cumplimiento y en su caso determinar la situación real o deuda a cargo del contribuyente.

Por tanto, y de acuerdo a lo expuesto en párrafos anteriores, debe concluirse que la obligación fiscal nace en el momento en que se manifiesta el hecho

---

<sup>61</sup> De conformidad con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

<sup>62</sup> Sánchez Gómez, Op. Cit., pág. 373

jurídico o hipótesis normativa que de acuerdo con la Ley condiciona la obligación del cumplimiento por parte del contribuyente.

Razón por la que no es necesario que la autoridad deba revisar y emitir una resolución expresa para que se genere una obligación o bien el pago de una contribución, porque ésta surgirá en el momento preciso en que se actualiza la multicitada hipótesis legal y una vez satisfecho éste requisito, la autoridad estará en posibilidad de emitir un acto que determine y exija el debido pago.

Consecuentemente, el nacimiento de la obligación fiscal es *“indudablemente el momento vital de relación jurídico fiscal”*<sup>63</sup>, porque si bien se puede contar con los elementos de ésta —hipótesis legal, sujeto activo y sujeto pasivo—, lo cierto es que mientras no se actualicen dichos supuestos legales, no se puede hablar de la existencia de una obligación y mucho menos de consecuencias jurídicas.

### ***2.3.1 Determinación de la obligación tributaria.***

En el punto anterior, se hizo alusión al principio de la “autodeterminación”, contemplado en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación<sup>64</sup>; sin embargo, es importante abordar el concepto de *determinación de la obligación tributaria* de forma más amplia.

Doricela Mabarak define a la determinación de la obligación tributaria como *“el hecho o la serie de hechos mediante los cuales se llega a precisar el quantum de la contribución adecuada; es decir, el monto a pagar por la citada contribución, una vez que se ha verificado el hecho generado de la misma, la*

---

<sup>63</sup> Ídem, pág. 374

<sup>64</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

*identificación del sujeto, la consulta de los preceptos fiscales aplicables al caso concreto y la mencionada cuantificación del monto a pagar*<sup>65</sup>.

Por su parte, Narciso Gómez, define que la determinación “*consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco*”<sup>66</sup>

De los conceptos aportados por los autores, se advierte que la determinación de la obligación tributaria se traduce en el hecho de darle a conocer a la autoridad que el particular se ubicó en la hipótesis normativa, cuál es la contribución causada como consecuencia y la forma en que habrá de cumplir la indicada obligación, considerando en todo momento que el pago efectuado será para sufragar el gasto público.

Ahora bien, la determinación de contribuciones no siempre será en función del ingreso que perciban los contribuyentes, como lo sería al calcular el Impuesto Sobre la Renta, sino que dicha determinación va en función a la naturaleza y objeto del tributo, es decir, podrá variar en tratándose del Impuesto Sobre Producción y Servicios o bien del Impuesto al Valor Agregado — para lo cual va en función al valor de un bien adquirido—. <sup>67</sup>

Por otra parte Narciso Gómez divide la determinación de la obligación tributaria dentro del sistema jurídico mexicano, en tres clases,<sup>68</sup> a saber:

---

<sup>65</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela, “*Derecho Fiscal Aplicado*”, Mc Graw-Hill Interamericana, México, 2008, pág. 73.

<sup>66</sup> Sánchez Gómez, Op. Cit., pág. 376

<sup>67</sup> La determinación de la obligación también se concretiza mediante la práctica de los balances respectivos, expresándose por escrito el valor de los bienes, cosas o servicios enajenados, presentando declaraciones, manifestaciones o avisos a la autoridad para que formule la liquidación del gravamen y se efectúe el pago correspondiente. Ídem, pág. 376

<sup>68</sup> Ídem, págs. 380- 381

I) Determinación a cargo del sujeto pasivo principal o por responsable solidario, sin la intervención de la autoridad, es decir, autodeterminación; en este supuesto las personas quedan obligadas a respetar la Ley en lo que se refiere a la concretización de nacimiento de la prestación tributaria.

II) Determinación a cargo de la autoridad, ya sea con la colaboración del sujeto pasivo directo o de terceras personas que deben auxiliar a la autoridad para que se concrete el hecho que dio nacimiento a la contribución que en forma específica debe pagar el particular; este tipo de determinación opera cuando la autoridad descubre la omisión del cumplimiento de obligaciones.

III) Determinación que se establece de común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, o por mandato de la ley, en donde el particular proporciona datos, documentos, constancias o informes pertinentes a la autoridad para que ésta concrete el acto o actividad que dio origen al tributo, a fin de que con base en esos elementos, finque la esencia de la base gravable, liquide la contribución y con ello verifique el pago.

## **2.4 Elementos de la obligación tributaria.**

Una vez que se ha estudiado el concepto de la relación jurídico-tributaria y obligación tributaria, es pertinente analizar los elementos esenciales que conforman ésta última.

Antes de comenzar el análisis de los elementos de la obligación tributaria, cabe destacar que la obligación tributaria principal es una relación jurídica constituida con base en un hecho generador, entre dos tipos de sujetos; el acreedor que tiene derecho a exigir un pago y otro llamado deudor que por la ley está obligado a efectuar el pago.

### **2.4.1. Sujeto Activo.**

Sonia Venegas define al sujeto activo de la obligación tributaria como: “...a quien la ley confiere el derecho de percibir el monto de las contribuciones.”<sup>69</sup>.

En otro sentido, Narciso Gómez, proporciona una definición más amplia, al señalar que el sujeto activo es “...la entidad pública que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar requerir, administrar la obligación tributaria y por tal motivo se le conoce como “acreedor de esa prestación” y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados, Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder de coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comento.”<sup>70</sup>

De las definiciones anteriores, se infiere que en primer término la ley confiere al Estado la potestad tributaria, es decir, la facultad para crear e imponer contribuciones, para que en segundo término, una vez que estén establecidas en la Ley, el Estado tenga derecho a cobrar dichas contribuciones, de acuerdo a su función administrativa o por un organismo administrativo, el cual debe ser creado previamente con el derecho y la obligación de recaudar contribuciones.<sup>71</sup>

Por tanto, desde el momento en que se crearon los entes encargados de la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones y de la recaudación de las contribuciones, es como surge la expresión *fisco*, empelada para designar a las autoridades administrativas titulares de la competencia para exigir, inclusive en forma coactiva el cumplimiento de las obligaciones fiscales.<sup>72</sup>.

---

<sup>69</sup> Venegas, Op. Cit., pág. 103

<sup>70</sup> Sánchez Gómez, Op. Cit., pág. 373

<sup>71</sup> Como excepción a dicha regla, existe la posibilidad de crear una contribución en una Ley y determinar que un ente en específico sea el encargado de su recaudación, como es el caso de las aportaciones de seguridad social recaudadas por los llamados *organismos fiscales autónomos* (Venegas Álvarez, 2010, pág. 102)

<sup>72</sup> Venegas, Op. Cit., pág. 102

Además de la definición aportada por Narciso Gómez, es necesario puntualizar que de acuerdo al sistema federal que rige nuestro país, se pueden ubicar en tres categorías los sujetos activos de la obligación tributaria principal, es decir, en el ámbito Federal, Local y Municipal.

#### ***2.4.2. Sujetos pasivos.***

Delgadillo Gutiérrez define al sujeto pasivo desde el punto de vista de la Teoría General del Derecho como: *“la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la Norma<sup>73</sup>”*

En lo que se refiere a la materia tributaria, se puede conceptualizar al sujeto pasivo como la *“...persona física o moral, mexicana o extranjera que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad federativa o municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley”.<sup>74</sup>*

Ahora bien, en la doctrina del Derecho Fiscal se ha clasificado al sujeto pasivo de acuerdo a las circunstancias de hecho o derecho que lo conlleven a cumplir la obligación fiscal, es decir, respecto de la persona que entera al fisco la contribución. Considero que la clasificación más completa es la aportada por Narciso Gómez, quien analiza al sujeto pasivo en los términos que siguen:<sup>75</sup>

I) Sujeto pasivo principal, con responsabilidad directa: Persona cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, ya sea por obtener ingresos,

---

<sup>73</sup> Delgadillo, Op. Cit., pág. 119.

<sup>74</sup> Sánchez Gómez, Op. Cit., pág. 396

<sup>75</sup> Ídem, págs. 397-404

por recibir utilidades, por configurar los actos que den nacimiento a la obligación contributiva y porque ese proceder se ajusta a la hipótesis normativa fiscal.

II) Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria: Persona física o moral, mexicana o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal adquiere concomitantemente, la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal.

Al efecto, se precisa que en nuestro sistema jurídico mexicano, la responsabilidad solidaria se encuentra contemplada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, entre los principales supuestos, se encuentran los siguientes:

- Retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes.
- Personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente.
- Adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación.
- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- Legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado.
- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca.

- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad.<sup>76</sup>

III) Sujeto pasivo con responsabilidad substituta: Persona que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones a los que la ley hace responsables de su pago bajo determinadas circunstancias, como es el caso de los retenedores o de las personas a las que se les imponga la obligación de recaudar.

IV) Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva: Deriva de la tenencia de bienes muebles, inmuebles y negociaciones que están afectas a un crédito fiscal, que dieron lugar a su existencia y que sirvieron para el desarrollo de la actividad operación, tenencia de la riqueza que motiva la causación del impuesto.<sup>77</sup>

### ***2.4.3. Hecho imponible y hecho generador.***

La doctrina en el derecho tributario ha hecho distinciones entre los conceptos de hecho generador y hecho imponible; al efecto, Dino Jarach, —creador del vocablo—, señala que el hecho imponible es “*una conducta económica, una actividad humana contemplada por el derecho fiscal*”<sup>78</sup>; sin embargo, como se precisó al inicio del presente capítulo, los impuestos no gravan exclusivamente conductas económicas ya que cada impuesto difiere en su objeto y naturaleza.

---

<sup>76</sup> A fin de clarificar el alcance de la figura de responsabilidad solidaria, es pertinente precisar que el artículo 26, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece que “*La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios*”.

<sup>77</sup> Al analizar el sujeto pasivo de la contribución Sonia Venegas, únicamente distingue entre *contribuyentes de derecho* (persona obligada al pago frente a las autoridades hacendarias) y *contribuyentes de hecho* (quien en definitiva soporta materialmente la carga de tributo) Venegas, Op. Cit., pág. 378.

<sup>78</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Op. Cit., pág 321.

Hugo Carrasco define al Hecho imponible como: “*el hecho previsto en la norma jurídica en forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria*”; en tanto que, el Hecho generador es “*cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, ósea es la materialización de la normatividad tributaria*”.<sup>79</sup>

Es decir, retomando el apartado en que se analizó la relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria, se precisó que la primera sería el género, mientras que la segunda es la especie, de ahí, que el hecho imponible se ubica en la relación jurídico-tributaria, porque únicamente se refiere al hipótesis contemplada en ley, y el hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria porque es cuando se concretiza la indicada hipótesis normativa, es decir, cuando es llevada a la realidad.

Cabe agregar que el hecho imponible en nuestro sistema jurídico se encuentra previsto en el primer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación<sup>80</sup>, que ha sido transcrito con anterioridad; no obstante, el referido precepto establece:

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

*...”*

De lo anterior, se infiere que las contribuciones se causan de acuerdo a la situación jurídica o de hecho que realice el particular, la cual deberá estar contemplada en la norma durante el momento en que ocurrió; es decir, en forma genérica establece el momento en que se causarán las normas, sin referirse a un caso específico como lo sería en el hecho generador.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> Carrasco Iriarte, Op. Cit., pág. 193

<sup>80</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

<sup>81</sup> En la doctrina mexicana, se ha establecido que el hecho generador en el Derecho Fiscal es lo que el tipo es al Derecho Penal (Venegas Álvarez, 2010, pág. 117)

#### **2.4.4 Base gravable.**

Es también denominada “base imponible”<sup>82</sup>; Hugo Carrasco señala que antes de hablar de base gravable debe tomarse en cuenta que la base de una contribución “es la cuantía respecto de la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, ejemplo: la renta percibida, litros producidos, etcétera”.<sup>83</sup>

Sentado lo anterior el propio autor define la base gravable como: “la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la ley..., debe estar medida de alguna manera por el precio, valor, peso, volumen, altura, longitud, profundidad o cualquier otra cosa medible”.<sup>84</sup>

Por tanto, al hablar de base gravable como la cuantía para determinar la contribución a pagar, es indudable que también se hace referencia a la capacidad económica del sujeto pasivo, razón por lo que constituye un elemento esencial para fijar en forma real el cumplimiento de la obligación tributaria.

#### **2.4.5. Tasa y Tarifa.**

En la doctrina mexicana existe la discusión sobre cuál debe ser el término correcto, es decir, si se debe de hablar de tasa, o bien de tarifa, por lo que considero importante establecer primero que se debe entender por cada concepto.

A ese respecto, Hugo Carrasco define la Tasa como: “un parámetro o parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto a pagar”, en tanto que la Tarifa es “una relación de bases y tasas que dan el impuesto a pagar”.<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> Venegas Álvarez, Op. Cit., pág. 120

<sup>83</sup> Carrasco Iriarte, Op. Cit, pág. 196

<sup>84</sup> *Ibidem*

<sup>85</sup> *Ídem*, pág. 199

En otras palabras, la Tasa debe entenderse como la cantidad aplicable a la base, es un porcentaje fijo estipulado por la Ley, que deberá ser aplicado estrictamente al caso concreto.

Por otro lado la Tarifa, puede conceptualizarse como la lista de cuotas correspondientes a un objeto, siempre que pertenezcan a la misma categoría<sup>86</sup>, un ejemplo es la determinación de la retención a pagar por salarios, procedimiento que se encuentra en el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>87</sup>.

#### ***2.4.6. Pago de la contribución.***

El artículo 2062 del Código Civil Federal vigente<sup>88</sup> establece que pago o cumplimiento es “*la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.*”

Sonia Venegas señala que la forma de extinción de la obligación tributaria por antonomasia es el pago, aunque no es la única a ser esta una obligación de dar, además debe considerarse que el pago tiene como finalidad la satisfacción de un interés público, porque lo que se pretende a través de la regulación fiscal es primordialmente la obtención de recursos para sufragar el gasto público.<sup>89</sup>

La obligación tributaria debe cumplirse dentro del término establecido en la ley, lo que se encuentra regulado en el artículo 6°, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación<sup>90</sup>, que establece:

---

<sup>86</sup> Para Sonia Venegas la denominación adecuada es la de *tarifa* porque en el Derecho comparado se le denomina *tasa* a una de las especies de las contribuciones, además el referido término de *tasa* es empleado para determinar porcentajes como sucede en el cálculo de intereses o en la expresión porcentual de índices y agrega que las tasas o tarifas en el Derecho fiscal no siempre se expresan en porcentajes. Venegas, Op. Cit, pág. 122

<sup>87</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

<sup>88</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 2013.

<sup>89</sup> Ídem, pág. 123

<sup>90</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

**“Artículo 6.**

(...)

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

(...)”

Situación que es distinta al momento de exigibilidad de las contribuciones, ya que dicho momento se encuentra estipulado en los artículos 65 y 144, primer párrafo del invocado código<sup>91</sup>, que disponen:

**“Artículo 65.-** *Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, **deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes** a aquél en que haya surtido efectos para su notificación.”*

**“Artículo 144.** *No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. **Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social** y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.*  
(...)”

De la interpretación de los referidos artículos, se advierte que en caso de que las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación y determinen créditos fiscales a cargo de los particulares, éstos cuenta con treinta días para pagar o garantizar el referido crédito, aunado a que no se podrán ejecutar los actos administrativos cuando se haya garantizado el crédito, o bien, cuando no venza el plazo de cuarenta y cinco días —contribuciones—, o de quince días —cuotas obrero patronales o capitales constitutivos—

Es decir, en nuestro sistema jurídico, la exigibilidad de pago es de treinta días tratándose de contribuciones con la excepción de quince cuando deban pagarse cuotas obrero-patronales o capitales constitutivos.

---

<sup>91</sup> Ídem.

## 2.5. Otras formas de extinción de la obligación tributaria.

En el presente apartado se explicaran brevemente algunos medios de extinción de la obligación tributaria, su naturaleza y el fin por el que fueron creados.

### 2.5.1. Condonación.

Sobre este tópico, Narciso Gómez define la institución de la condonación como: *“el perdonar la obligación tributaria al sujeto pasivo, es una facultad de la autoridad fiscal competente a favor de los contribuyentes que por diversas causas no pueden pagar el tributo como: fuerza mayor, por fenómenos naturales o accidentales que dan como resultado un menoscabo o pérdida de la riqueza y bienes del contribuyente, cuando su situación económica le resulte insuficiente para cumplir con dicha obligación, o si se pretende impulsar actividades económicas que vengan a diferenciar a un determinado sector de la población...”*<sup>92</sup>

Aunado a lo anterior, Margáin Manáutou señala que la figura de la condonación se creó con el fin de que la Administración Pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos los créditos fiscales, cuando la situación del país o parte de él lo amerite.<sup>93</sup>

De la primera definición, se advierte que para que opere la figura de la condonación, debe existir la configuración de la obligación tributaria, es decir, una vez que se cuenta con una deuda líquida, la autoridad en uso de sus facultades —39, fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación<sup>94</sup>— podrá condonar total o parcialmente el crédito fiscal, tomando en cuenta las particularidades del caso concreto.

---

<sup>92</sup> Sánchez Gómez, Op. Cit., pág. 430

<sup>93</sup> Ídem, nota 431

<sup>94</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

### **2.5.2. Compensación.**

Doricela Mabarak define la figura de la compensación como “*el procedimiento de extinción de un adeudo, cuando se reúnen recíprocamente entre dos personas, el fisco y el contribuyente las calidades de deudor y acreedor. El efecto de la compensación es el de extinguir el adeudo mayor, hasta el importe del menor. Aquí se parte del supuesto de que el contribuyente hubiera hecho un pago indebido de una contribución y, en consecuencia tiene un saldo que tiene a su favor, compensando éste en contra lo que deba pagar en fecha posterior.*”<sup>95</sup>

En nuestro sistema jurídico la indicada figura se encuentra contemplada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación<sup>96</sup>, el cual establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, además se consideraran incluidos los accesorios.

### **2.5.3. Prescripción**

Narciso Gómez proporciona una definición amplia del término prescripción, para lo cual señala que: “*significa modo de adquirir el dominio de la cosa ajena, a través de la posesión de ella durante cierto tiempo y con los requisitos marcados por la ley, que también se le conoce como usucapión, que proviene de usar a detentar un bien mueble, inmueble o derecho; de igual forma se refiere a*

---

<sup>95</sup> Mabarak, Op. Cit., pág. 435

<sup>96</sup> Ídem.

*librarse de una obligación que se hubiera contraído y cuyo cumplimiento no se exija dentro del término que indique una norma jurídica*<sup>97</sup>

Por su parte, Sonia Venegas define esta forma de extinción de la obligación tributaria como: *“la extinción... por el simple transcurso del tiempo. Al entenderse prescrita una obligación, el acreedor no tendrá ya el derecho a cobrarla”*<sup>98</sup>

De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación<sup>99</sup> el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, para lo cual los particulares están en posibilidad de solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción. La figura de la prescripción tiene diversas particularidades, entre las que se encuentran:

- El término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigible.
- El término para que se consuma se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor.<sup>100</sup>
- Se interrumpe el plazo de cinco años cuando el contribuyente hubiera desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

#### ***2.5.4. Caducidad.***

Al hablar de caducidad, Hugo Carrasco la distingue de la figura de la prescripción, señalando que: *“la prescripción se fundamenta en el simple transcurso de tiempo, y mientras ésta surte efectos sobre obligaciones, la caducidad provoca la*

---

<sup>97</sup> Sánchez Gómez, Op. Cit., pág. 437

<sup>98</sup> Venegas, Op. Cit., pág. 142

<sup>99</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

<sup>100</sup> Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del sujeto pasivo o deudor.

*pérdida de un derecho o la facultad para decir una acción, ya sea impidiendo su promoción por la continuación del procedimiento”.*<sup>101</sup>

Para que opere la caducidad se establecen tres plazos, a saber:

- Tres años: En los casos de responsabilidad solidaria —artículo 26 del Código Fiscal de la Federación— el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.
- Cinco Años: Opera respecto de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones, lo anterior se encuentra regulado en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.
- Diez años. Dicho término opera en diversas situaciones, entre las que se encuentran: que el particular no esté registrado ante el Registro federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad, por los ejercicios que no presente declaración estando obligado a hacerlo, etcétera.

## **2.6. Exención.**

Ahora bien, dado que el punto toral de la presente investigación se centra en el análisis de ingresos exentos por derechos de autor, es que se orienta un principal énfasis en este apartado.

La razón por la que la figura de la exención no se ubica en el punto 2.5. Relativo a “Otras formas de extinción de la obligación tributaria”, es porque comparto

---

<sup>101</sup> Carrasco Iriarte, Op. Cit., pág. 249

el criterio sostenido por Sonia Venegas al aclarar que la exención no debe ser considerada como una forma de extinción de la referida obligación tributaria.

### ***2.5.1. No sujeción y no causación.***

Antes de analizar la figura de la exención es pertinente esclarecer a modo de introducción los términos de no sujeción y no causación, que en ocasiones han sido confundidos en la doctrina del derecho tributario.

Delgadillo Gutiérrez especifica que en la no causación no nace la obligación tributaria, ya que no se da la realización del hecho imponible, porque el hecho o situación de que se trata no fue incluida en éste, por tanto, al no causarse la obligación no existe obligación que eximir o liberar.<sup>102</sup>

Por otro lado, explica que en la no sujeción sí se realiza el hecho generador pero, por disposición de Ley, la persona que lo efectuó no queda sujeta al cumplimiento de la obligación; es decir, que a pesar de haber realizado la situación o el hecho señalado en la ley, la obligación no nace porque el sujeto que la realizó no está ligado a dicha disposición<sup>103 104</sup>.

De ahí que la no causación se ubica en el primer momento en que se encuentra el sujeto y la conducta, en el que la realización de la situación jurídica no está contemplada en el hecho imponible —hipótesis normativa que prevé una obligación como consecuencia de una conducta—, mientras que la no sujeción se refiere a un momento posterior, ya que tiene que ver la realización de la situación jurídica establecida en el hecho imponible, pero la ley establece que el sujeto no

---

<sup>102</sup> Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit., pág. 138

<sup>103</sup> También se ha definido que en la no sujeción no se realizan los elementos del hecho generador, o sea, se trata de un hecho que no está sujeto o descrito en la norma como hecho generador. (Venegas Álvarez, 2010, págs. 134 -135)

<sup>104</sup> Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit., pág. 138

queda incluido o bien lo excluye, por tanto sí se genera el hecho generador, pero esa conducta no conlleva a consecuencia de obligación.

Consecuentemente en ninguna de las dos figuras en cuestión se puede hablar del nacimiento de una obligación tributaria porque no se dan los elementos para su configuración.

### ***2.5.2. Concepto de exención.***

Hugo Carrasco define a la exención como *“la figura jurídica por la cual el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria se libera de una obligación fiscal a su cargo por disposición legal.”*<sup>105</sup>

Aunado a la definición anterior, el referido autor agrega que la exención consiste en eliminar la obligación de pago, pero es un privilegio del que no pueden gozar todos, sino únicamente los sujetos que se ubiquen en el supuesto normativo, además dicha exención debe estar contemplada en la norma jurídica, en virtud de que es una excepción de la carga tributaria dispuesta por aquella debido a la aplicación estricta de la ley fiscal.<sup>106</sup>

Por tanto, la exención es la figura jurídica por la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.<sup>107</sup>

En cuanto a ello, Emilio Margáin señala que tales razones se refieren a lo siguiente:

- Equidad por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo, a fin de

---

<sup>105</sup> Carrasco Iriarte, Op. Cit., pág. 238

<sup>106</sup> Ibídem

<sup>107</sup> Margáin, Op. Cit., pág. 300

dejarlos en situación de igualdad frente a los contribuyentes del mismo.

- De conveniencia, porque los llamados gravámenes sobre los consumos, el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor... por lo que es necesario eximirle impuestos el consumo de los artículos o de servicios considerados de primera necesidad, a fin de no encarecer el costo de la vida.
- De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias para alentarlas a establecerse en zonas susceptibles de desarrollo.

Por otra parte, Fernando Sainz de Bujanda puntualiza que en la exención la deuda tributaria no nace a pesar de haberse verificado la realización del hecho generador. La exención, es en una relación jurídica, vinculada íntimamente con el hecho imponible e inspirada en los principios rectores en materia tributaria, lo cual provoca un efecto concreto: el sometimiento a un régimen especial que se caracteriza por el no nacimiento o el nacimiento en forma reducida de la obligación tributaria.<sup>108</sup>

En mérito de lo expuesto se concluye que en la exención el hecho imponible —hipótesis normativa señalada en forma general— se realiza en todos sus elementos, por tanto la obligación tributaria aparentemente nace, sin embargo no es así, ya que por propia disposición de ley no es exigible, es decir, si el sujeto pasivo se ubica en un supuesto de exención, éste se verá liberado del cumplimiento de la obligación.

Es una figura que en el tiempo ocurre de manera inmediata a la realización del hecho generador y que por disposición de ley, el crédito fiscal no

---

<sup>108</sup> Venegas, Op. Cit., pág. 134

llega a cuantificarse, puesto que por la liberación que produce no tiene objeto continuar con el procedimiento para determinar un crédito que no se cobrara.<sup>109</sup>

### **2.5.3. Fundamento constitucional.**

El fundamento constitucional de la figura de la exención se encuentra consagrado en el artículo 28, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>110</sup> que señala:

*“Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (las, sic DOF 03-02-1983) prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a ls (las, sic DOF 03-02-1983) prohibiciones a título de protección a la industria. ...”*

De ahí que Sonia Venegas sostiene que la exención es una manifestación de la potestad tributaria, por tanto, sólo puede ser establecida a través de una ley y debe de ajustarse a los principios constitucionales que rigen las contribuciones.<sup>111</sup>

### **2.5.4. Clasificación de la exención.**

Hugo Carrasco propone la siguiente clasificación de la figura de la exención:<sup>112</sup>

- I) Transitorias. Se conceden por cierto tiempo o plazo determinado por la ley.
- II) Absolutas. Liberan al contribuyente tanto de la obligación principal como de las accesorias.

---

<sup>109</sup> Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit., pág. 138

<sup>110</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016.

<sup>111</sup> Venegas, Op. Cit., pág. 135

<sup>112</sup> Carrasco Iriarte, Op. Cit., pág. 240-241

III) Relativas. Liberan al contribuyente únicamente de la obligación principal.

IV) De técnica legislativa. Se establecen con el propósito de aclarar o precisa el objeto gravado.

V) Proteccionistas. Se establecen con la finalidad de no gravar a determinados grupos de la población por su escaso poder económico

VI) Por sustitución de gravamen. Se establecen con el propósito de que una actividad no pague dos impuestos diferentes, declarando exento uno de ellos.

VII) Culturales, se establecen con el objeto de fomentar las actividades que incremente el nivel cultural del país.

VIII) Económicas. Se establece con el fin de evitar o ahorrarse gastos de recaudación del impuesto.

## CAPÍTULO 3.

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

#### 3.1 Elementos del Impuesto Sobre la Renta.

En nuestro país se ha adoptado la idea de que el Impuesto Sobre la Renta sea el gravamen más importante; es decir, la columna vertebral de nuestro sistema impositivo, ya que tiene influencia desde el aspecto recaudatorio —medio de redistribución de la riqueza— así como desde un punto de vista de herramienta económica —medio de control de la inflación—.

En ese sentido —como se mencionó en el capítulo 1, relativo a los antecedentes de las principales instituciones de estudio en la presente investigación— en este apartado se analizan los elementos que conforman este tributo; los cuales, son:

##### 3.2.1. Objeto

El objeto del Impuesto Sobre la Renta es el ingreso, es decir, la renta que una persona obtiene por la explotación de su capital, por la realización de un esfuerzo personal o trabajo, o bien por la combinación de ambos.<sup>113</sup> Enrique Calvo, señala que el objeto del Impuesto Sobre la Renta es gravar las modificaciones patrimoniales de las personas.<sup>114</sup>

En otras palabras, al ser un impuesto directo, personal y federal, se considera que su objeto es gravar los ingresos percibidos en determinado tiempo.<sup>115</sup>

---

<sup>113</sup> Ídem, pág. 174

<sup>114</sup> Matín Grandados, María Antonieta, *Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo, personas morales y personas físicas*, Thomson, México, 2003, pág. 35

<sup>115</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal II*, Iure Editores, México, 2004, pág. 100

En los artículos 16 y 18 de Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>116</sup> se define que deberá entenderse por ingresos, entre los que se encuentran:

*Ingresos (artículo 16 de la LISR).*

- Efectivo.
- Bienes
- Servicios
- Crédito
- Ajusta anual por inflación acumulable.

*Otros ingresos (artículo 18 de la LISR)*

- Ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales.
- Ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie.
- Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles.
- Derivados de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito.
- Pagos por recuperación de un crédito deducido por incobrable.
- Recuperación por seguros o fianzas a cargo de terceros.
- Indemnización
- Gastos por cuenta de terceros,
- Intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno.
- Ajuste anual por inflación que resulte acumulable.

---

<sup>116</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

- Préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00.

### *3.2.2. Base*

La base del Impuesto Sobre la Renta se determinara en la cuantificación de los ingresos obtenidos en dinero, en bienes o en servicios, debiendo restar las deducciones autorizadas por la ley, obteniendo lo que se denomina renta fiscal.

Doricela Mabarak distingue sendos los tipos de renta<sup>117</sup>, entre los que se encuentran:

- Renta bruta. Es propiamente el ingreso, sin descuento ni deducción.
- Renta neta. Es el total de ingresos menos los gastos efectuados para obtener dicho ingreso.
- Renta legal. Es el total de los los ingresos menos las deducciones autorizadas por la ley, y es la que deberá considerarse para el pago del impuesto.

Es pertinente precisar en el presente apartado el concepto de “deducciones”, para lo cual debe entenderse como los conceptos que los sujetos al pago del impuesto podrán disminuir de los ingresos y así determinar la base del ingreso, obteniendo como resultado la utilidad fiscal del ejercicio.<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup> Mabarak Cerecedo, Op. Cit, pág. 174-175

<sup>118</sup> Venegas, Op. Cit., pág. 337

### ***3.2.3. Sujetos***

Para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, primero es importante distinguir entre personas morales y personas físicas, ya que en cada caso la ley contempla particularidades distintas.

Considero que para el objeto de estudio de la presente investigación resulta innecesario un análisis detallado de la mecánica técnica operativa de los impuestos para cada régimen, por tanto, de manera sucinta se explicarán las características del Impuesto Sobre la Renta para cada sujeto.

Ahora bien, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en artículo 1º, establece que tanto las personas físicas como morales están sujetas al pago del impuesto cuando reúnan las siguientes características:

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

#### **Personas Morales**

Las sociedades mercantiles constituidas bajo las reglas establecidas en por la Ley General de Sociedades Mercantiles son aquellas que están obligadas a acumular la totalidad de sus ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

Son sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales que se ubiquen en los siguientes supuestos.

- a) Sociedades controladas.
- b) Sociedades controladoras.
- c) Personas morales con fines no lucrativos.
- d) Instituciones de crédito.
- e) Uniones de crédito, arrendadoras financieras, sociedades y asociaciones civiles.
- f) Instituciones de seguros.
- g) Instituciones de fianzas.
- h) Almacenes generales de depósito.
- i) Régimen simplificado
- j) Organismos descentralizados que realicen actividades preponderantemente empresariales.
- k) Empresas residentes en el extranjero.
- l) Sociedades de inversión de capitales.
- m) Sociedades mercantiles.

### **Personas Físicas.**

Con el propósito de cumplir el principio de equidad y proporcionalidad contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>119</sup>, los ingresos de las personas físicas se dividen de acuerdo a la actividad que desarrollan para obtenerlos, sin ser excluyentes unos de otros.

#### ***- Régimen fiscal de Sueldos y en General por la prestación de un servicio personal subordinado.***

El régimen fiscal aplicable a los ingresos por sueldos y salarios, es aquel en el que los sujetos son las personas físicas que presten un servicio personal

---

<sup>119</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016.

subordinado y demás prestaciones que deriven de una relación laboral incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las cantidades obtenidas por la terminación de la relación laboral.

En este régimen el **objeto** del impuesto es gravar los ingresos obtenidos por la prestación de servicios personales subordinados: sueldo ordinario, horas extras, comisiones, primas dominicales, vacacionales y de antigüedad, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, indemnizaciones, jubilaciones, etcétera.

Las personas que tributen por ingresos por salarios tendrán derecho a las deducciones personales descritas en el artículo 151 de la LISR, entre las que se encuentran Honorarios médicos dentales y gastos hospitalarios, gastos de funerales, donativos no onerosos, interés reales, gastos por seguros de gastos médicos, etcétera.

Cabe precisar que los contribuyentes que obtengan ingresos por sueldos y salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, están obligados a efectuar pagos provisionales a través de sus patrones o empleadores, quienes les retendrán el impuesto y efectuaran el entero, ante las oficinas exactoras correspondientes.

***- De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.***

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta este capítulo se divide en dos secciones, de acuerdo a los regímenes siguientes:

**a) Personas físicas con actividades empresariales<sup>120</sup> y profesionales<sup>121</sup>.**

---

<sup>120</sup> Las actividades empresarias son aquellas que en los términos de la legislación mercantil, persiguen el propósito de ganancia o lucro. (Mabarak Cerecedo, 2008, pág. 275)

<sup>121</sup> Como profesión debe entenderse el “*empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente, Esta actividad se ejerce de manera independiente y liberalmente, ajustada sólo a las disposiciones normativas que emite el Estado*” (Diccionario Jurídico Mexicano, 1997, pág. 2594)

En este rubro se ubican las personas físicas que se dediquen a las actividades empresariales previstas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación<sup>122</sup>, entre las que se encuentran: comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesca y silvícolas.

En cuanto a las actividades profesionales se pueden destacar las siguientes: médicos, abogados, contadores, escritores, etcétera; es decir son todas aquellas profesiones que no se prestan de manera dependiente que no puedan ser consideradas como salarios o asimilados a salarios.

Para este régimen se consideran **ingresos acumulables** los efectivamente cobrados por la realización de actividades y los previstos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>123</sup>; los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos<sup>124</sup>.

Ahora bien, de la suma de ingresos gravados, los contribuyentes podrán disminuir las **deducciones autorizadas** efectivamente pagadas que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, la adquisición de mercancías, etcétera.

#### **b) Régimen de incorporación fiscal.**

De conformidad con el artículo 111 de la ley de la materia<sup>125</sup>, son sujetos de gravamen dentro de este régimen las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional.

Dichos contribuyentes, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en dicha sección, siempre que los ingresos propios de

---

<sup>122</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2016.

<sup>123</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

<sup>124</sup> Se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, a cuando aquellos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Artículo 102 de la LISR.

<sup>125</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

***- De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.***

Serán sujetos del impuesto las personas físicas que perciben ingresos por conceder el uso o goce temporal de bienes inmuebles, es decir que sean arrendadoras o subarrendadoras de inmuebles.

Al efecto se consideraran ingresos gravados los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general, por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles en cualquier otra forma y los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Se considerarán como ingresos los efectivamente cobrados por arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles de cualquier tipo.

Los sujetos que se encuentren en este régimen tendrán derecho a elegir cualquiera de las dos opciones de deducción: deducción comprobable, que como su nombre lo indica deberán contar con los comprobantes que reúnan los requisitos fiscales y deducción opcional o deducción ciega, para lo cual deberá aplicar una reducción del 35% a la totalidad de sus ingresos sin necesidad de alguna comprobación.

***- De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.***

Se consideran como ingresos gravados, los que obtenga una persona física que provengan de dividendos<sup>126</sup> o por ganancias repartidas por personas morales.

---

<sup>126</sup> Hermanos Mancera, define la figura del Dividendo como “la cuota que al distribuir las ganancias de una compañía por acciones, corresponde a cada acción. También se llama así la cuota que

Debe precisarse que el dividendo es el más importante de los de carácter patrimonial que tiene el socio. Nace cuando la asamblea aprueba el balance, o bien, si así lo disponen los estatutos, cuando con posterioridad a la aprobación del balance que arroje utilidades, la asamblea decreta su distribución entre los socios.<sup>127</sup>

El socio o accionista que perciba dividendos se encuentra sujeto al pago del Impuesto Sobre la Renta, correspondiéndole a la sociedad mercantil que los distribuya, efectuar la retención correspondiente y enterarlo a la autoridad en la declaración del ejercicio.

Existe un caso en particular en que el impuesto no se paga y es cuando la sociedad registra esos dividendos en una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, la cual es *“una cuenta contable especial, de la cual, la autoridad fiscal ejerce ciertos controles para percatarse de la forma en que se reinvierten esos dividendos, o bien, de la forma en que se distribuyen a los accionistas, para efectos del pago del impuesto como personas morales o físicas, al momento de acumular sus ingresos”*<sup>128</sup>

### 3.2 Exención del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>129</sup> prevé los supuestos por los que no se pagará el mencionado tributo por la obtención de ingresos; así pues, a continuación se señalan de manera sucinta –a manera de ejemplo– algunas hipótesis.

---

corresponde a los acreedores, al distribuir parcialmente, el activo de una negociación fallida. En general, puede decirse de cualquier cuota que, en la distribución de una cantidad cualquiera entre varias personas, ya sea por concepto de créditos de utilidades, de amortización de un capital previamente invertido, etc., corresponde a cada una de ellas.” (Mabarak Cerecedo, 2008, pág. 291)

<sup>127</sup> Martín Granados, María Antonieta, *“Impuesto Sobre la Renta, personas físicas no empresarias”* Cengage Learning, México, 2008,

<sup>128</sup> Mabarak Cerecedo, Op. Cit., pág. 176

<sup>129</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

- Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores.
- Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere la fracción anterior.
- Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.
- Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
- Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
- Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.
- La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y

Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada.

- Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad.
- La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
- Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
- Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario (primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas) siempre que cumplan con los máximos permitidos.
- Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:
  - a) Los agentes diplomáticos.
  - b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.
  - c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
  - d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
  - e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
  - f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.

- g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.
- Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.
  - Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.
  - Los derivados de la enajenación de:
    - a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión.
    - b) Bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente.
  - Los intereses:
    - a) Pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro.
    - b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares.
  - Los que se reciban por herencia o legado.
  - Los donativos en los siguientes casos:
    - a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.
    - b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.
    - c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

- Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.
- Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.
- Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.
- Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo.
- Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera trasmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

Ahora bien, cabe mencionar que en el anterior listado no se hizo mención respecto a la exención del tributo en cuestión respecto de los ingresos obtenidos por derechos de autor; esto, en virtud, de que tal tema es analizado en un capítulo posterior.

## CAPÍTULO 4.

### DERECHOS DE AUTOR.

#### 4.1 Antecedentes históricos

La intención de proteger los derechos de autor, ha sido una preocupación a nivel internacional que tiene un vasto antecedente histórico. Así, en el presente capítulo, se mencionaran los tratados internacionales más importantes que se han celebrado en cuanto ello y, posteriormente, se hará una breve reseña de la evolución en nuestro país.

##### *4.1.1 Evolución en el derecho internacional.*

Sus orígenes se remontan a la antigua Grecia, en donde se reconoció la creatividad y el trabajo intelectual. En el año 330 a.c, una ley ateniense ordenó que se depositaran en los archivos de la ciudad copias exactas de las obras de los grandes clásicos; en atención a ello, los libros eran copiados en forma manuscrita, de ahí que, el costo de las copias era muy alto y su número total muy limitado. Tal situación, aunado a la escasez de personas que sabían leer y en condiciones de aprender, dio pauta al surgimiento de un interés jurídico específico que proteger<sup>130</sup>.

Con el paso de los años, la invención de la imprenta por Gutenberg a mediados del siglo XV y el descubrimiento del grabado, dieron lugar al aumento de producción y reproducción de libros en grandes cantidades y a bajo costo.

---

<sup>130</sup> Instituto de Derecho de Autor, “*Antecedentes históricos de la propiedad intelectual*”, México, 2010, recuperado de: <http://institutoautor.org/story.php?id=3156>. Consultado el 01 de mayo de 2016.

Con motivo de lo anterior, surge la necesidad de regular el derecho de reproducción de las obras, debido a que la posibilidad de utilizar ésta se independiza de la persona de su autor. Dicha protección nació en forma de “privilegios”. Estos privilegios eran monopolios de explotación que el poder gubernativo otorgaba a los impresores y libreros, por un tiempo determinado, con la condición de haber obtenido la aprobación de la censura y de registrar la obra publicada<sup>131</sup>.

Tiempo después, se derogó el sistema de los privilegios y nació el derecho de autor como lo conocemos en la actualidad. La anterior situación comenzó en Inglaterra y se debió a la influencia del pensamiento de John Locke. En ese sentido, desde finales del siglo XVIII fue tomando fuerza una corriente de opinión favorable a la libertad de imprenta y a los derechos de los autores, esta corriente defendía los derechos de los autores frente a los impresores y libreros que había obtenido el privilegio de censurar los escritos<sup>132</sup>.

En el año de 1710, pese a la renuencia de impresores y libreros, llegó a la Cámara de los Comunes el proyecto de ley conocido como “*Estatuto de la Reina Ana*”, que acabó con el privilegio Real de 1557 establecido a favor de la Stationers Company, quien, en ese momento, ostentaba el monopolio de la publicación de libros en Inglaterra<sup>133</sup>.

A la par, en 1763 el Rey Carlos III de España ordenó, que el privilegio exclusivo de imprimir una obra sólo podía otorgarse a su autor y debía negarse a toda comunidad secular o regular<sup>134</sup>.

Mientras tanto, en Francia, el proceso de reconocimiento de derechos a los autores tuvo su origen en los litigios que, desde principios del siglo XVIII, mantuvieron los impresores y libreros “privilegiados” de París —que defendían la utilidad de renovación de los privilegios a su vencimiento— con los no “privilegiados”.

---

<sup>131</sup> Ídem.

<sup>132</sup> Ídem.

<sup>133</sup> Ídem

<sup>134</sup> Ídem

Así, en 1977, Luis XVI dictó seis decretos en los que reconoció al autor el derecho a editar y vender sus obras, creándose así dos categorías diferentes de privilegios, los de los editores y los reservados a los autores<sup>135</sup>.

Así pues, el reconocimiento del derecho individual del autor a la protección de su obra se fortalece a finales del siglo XVIII conforme a la normatividad que se creó en los Estados Unidos de América y en Francia. Lo anterior, dio lugar a que diversos países incluyeron en sus Constituciones nacionales los derechos de autor como un derecho fundamental del individuo.

Ahora bien, debe considerarse que el principio de territorialidad que establece que no hay un derecho de autor internacional, rige en gran medida el marco jurídico de los derechos de autor.

En ese sentido, no existe un derecho único que pueda ser exigible en todo el mundo, ni es válido considerar que un fallo dictado en un país determinado, automáticamente surtirá efectos en otros países; en consecuencia, para que una obra se considere protegida fuera de su lugar de origen, es necesario recurrir a los tratados internacionales.

Francia emprendió la búsqueda de una ley universal sobre derechos de autor que tuviera sustento en el principio de derecho natural, tal situación fue ganando empatía a nivel mundial. Así, en el año de 1858, diversos delegados de sociedades literarias, autores, periodísticas, etcétera, llevaron a cabo una reunión en Bruselas, que dio origen al “*Congreso Internacional de Autores y Artistas*”<sup>136</sup>

Posteriormente, en 1878 el poeta Víctor Hugo presidió una nueva asociación que estaba conformada por artistas de distintas ramas. Hasta el año de 1882, dicha asociación cambió la idea de un movimiento del derecho de autor universal y se sustituyó por una propuesta alemana consistente en la creación de

---

<sup>135</sup> Ídem.

<sup>136</sup> Garza Barbosa, Roberto, “*Derechos de Autor y Derechos Conexos, Marco Jurídico Internacional, Aspectos Filosóficos Sustantivos y de Litigio Internacional*”, Porrúa, México, 2009, pág. 39.

una unión internacional de derechos de autor. Esta misma propuesta es la que más tarde se convierte en el Acta de Berna de 1886<sup>137</sup>.

En ese sentido, el “*Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas*”, hasta la fecha ampara a nivel internacional el derecho de los autores, para que estén en posibilidades de controlar el uso sobre sus obras literarias, artísticas o científicas, así como recibir una retribución por su utilización. Lo anterior, trajo consigo una nueva visión acerca del derecho de autor. Algunas de las reformas más importantes —por mencionar algunas—, son las siguientes<sup>138</sup>:

- París en 1896;
- Berlín en 1908;
- Berna en 1914;
- Roma en 1928;
- Bruselas en 1948;
- Roma en 1961;
- Estocolmo en 1967;
- París en 1971,
- y una corrección en 1979.

Cabe agregar que, para obtener la protección del Convenio de Berna, un autor debe ser originario de uno de los países miembros de la Unión; haber publicado su creación por primera vez en algún otro país perteneciente de la Unión, o vivir allí. Esta protección la concede el convenio a un autor durante toda su vida y por cincuenta años después de su muerte; sin embargo, para algunas obras la duración de la protección podría ser menor o mayor según la legislación del Estado en que se encuentre, siempre que no hayan pasado al dominio público en el país de origen.<sup>139</sup>

---

<sup>137</sup> Ídem.

<sup>138</sup> López Guzmán Clara y Estrada Corona Adrián, “*Ediciones y Derechos de Autor en las publicaciones de la UNAM*”, México, 2007, recuperado de: [http://www.edicion.unam.mx/html/3\\_3\\_2.html](http://www.edicion.unam.mx/html/3_3_2.html). Consultado el 01 de mayo de 2016.

<sup>139</sup> Ídem.

Tiempo después, se creó la “*Convención Universal sobre Derechos de Autor*”, con el objetivo de crear un sistema de derechos de autor para países que no había ratificado el Convenio de Berna debido a sus estrictos estándares mínimos.<sup>140</sup>

Su origen se remonta a un voto emitido por Francia y Brasil en la conferencia de Roma que se celebró en 1928 del Convenio de Berna, en el que se proponía la creación de un puente entre los países de Berna y aquellos que forman parte del “*Acuerdo de Buenos Aires sobre derechos de autor*” de 1910. Con lo anterior, se pretendía establecer relaciones entre países del Convenio de Berna con aquellos que no lo fueran; no obstante, la Segunda Guerra Mundial interrumpió dicho movimiento<sup>141</sup>.

Después del acontecimiento bélico, en 1947 tuvo lugar la Conferencia General de la UNESCO en la Ciudad de México, los temas ahí tratados culminaron en la conferencia diplomática de 1952 que dio lugar a la citada Convención Universal sobre Derechos de Autor<sup>142</sup>.

En esta convención —con supuestos menos escritos que el Convenio de Berna—se estableció el permiso a los Estados miembros para imponer formalidades como una condición para obtener la protección de las obras y que el término de protección cuente a partir de la fecha de publicación en lugar de la muerte del autor.<sup>143</sup>

### ***3.1.1 Evolución en el derecho nacional.***

En 1928 se promulgó el código civil por Plutarco Elías Calles, en éste se inició la regulación del derecho de autor. Por otra parte, en el Reglamento para el Reconocimiento de Derechos Exclusivos de Autor, Traductor o Editor, publicado en

---

<sup>140</sup> Garza Barbosa, Roberto, Op. Cit., pág. 46

<sup>141</sup> Ídem.

<sup>142</sup> Ídem.

<sup>143</sup> Ídem.

el Diario Oficial de la Federación el 17 de octubre de 1939, ya se había hecho mención que una obra o creación sería el objeto de protección del derecho de autor<sup>144</sup>.

Bajo ese contexto, en 1947 surgió en nuestro país la primera Ley Federal sobre el Derecho de Autor, la cual se encontraba relacionada con en el Código Civil en cita y el referido reglamento. Por medio de este cuerpo normativo se concedió al autor el derecho de publicar su obra en cualquier medio y con fines de lucro, su transformación, comunicación, traducción y reproducción parcial o total, extendiendo la vigencia del derecho de autor hasta 20 años después de su muerte, en beneficio de sus herederos. De igual forma, se previó la tipificación de algunos delitos como violaciones al derecho de autor<sup>145</sup>.

La Ley Federal sobre el Derecho de Autor fue trascendente por integrar el principio de “ausencia de formalidades”, lo que significaba que una obra estaba protegida desde el momento de su creación, estando registrada o no. Con lo anterior, se permitió a la legislación mexicana integrarse en el plano de los derechos autorales a nivel mundial. Desde ese momento México haría historia en el futuro en cuanto a la protección de los autores<sup>146</sup>.

Nuestro país firmó su adhesión al Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas el 24 de julio de 1971. Dicha incorporación permitió mejorar la legislación interna, en particular gracias al reconocimiento de nuevos derechos, la elevación de los niveles de protección y la estandarización de la reglamentación convencional<sup>147</sup>.

Asimismo, con la firma del Convenio de Berna, en México se adoptó la regulación de la figura de la presunción de autoría, quedando así desplazada la obligación de registrar una obra para verse reconocidos los derechos de autor. A

---

<sup>144</sup> López Guzmán Clara y Estrada Corona Adrián, Op. Cit.

<sup>145</sup> Ídem.

<sup>146</sup> Ídem.

<sup>147</sup>Ídem.

partir de este momento, para que el autor viera reconocida su personalidad, sólo era necesario que indicara en la obra su nombre o seudónimo.

La Ley Federal sobre el Derecho de Autor fue reformada y adicionada el 11 de enero de 1982, quedando incorporadas algunas disposiciones acerca de las obras y las interpretaciones usadas con fines publicitarios o propagandísticos, y ampliando la protección no sólo a los autores, sino también a los intérpretes y los ejecutantes. En 1991 esta Ley fue objeto de nuevas reformas y adiciones.

## 4.2. Derechos de autor

Ahora bien, a fin de exponer la parte total de la presente investigación, es necesario partir de algunos conceptos relativos a la naturaleza de los conceptos de “autor” y de “derechos de autor”. Así, en el presente capítulo se abordarán de manera sucinta los referidos términos exponiendo sus elementos y características.

A ese respecto, De Pina Vara define el concepto de autor como: *“la persona a la que se debe la creación de un libro, de un cuadro, de una estatua, de un invento, etcétera”*.<sup>148</sup> Por otra parte el artículo 12 de la Ley Federal del Derecho de Autor<sup>149</sup>, lo precisa como *“la persona física que ha creado una obra literaria o artística”*.

Cabe señalar que el término de “autor” se encuentra íntimamente ligado con la creatividad y su forma de expresión; de ahí que, resulta de vital importancia proteger dicha creatividad mediante los llamados “derechos de autor”.

Becerra Pocoroba, señala que el derecho de autor es *“aquella que protege a toda obra intelectual o artística y que regula además aquellas manifestaciones del*

---

<sup>148</sup> De Pina Vara, Rafael, “Diccionario de Derecho”, Porrúa, México, 2006, pág. 116

<sup>149</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 13 de enero de 2016.

*espíritu que aun cuando no reúnan los requisitos necesarios para ser consideradas como obras se encuentran vinculadas o forman parte de las mismas*<sup>150</sup>

Por su parte, David Rangel define a este derecho como “*el conjunto de prerrogativas que las leyes reconocen y confieren a los creadores de obras intelectuales exteriorizadas mediante la escritura, la imprenta, la palabra hablada, la música, el dibujo, la pintura, la escultura, el grabado, la fotocopia, el cinematógrafo, la radiodifusión, la televisión, el disco, el cassette, el videocassette y por cualquier otro medio de comunicación*”<sup>151</sup>

En tanto que, Gutiérrez y González, señala que: “*el derecho de autor no es derecho real, ni tampoco personal. Es lisa y llanamente lo que su nombre indica “derecho de autor*”<sup>152</sup>

De las anteriores definiciones se advierte que el derecho de autor está consagrado expresamente en la ley y su tarea es regular las relaciones del autor con el Estado y frente a los demás particulares, es decir, el Estado garantiza la protección al derecho que tiene sobre su creación artística —cual sea su naturaleza—.

Por tanto, el derecho de autor cuenta con las siguientes características.

- Respeto a su personalidad como creadores.
- Difusión a sus obras y respeto a la integridad de las mismas.
- Uso o explotación de sus creaciones por sí mismo o por terceros.

---

<sup>150</sup> Becerra Pcoroba, Mario Alberto, “*Estudios del Derecho Intelectual en Homenaje al Profesor David Rangel Medina*” Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1998, pág. 423

<sup>151</sup> Vañamata Paschkes, Carlos, “*La propiedad intelectual*”, Trillas, México, 2003, pág. 22.

<sup>152</sup> INE, ¿Qué es el derecho de autor?, México, disponible en: <http://www2.ine.gob.mx/publicaciones/servicios/download/derechos.pdf>

### 4.3. Elementos del derecho de autor

El derecho de autor presenta una dualidad o mejor dicho un doble contenido, es decir, éste se encuentra compuesto por dos derechos, que unidos dan vida a lo que propiamente llamamos *derechos de autor*.

#### 4.3.1. Derecho Moral.

Es considerado como la *“facultad que tiene el creador de que se respete su personalidad como tal, de dar a conocer su obra, modificarla, retirarla del comercio y de que se respete su integridad”*<sup>153</sup>

Por su parte Carlos Mouchet y Sigfrido Radelli definen el derecho moral como: *“el aspecto del derecho intelectual que concierne a la tutela de la obra considerada en sí misma como un bien con abstracción de su creador”*<sup>154</sup>

Es decir, el derecho moral se refiere al derecho inherente al autor de crear una obra, de elegir la forma de presentación de ésta ante el público, de disponer de la misma y del respeto a la personalidad porque se encuentra unida a su calidad de autor.

Al respecto, en los artículos 18, 20, 21, 22 y 23 de la Ley Federal del Derecho de Autor<sup>155</sup> se regula el derecho moral, en los que de manera sucinta se establece lo siguiente:

- El autor es el único, primigenio y perpetuo titular de los derechos morales sobre sus obras.
- Corresponde el ejercicio del derecho moral, al propio creador de la obra y a sus herederos, o en su defecto al Estado.

---

<sup>153</sup> Becerra Pocaroba, Op. Cit., pág. 423

<sup>154</sup> Vañamata Paschkes, Op. Cit., pág. 36

<sup>155</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 13 de enero de 2016.

- Los titulares de los derechos morales están facultados —entre otros— para lo siguiente: Determinar si su obra ha de ser divulgada y en qué forma, exigir el reconocimiento de su calidad de autor, exigir respeto a la obra, oponiéndose a cualquier deformación, mutilación u otra modificación de ella, modificarla, retirarla del comercio, etcétera.

Considero importante destacar el contenido del artículo 18 de la invocada ley<sup>156</sup>, del cual se advierten las principales características del derecho moral.<sup>157</sup>

*“Artículo 18. El derecho moral se considera unido al autor y es inalienable, imprescriptible, irrenunciable e inembargable”.*

Es perpetuo, por lo que no está sujeto a término ni condición y no se extingue por la muerte del autor.

Es inalienable, porque al reguardar una calidad de orden espiritual inherente a la persona, por su propia naturaleza no puede ser objeto de comercio.

Es imprescriptible, ya que no se adquiere por usucapión no se pierde por prescripción extintiva.

Es irrenunciable, en virtud de que la naturaleza del derecho tiene po objeto defender la personalidad de autor.

#### ***4.3.2. Derecho patrimonial.***

En cuanto a esto, Mouchet y Radaelli señalan que es *“la faz del derecho intelectual que tutela la explotación económica de la obra, de la cual se benefician: el autor, sus herederos y derechohabientes”*<sup>158</sup>

---

<sup>156</sup> Ídem.

<sup>157</sup> Becerra Pocaroba, Op. Cit., pág. 424

<sup>158</sup> Ibídem

A su vez, Carlos Viñamata define que el derecho patrimonial esta “constituido por los actos, con causa económica o sin ella de disposición de la titularidad original sobre la obra o la explotación que ceda o licencie el autor”<sup>159</sup> <sup>160</sup>.

Consecuentemente, se debe entender el derecho patrimonial como la facultad que tiene el autor para explotar sus obras pudiendo obtener ganancias económicas.

Cabe destacar que la regulación del derecho patrimonial se encuentra prevista en los artículos 24, 25, 26, 27 y 28 de la Ley Federal del Derecho de Autor<sup>161</sup>, que, de manera general, establecen lo siguiente:

- Corresponde al autor el derecho de explotar de manera exclusiva sus obras, o de autorizar a otros su explotación.
- Es titular del derecho patrimonial el autor, heredero o el adquirente por cualquier título.
- El autor y su causahabiente gozarán del derecho a percibir una regalía por la comunicación o transmisión pública de su obra por cualquier medio.
- Los titulares de los derechos patrimoniales podrán autorizar o prohibir: reproducción, publicación, edición o fijación material de una obra en copias o ejemplares; la comunicación pública de su obra; la transmisión pública o radiodifusión de sus obras, en cualquier modalidad; la distribución de la obra, incluyendo la venta u otras formas de transmisión de la propiedad de los soportes materiales que la contengan; la importación al territorio nacional de copias de la obra hechas sin su autorización, etcétera.

En cuanto a la duración del derecho patrimonial, el artículo 28 de la citada Ley<sup>162</sup> precisa que:

---

<sup>159</sup> Viñamata Paschkes, Op. Cit., pág. 43

<sup>160</sup> Al respecto, Carlos Viñamata distingue el derecho patrimonial del derecho pecuniario, definiendo éste último como la prerrogativa de obtener ganancias. (La propiedad intelectual, 2003, pág. 43)

<sup>161</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 13 de enero de 2016.

I) Durará la vida del autor y, a partir de su muerte, cien años más.

II) Cuando la obra le pertenezca a varios coautores los cien años se contarán a partir de la muerte del último.

III) Cien años después de divulgadas.

IV) Pasados los términos previstos en las fracciones de este artículo, la obra pasará al dominio público.

#### **4.3.3 Objeto del Derecho de Autor.**

El artículo 1º de la Ley Federal del Derecho de Autor<sup>163</sup> disponen lo siguiente:

*“**Artículo 1.** La presente Ley, reglamentaria del artículo 28 constitucional, tiene por objeto la salvaguarda y promoción del acervo cultural de la Nación; protección de los derechos de los autores, de los artistas intérpretes o ejecutantes, así como de los editores, de los productores y de los organismos de radiodifusión, en relación con sus obras literarias o artísticas en todas sus manifestaciones, sus interpretaciones o ejecuciones, sus ediciones, sus fonogramas o videogramas, sus emisiones, así como de los otros derechos de propiedad intelectual.*

***Artículo 5.** La protección que otorga esta Ley se concede a las obras desde el momento en que hayan sido fijadas en un soporte material, independientemente del mérito, destino o modo de expresión.*

*El reconocimiento de los derechos de autor y de los derechos conexos no requiere registro ni documento de ninguna especie ni quedará subordinado al cumplimiento de formalidad alguna.”*

Del artículo 1º de la referida Ley, se advierten las características que siguen:

- Es una ley reglamentaria del artículo 28 constitucional.
- Su objeto es salvaguardar y promocionar el acervo cultural del país,
- Es extensiva a la protección de los derechos de los autores, artistas, editores, productores, etcétera.

---

<sup>162</sup> Ídem.

<sup>163</sup> Ídem.

- Será respecto de las manifestaciones de los mencionados autores, sus interpretaciones, ediciones, etcétera.

Al ser el objeto de la indicada Ley la protección a los derechos de autores, artistas, editores, etcétera; es indudable que esta protección se hace extensiva a las obras<sup>164</sup> creadas por éstos. Al respecto, Satanowsky señala como elementos esenciales de toda obra los siguientes: <sup>165</sup>

- a) Ser una creación, producción integral humanamente perceptible y completa.
- b) Original y novedosa.

Por su parte, del artículo 5° del indicado cuerpo normativo, antes transcrito, se observan las siguientes particularidades:

- Para que una obra exista se requiere del elemento material, es decir, no basta que sea una idea, sino debe existir la materialización y creación de ésta.
- A su vez se requiere de la idea nueva y original, pues el elemento material sin esto, no puede constituir una obra.

En congruencia con lo anterior, es pertinente destacar que el artículo 13 de la mencionada legislación señala las ramas que se encuentran protegidas por dicha ley, clasificándolas como sigue:

- I. Literaria;
- II. Musical, con o sin letra;
- III. Dramática;
- IV. Danza;

---

<sup>164</sup> Una Obra se entiende como: "...creación original, producto de la inspiración o inteligencia de su autor, quien la expresa de forma tal que se puede ubicar en el campo del arte, la literatura o la ciencia y la fija en algún soporte para su publicación" (López Gúzman & Estrada Corona, 2007)

<sup>165</sup> Becerra Pocaroba, Op. Cit., pág. 427

- V. Pictórica o de dibujo;
- VI. Escultórica y de carácter plástico;
- VII. Caricatura e historieta;
- VIII. Arquitectónica;
- IX. Cinematográfica y demás obras audiovisuales;
- X. Programas de radio y televisión;
- XI. Programas de cómputo;
- XII. Fotográfica;
- XIII. Obras de arte aplicado que incluyen el diseño gráfico o textil, y
- XIV. De compilación, integrada por las colecciones de obras, tales como las enciclopedias, las antologías, y de obras u otros elementos como las bases de datos, siempre que dichas colecciones, por su selección o la disposición de su contenido o materias, constituyan una creación intelectual.<sup>166</sup>

---

<sup>166</sup> De acuerdo al último párrafo del artículo 13 de la Ley Federal del Derecho de Autor, las demás obras que por analogía puedan considerarse obras literarias o artísticas se incluirán en la rama que les sea más afín a su naturaleza.

## CAPÍTULO 5.

### INGRESOS EXENTOS POR DERECHOS DE AUTOR

#### 5.1 Antecedentes del régimen fiscal de los derechos de autor

En primer lugar, debe tenerse presente que la actividad de un autor esta supeditada a la eventualidad; esto, debido a que su mayor o menor actividad se encuentra relacionada con el éxito o número de ventas que obtenga respecto de su obra. En ese sentido, se afirma que la situación económica de los autores es incierta.

Atento a lo anterior, tomando en cuenta que el fomento de la difusión de obras artísticas ayuda —entre otras cosas— a la preservación del acervo cultural de las naciones, es que debe considerarse un trato especial en materia tributaria a las personas que tienen la calidad de autor.

Tal situación está íntimamente relacionado con lo que establece la *Carta del Derecho de Autor* de la Confederación Internacional de Sociedades de Autores y Compositores, que en su punto 12, dice:

*“(...) Ya que por una parte la entrada de las obras en dominio público agota la fuente de ingresos para el autor y sus herederos; teniendo en cuenta por otra, que dichos ingresos, sujetos a sensibles fluctuaciones, son inestables, y sabido que la explotación pública de tales obras del ingenio produce para el Estado importantes beneficios económicos indirectos, el autor, en el terreno fiscal, debe disfrutar un régimen apropiado a esta excepcional situación”.*

Así pues, tratándose de materia tributaria, en lo que se refiere a un tratamiento especial a los ingresos que reciben los autores por la explotación y enajenación de sus obras, ha evolucionado en un proceso paulatino, en el que, por una parte, se encuentran los intereses del erario público y, por otra, el de los autores.

Atendiendo a lo anterior, vale la pena efectuar una retrospectiva en cuanto a dicho tema; así, en decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el

3 de agosto de 1921, se fijó un impuesto federal y extraordinario que se pagaba una sola vez sobre los ingresos o ganancias particulares. Esta contribución, se refería a la realización de diversas actividades entes las que se encontraban aquellas relacionadas con el ejercicio de una profesión literaria y no hacia distinciones en cuanto a los sujetos<sup>167</sup>.

En 1963 nació la Ley Federal sobre Derechos de Autor y, tiempo después, en 1965 las leyes fiscales sufrieron modificaciones, entre las más relevantes se encuentran, el abandono de las clasificaciones de los ingresos por cédulas en personas físicas y morales. De igual forma, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se previó que estarían exentos del pago de dicho gravamen los ingresos por derechos de autor de obras científicas, artísticas, literarias o en general de carácter cultural que perciban directamente los autores.<sup>168</sup>

En cuanto a esto último, la entonces Dirección General del Impuesto Sobre la Renta determinó los alcances de la exención al señalar que *“el derecho de autor como respeto al fruto del trabajo personal, dentro del medio social, y consecuentemente como un derecho intelectual autónomo distinto del de propiedad o del de los conferidos por el Estado a título gracioso, o de una ventaja especial otorgada por cualidades privilegiadas de la gente intelectual”*<sup>169</sup>

Posteriormente, en las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, se estableció que el régimen de exención del tributo en cuestión contemplaba diversas excepciones que, en principio, tendían a evitar fraudes al fiscal federal, pues existía la posibilidad de que algunas personas pudieran eludir el pago del gravamen haciendo pasar sus ingresos como actividades regidas por el derecho de autor<sup>170</sup>.

---

<sup>167</sup> Obón León, Ramón, *“La publicidad y el derecho de autor”*, Tirant lo Blanch, México, 2013, pág. 66

<sup>168</sup> Ídem.

<sup>169</sup> Ídem, pág. 67.

<sup>170</sup> Ídem.

De igual forma, cabe puntualizar que la exención del Impuesto Sobre la Renta no distinguía entre nacionales o extranjeros, residentes o no residentes. No obstante, a partir de las mencionadas reformas, el artículo 156 de la ley en comento señalaba que tratándose de ingresos por regalías, debía tomarse en cuenta que la fuente de riqueza se encontraba en territorio nacional cuando los bienes o derechos se aprovechaban en el país. Bajo ese contexto si el pago se llevaba a cabo por extranjeros o no residentes, fuera de territorio mexicano, se llevaría a cabo una retención del Impuesto Sobre la Renta<sup>171</sup>.

Así, el 28 de diciembre de 1989 se publicaron las reformas al artículo que en ese entonces preveía la exención del pago —77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta—. Éstas fueron declaradas inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien señaló que se daba un trato desigual a los iguales<sup>172</sup>.

Dicha constante se mantuvo, pues las reformas publicadas el primero de enero de 1994 también fueron materia de diversos juicios de amparo, en los que, el Máximo Tribunal del país declaró su inconstitucionalidad.<sup>173</sup>

## 5.2 Sistema actual

Ahora bien, una vez que se han precisado algunos conceptos generales y los antecedentes generales respecto de la exención del Impuesto Sobre la Renta, se procede al desarrollo del punto toral de esta investigación; a saber, la exposición de las razones por las que el artículo 93, fracción XXIX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta —que prevé los ingresos exentos por derechos de autor—, se opone al objeto de la Ley Federal del Derecho del Autor.

---

<sup>171</sup> Ídem, pág. 69.

<sup>172</sup> Ídem.

<sup>173</sup> Ídem.

En cuanto a esto, conviene transcribir los artículos 93, fracción XXIX, 101, fracción VIII, 142, fracción XI, 145 octavo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>174</sup>, y 145 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>175</sup>, que establecen lo siguiente:

#### **Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

**“Artículo 93.** No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

...

**XXIX.** Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica que corresponda al contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante fiscal respectivo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

**a)** Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.

**b)** Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.

**c)** Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios

Lo dispuesto en las fracciones XIX inciso b), XX, XXI, XXIII inciso c) y XXV de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales o profesionales a que se refiere el Capítulo II de este Título.”

**“Artículo 101.** Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

...

**VIII.** Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

**Artículo 142.** Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

---

<sup>174</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

<sup>175</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de octubre de 2015.

...  
**XI. Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.**

**Artículo 145.**

...  
*Cuando las personas que efectúen los pagos a que se refiere la fracción XI del artículo 142 de esta Ley, paguen al contribuyente, además, ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título, los ingresos a que se refiere la citada fracción XI se considerarán como salarios para los efectos de este Título.”*

**Reglamento del Impuesto Sobre la Renta**

**“Artículo 159.** *Se consideran comprendidas en el artículo 93, fracción XXIX de la Ley, los ingresos que obtengan los contribuyentes por permitir a terceros la publicación de fotografías o dibujos de su creación en libros, periódicos o revistas, siempre que se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúe los pagos por esos conceptos y el creador de la obra no se encuentre en cualquiera de los supuestos previstos en los incisos de dicha fracción y cumpla con los demás requisitos establecidos en la referida fracción.*

*Asimismo, los contribuyentes que obtengan ingresos por los que deben pagar el Impuesto conforme al artículo 93, fracción XXIX de la Ley efectuarán pagos provisionales sobre los mismos, únicamente sobre la parte del total de los obtenidos desde el 1 de enero y hasta el último día del mes al que corresponda el pago que exceda el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica donde resida el contribuyente elevados al año.*

*Las personas que efectúen pagos de derechos de autor a los creadores de obras, por los conceptos previstos en el artículo 93, fracción XXIX de la Ley, no les efectuarán la retención del 10% a que se refiere el artículo 106, párrafo último de la Ley, por los pagos que les hagan, cuando la suma de los pagos efectuados desde el 1 de enero del año de que se trate y hasta la fecha del pago en el mismo año no exceda de la cantidad equivalente a veinte salarios mínimos generales del área geográfica donde resida el autor, elevados al año; por la parte que exceda deberán efectuar la retención de referencia.*

*Para efectos del párrafo anterior, los contribuyentes deberán informar a las personas que efectúen los pagos de derecho de autor, cuando sus ingresos excedan del equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica donde resida el autor elevados al año”.*

De la interpretación de los referidos preceptos normativos se advierte lo siguiente:

- Serán exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta los ingresos obtenidos hasta el equivalente de 20 salarios mínimos generales elevados al año.
- Como requisito a este beneficio se debe permitir a terceros la publicación de obras escritas en libros, periódicos o revistas, o bien, la

reproducción de grabaciones musicales; siempre que dicha publicación se destine a la enajenación por la persona que efectúa los pagos.

- El autor deberá expedir el comprobante con la leyenda respectiva.
- Por el excedente se pagará el impuesto.
- La exención no se aplicará cuando:
  - a) Además, se perciban ingresos por salarios.
  - b) El autor sea **socio o accionista** en más del 10% del capital social de la moral que efectúa los pagos.
  - c) Por ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.
- Se consideran **ingresos acumulables** por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en Internet, o bien, la reproducción de grabaciones musicales.
- Son ingresos en los términos del Capítulo «*De los demás ingresos que obtengan las personas físicas*», los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.
- Cuando las personas que efectúen los pagos a que se refiere la fracción XI del artículo 142 de esta Ley, paguen al contribuyente, además, ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título, los ingresos se considerarán como salarios.
- También se consideraran ingresos por permitir a terceros la publicación de **fotografías o dibujos** de su creación en libros, periódicos o revistas, siempre que se destinen para su enajenación por la persona que paga y el creador no se encuentre en los supuestos de excepción y cumpla con los demás requisitos.

- Quienes paguen Derechos de Autor a los creadores de obras, no les efectuarán la retención del 10% por los pagos, cuando la suma de éstos desde el uno de enero del año de que se trate y hasta la fecha del pago en el mismo año no exceda a veinte Salarios Mínimos; por la parte que exceda deberán efectuar la retención de referencia.
- Los contribuyentes deberán informar a las personas que efectúen los pagos de derecho de autor, cuando sus ingresos excedan del equivalente de veinte Salarios mínimos.

Ahora bien, de la interpretación de los mencionados artículos se advierte una inequidad en la Ley del Impuesto Sobre la Renta; esto, en relación con las restricciones que se plantean en el artículo 93, fracción XXIX, respecto de los supuestos por lo que se pierde el derecho de la exención.

En el segundo párrafo de la fracción en análisis, el legislador estableció que no se consideran ingresos exentos *“cuando quien perciba estos ingresos sea **socio o accionista en más del 10% del capital social** de la persona moral que efectúa los pagos”*.

Es decir, en el supuesto de que un autor enajene a través de un tercero su obra para la explotación al público en general, pero es socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos, automáticamente pierde el derecho a la exención del pago del impuesto, lo cual contraviene el objetivo de la figura de la exención y a su vez la esencia de la Ley Federal del Derecho de Autor.

Lo anterior, porque como se analizó en el capítulo 3, el objetivo de una exención es liberar del pago a cierto sector que por política económica, social o cultural contribuiría a estimular los indicados sectores; así, la intención del legislador en el artículo 93, fracción XXIX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>176</sup> es liberar de

---

<sup>176</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

la obligación tributaria a los autores que cumplieran ciertos requisitos; ello, con la finalidad de estimular la creación de obras artísticas.

En consecuencia, es inequitativo sancionar a un autor que participe con más del 10% del capital social de la persona moral que pague por la enajenación de sus obras, privándolo del estímulo de la exención.

Además, el artículo 13 de la Ley Federal de Derechos de Autor<sup>177</sup>, establece que la calidad de autor se reconoce respecto de las obras ahí descritas; luego, el hecho de percibir otro tipo de ingresos no altera esta calidad de autor porque ésta se adquiere al crear una obra de las descritas en el mencionado precepto normativo y no en la forma en que se perciben los ingresos.

De igual forma, los ingresos que en su caso se adquieran por ser socios o accionistas o los obtenidos por diversas actividades serán gravados en forma autónoma por la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues ésta prevé la tributación respecto de los dividendos repartidos a los socios.

En cuanto a esto, cabe agregar que aun cuando el hecho generador es igual para todos los autores, existe una condición —que pudiera calificarse de secundaria— que es la establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual genera un trato desigual entre sujetos pasivos que están en la misma hipótesis de causación.

Así pues, pese a la evidente trasgresión al principio de igualdad y la importancia del tema abordado, la Suprema Corte del País ha sido casi omisa en pronunciarse al respecto, pues únicamente existen dos tesis aisladas, una del Pleno y otra de la Primera Sala, en las que se analizó tal problema. Dichos criterios son los siguientes:

Localización: Novena Época  
Instancia: Pleno

---

<sup>177</sup> Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 13 de enero de 2016.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
V, Junio de 1997  
Página: 163  
Tesis: P. XCVII/97  
Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional  
**RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. SU ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXX, INCISO B), VIGENTE A PARTIR DE 1994, QUE EXCLUYE DE LA EXENCIÓN A LOS AUTORES ACCIONISTAS DE UNA EMPRESA EDITORIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**

Registro No. 181285  
Localización: Novena Época  
Instancia: Primera Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XIX, Junio de 2004  
Página: 240  
Tesis: 1a. LXIII/2004  
Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa  
**RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVIII, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE EXCLUYE DE LA EXENCIÓN A LOS AUTORES QUE PERCIBAN REGALÍAS, PERO QUE TAMBIÉN OBTENGAN INGRESOS DE LAS EMPRESAS EDITORIALES QUE LAS PAGAN, O SEAN SOCIOS O ACCIONISTAS EN MÁS DEL 10% DEL CAPITAL SOCIAL DE AQUÉLLAS, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**

En ese sentido, si el objetivo de la exención prevista en el artículo 93, fracción XXIX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es estimular la creación de obras artísticas, sería inequitativo sancionar a los autores que además tengan una participación de más del 10% del capital de la persona moral que efectúa los pagos.

Esto, porque antes de tributar, la persona ya adquirió la calidad de autor, la cual debe ser respetada, independiente de los ingresos adicionales que perciba, sin que tal cuestión depare un perjuicio a la autoridad porque cada actividad está gravada por la propia Ley; luego entonces, el autor deberá pagar el impuesto respecto de actividades por las que perciba ingresos que no tengan que ver con la creación y enajenación de sus obras.

## CONCLUSIONES

Las personas que se dediquen a la creación de obras literarias adquieren la calidad de autor. Así, al contar con dicha calidad, el sistema jurídico mexicano prevé que son sujetos de diversas prerrogativas que tienen como finalidad el fomento de dicha actividad.

Tales beneficios también se ven reflejados en materia tributaria; esto, mediante la exención del pago del impuesto sobre la renta respecto de los ingresos que obtengan por derechos de autor.

Sin embargo, a fin de que los autores tengan derecho a tal beneficio —que se traduce en un estímulo— se prevén diversas restricciones, entre ellas, que no tengan una participación de más del 10% del capital de la persona moral que publique la obra y efectúe el pago.

Tal situación, genera un trato desigual en beneficiar sólo a algunos autores y excluir a otros que reciban ingresos por contar con más del 10% del capital de las citadas personas morales; siendo, que la ley prevé una tributación por cada actividad económica —en el caso concreto dividendos—.

Bajo ese contexto, de una interpretación armónica a diversos ordenamientos legales —Ley Federal de Derechos de Autor y Ley del Impuesto Sobre la Renta— se advierte que el legislador pasa por alto que basta contar con el carácter de autor para ser sujeto del estímulo fiscal de la exención. Y, que en caso de que el autor cuente con otros ingresos distintos a los de su actividad, éstos serán gravados conforme lo prevé la propia ley.

En consecuencia, la exención del Impuesto Sobre la Renta a aquellos autores que, además de percibir ingresos por la enajenación de sus obras (que no excedan del monto máximo permitido) sean socios o accionistas en más del 10% del

capital social de la empresa que efectúa el pago por derechos de autor; permite cumplir con el objetivo de la figura de la exención —estímulo a determinados sectores— y el respeto a la esencia de la Ley Federal de Derechos de Autor —protección a la creatividad artística—.

## Propuesta de reforma.

Considerando lo antes expuesto, se propone la reforma al artículo 93, fracción XXIX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a efecto de eliminar la restricción prevista en el inciso b) del mencionado precepto legal.

Por tanto, dicho precepto, deberá quedar como sigue:

**“Artículo 93.** No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

...

**XXIX.** Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica que corresponda al contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante fiscal respectivo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

**a)** Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.

**b)** Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.”

## Fuentes de información.

### Bibliografía

- Becerra Pocaroba, Manuel, *“Estudios del Derecho Intelectual en Homenaje al Profesor David Rangel Medina”*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1998.
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, México, 2004.
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal II*, Iure Editores, México, 2004.
- De Pina Vara, Rafael, *“Diccionario de Derecho”*, 32 ed., Porrúa, México, 2006.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, México, 2007.
- Garza Barbosa, Roberto, *“Derechos de Autor y Derechos Conexos, Marco Jurídico Internacional, Aspectos Filosóficos Sustantivos y de Litigio Internacional”*, Porrúa, México, 2009.
- Hernández Trillo, *“Para entender los impuestos en México”*, México, Nostra Ediciones, 2009.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, *“Diccionario Jurídico Mexicano”*, México.
- Labariefra Villanueva, Pedro Alfonso, *“El impuesto sobre la renta a los dividendos”*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Mabarak Cerecedo, Doricela, *“Derecho Fiscal Aplicado”*, Mc Graw-Hill Interamericana, México, 2008.
- Margáin Manautou, Emilio, *“Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, Porrúa, México, 2000.
- Márquez Escobar, Carlos Pablo, *“Derecho y Economía de los Incentivos Legales A La Creación De Información: análisis crítico de la justificación y*

*fundamentos económicos del sistema de derechos de propiedad de patentes y derechos de autor*", 2005, Pontificia Universidad Javeriana.

- Martín Granados, María Antonieta, *"Impuesto Sobre la Renta, personas físicas no empresarias"*, Cengage Learning, México, 2008.
- Martín Grandados, María Antonieta *"Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo, personas morales y personas físicas"*, Thomson, México, 2003.
- Narciso, Sánchez Gómez, *"Derecho Fiscal Mexicano"*, Porrúa, México, 2009.
- Obón León, Ramón, *"La publicidad y el derecho de autor"*, Tirant lo Blanch, México, 2013.
- Ovalle Favela, José *"Teoría general del proceso"*, Oxford, México, 2005.
- Plata López, Luis Carlos, *"Introducción Al Análisis Económico De Los Derechos De Autor"*, Universidad del Norte, Barranquilla, Colombia, *Revista de Derecho*, diciembre, número 028, 2007.
- Rodríguez Lobato, Raúl *"Derecho Fiscal"*, Harla, 2 ed. México, pág. 77.
- Sánchez Gómez, Narciso, *"Derecho Fiscal Mexicano"* Porrúa, México, 2009.
- Serna de la Garza, José María, *"Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México"*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2004.
- Terán Gastélum, Jesús María Martín, Osorio Atondo José Manuel, *"Derecho Comparado: Obligación De Contribuir Y Principios Tributarios De Ecuador Y México"*; Global Conference on Business and Finance Proceedings, Volume 7, Number 2, 2012.
- Vañamata Paschkes, Carlos, *"La propiedad intelectual"*, Trillas, México, 2003.
- Varela Pezzano, Eduardo Secondo, León Robayo, Edgar Iván *"Antinomia entre la protección a los autores y el derecho a la privacidad por la batalla legal"*

*contra las tecnologías P2P1*”, Revista Facultad De Derecho Y Ciencias Políticas, Medellín - Colombia. Julio-Diciembre de 2009, Vol. 39, No. 111.

- Venegas Álvarez, Sonia, “*Derecho Fiscal*”, Oxford, México, 2010.

## **Cibergrafía**

- Centro de Estudios de la Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, “*El Ingreso Tributario en México*”, México, 2005, recuperado de: <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0072005.pdf>
- Flores Alcántara, Ivonne Carolina, “*Marco Jurídico de los Derechos de Autor (conexos) y el comercio electrónico*”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, rescatado de: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/marcojuridicodelosderechosde.pdf>
- Flores Zavala, Ernesto, “*Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México*”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, rescatado de: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf>
- Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria, “*Formas De Extinción De La Obligación Tributaria*”, México, 2011, [http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc\\_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component)
- INE, “*¿Qué es el derecho de autor?*”, México, recuperado en Junio de 2012, de: <http://www.ine.gob.mx/publicaciones/servicios/download/derechos.pdf>
- Instituto de Derecho de Autor, “*Antecedentes históricos de la propiedad intelectual*”, México, 2010, recuperado de: <http://institutoautor.org/story.php?id=3156>
- Instituto de Investigaciones de la UNAM, “*Las contribuciones*”, Biblioteca Jurídica Virtual, recuperado de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2377/4.pdf>.

- Instituto Nacional del Derecho de Autor, México, 2012, recuperado el Marzo de 2012, de <http://www.indautor.gob.mx/?navegador2='1'&valor=>
- Jaramillo Bermúdez, Ignacio, Arévalo Guerrero, Gloria, “*ISR de salarios: ingresos, exenciones y opciones de cálculo*”, Facultad de Contaduría y Administración, Consultorio Fiscal No. 455, rescatado de: <http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/articulo-31-1815-137.html>
- Khan, Zorina, “*La Piratería de Derechos de Autor y el Desarrollo: Evidencia de los Estados Unidos en el Siglo XIX*”, Revista de Economía Institucional, vol. 10, n.º 18, primer semestre/2008, pp. 21-54, disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/rei/v10n18/v10n18a2.pdf>
- Lelo de Larrea, A., & Teherán, J. “*Piden eliminar impuesto por concepto de derechos de autor*”, El Universal, 23 de enero de 2002, recuperado de: [http://www2.eluniversal.com.mx/pls/impreso/noticia.html?id\\_nota=25389&tabla=finanzas](http://www2.eluniversal.com.mx/pls/impreso/noticia.html?id_nota=25389&tabla=finanzas).
- León Robayo, Édgar Iván y Varela Pezzano, Eduardo Secondo, “*Una Colisión Peer To Peer: Habeas Data Versus Derechos De Autor*”, Universitas. Bogotá (Colombia) N° 120: 237-252, enero-junio de 2010.
- López Guzmán clara y Estrada Corona Adrián, “*La protección de las publicaciones en el contexto digital*”, Edición y derechos de autor en las publicaciones de la UNAM, México, rescatado de: [http://www.edicion.unam.mx/html/3\\_5.html](http://www.edicion.unam.mx/html/3_5.html)
- López Guzmán clara y Estrada Corona Adrián, “*La regulación jurídica en Internet*”, Edición y derechos de autor en las publicaciones de la UNAM, México, rescatado de : [http://www.edicion.unam.mx/html/3\\_5.html](http://www.edicion.unam.mx/html/3_5.html)
- López Gúzman, C., & Estrada Corona, A., “*¿Qué es una obra?*”, Edición y Derecho de Autor en las publicaciones de la UNAM, México, 2007, recuperado el 01 de Abril de 2012, de [http://www.edicion.unam.mx/html/4\\_1.html](http://www.edicion.unam.mx/html/4_1.html)
- *Marco jurídico de los derechos de autor (conexos) y el comercio electrónico*, México, 2011, rescatado de: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/marcojuridicodelosderechosde.pdf>

- Pabón Cadavid, Jhonn y Antonio, “*Aproximación a la historia del derecho de autor: antecedentes normativos*”, Revista la propiedad inmaterial n.º 13 - 2009 – pp. 59 – 104, disponible en: <http://foros.uexternado.edu.co/ecoinstitucional/index.php/propin/article/view/457>
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, “*Lo que todo contribuyente debe saber*”, México, recuperado de: [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado-12-numeros/files/downloads/Compilado\\_12numeros\[5\].pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado-12-numeros/files/downloads/Compilado_12numeros[5].pdf)
- Rengifo García, Ernesto, “*El derecho de autor en el derecho romano*”, Hermenegildo Baylos Corroza. Tratado de derecho industrial, Madrid, Civitas, 1993, 150, disponible en: [http://derechoprivado.uniandes.edu.co/index.php?option=com\\_content&view=article&id=241%3Ael-derecho-de-autor-en-el-derecho-romano&catid=24%3A26&Itemid=71&lang=es](http://derechoprivado.uniandes.edu.co/index.php?option=com_content&view=article&id=241%3Ael-derecho-de-autor-en-el-derecho-romano&catid=24%3A26&Itemid=71&lang=es)
- Sampaio Coelho, Ana Carolina, “*Literatura y Derechos de Autor en el Ciberespacio*”, Perspectivas De La Comunicación, Universidad De La Frontera, Temuco, Chile, Vol. 3, N° 1, 2010, disponible en: [http://www.perspectivasdelacomunicacion.cl/revista\\_1\\_2010/03texto.pdf](http://www.perspectivasdelacomunicacion.cl/revista_1_2010/03texto.pdf)
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “*Antecedentes históricos de la SHCP*”, recuperado de [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/28395/antecedentes\\_historicos\\_shcp.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/28395/antecedentes_historicos_shcp.pdf)
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “*¿Qué hacemos?*”, recuperado de <http://www.gob.mx/shcp/que-hacemos>
- Servicio de Administración Tributaria, “*Resolución Miscelánea Fiscal 2012*”, México, Enero de 2012, recuperado el Marzo de 2012, de [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informacion\\_fiscal/legislacion/52\\_22111.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_22111.html)
- Servicio de Administración Tributaria. “*Tablas, tasas, tarifas e indicadores fiscales mínimos*”, recuperado el Febrero de 2012, de:

[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/asistencia\\_contribuyente/informacion\\_frecuente/salarios\\_](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/informacion_frecuente/salarios_)

- Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencias y Tesis, (2012) Recuperado el Febrero de 2012, de: <http://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>
- Tenorio Cruz, Ixchel “*Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital*”, recuperado de <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>
- Torres, Mónica, “*El libro y los derechos de autor en la Sociedad de la Información*” Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe –CERLALC, Presentado en: I Reunión de Ministros Iberoamericanos de Sociedad de la Información. Madrid, España, 27 y 28 de septiembre de 2001, rescatado de: <http://www.oei.es/salactsi/mtorres.htm>
- Ulrich Uchtenhagen, “*La legislación latinoamericana de derecho de autor, en comparación con las directivas de la unión europea*”, La protección de los derechos de autor en Iberoamérica durante 1999, Revista la propiedad inmaterial, disponible en: [http://biblioteca.universia.net/html\\_bura/ficha/params/title/legislacion-latinoamericana-derecho-autor-comparacion-directivas-union-europea-proteccion-derechos/id/55616135.html](http://biblioteca.universia.net/html_bura/ficha/params/title/legislacion-latinoamericana-derecho-autor-comparacion-directivas-union-europea-proteccion-derechos/id/55616135.html)
- Universidad de las Américas, “*Régimen Fiscal de los Derechos de Autor*”, 2008, recuperado el Febrero de 2012, de [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/lfis/nolasco\\_r\\_y/capitulo0.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/nolasco_r_y/capitulo0.pdf)
- Vanderlinder de Hernández, Irene Maria, “*Sociedad de la información. Proceso de transformación hacia la protección de los derechos de autor*”, TELOS. Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales UNIVERSIDAD Rafael Belloso Chacín, vol. 13, 2011, disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/993/99320590003.pdf>
- Vargas, Ángel “*Evidencian la falta de marco jurídico en el país para el libro digital*”, Periódico La Jornada, Domingo 27 de febrero de 2011, p. 7, rescatado de [www.lajornada.unam.mx](http://www.lajornada.unam.mx)

## **Legisgrafía**

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Puebla
- Ley de Impuesto al Valor Agregado
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2016
- Ley de Ingresos del Estado de Puebla, para el ejercicio fiscal 2016
- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Ley Federal del Derecho de Autor
- Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta