BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

"ANÁLISIS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE ASALARIADOS"

DIRECTOR:
Dr. Silvino Vergara Nava.

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestro en contribuciones.

PRESENTA(N):
C.P. Carlos Rojas Grande.
C.P. Marco Antonio Ruiz Martínez.
C.P.C. Jesús Salazar Pérez.

Puebla, Pue. Marzo 2014

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

"ANÁLISIS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE ASALARIADOS"

DIRECTOR DE TESIS:
Dr. Silvino Vergara Nava.

TESIS
Que para obtener el grado de:
Maestro en contribuciones

Presenta(n):
C.P. Carlos Rojas Grande.
C.P. Marco Antonio Ruiz Martínez.
C.P.C. Jesús Salazar Pérez.

Puebla, Pue. Marzo 2014

M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director de la Tesis** denominada: **"ANÁLISIS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE ASALARIADOS"**, elaborada por los alumnos de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

C.P. CARLOS ROJAS GRANDE
C.P. MARCO ANTONIO RUIZ MARTÍNEZ
C.P.C. JESÚS SALAZAR PÉREZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
17 MAY 2014
RECIBIDO
SEC. DE INV. Y EST. DE POSTGRADO

H. Puebla de Z., a 29 de Marzo de 2014.

A t e n t a m e n t e

Dr. Silvino Vergara Nava

M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto **la** que suscribe en mi calidad de **Asesora de la Tesis** denominada: **"ANÁLISIS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE ASALARIADOS"**, elaborada por los alumnos de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

C.P. CARLOS ROJAS GRANDE
C.P. MARCO ANTONIO RUIZ MARTÍNEZ
C.P.C. JESÚS SALAZAR PÉREZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
17 MAY 2014
RECIBIDO
SEC. DE INV. Y EST. DE POSTGRADO

H. Puebla de Z., a 29 de Marzo de 2014.

A t e n t a m e n t e

M.A. Johana Leticia Franco Hernández

M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto **el** que suscribe en mi calidad de **Asesor de la Tesis** denominada: **"ANÁLISIS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE ASALARIADOS"**, elaborada por los alumnos de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

C.P. CARLOS ROJAS GRANDE
C.P. MARCO ANTONIO RUIZ MARTÍNEZ
C.P.C. JESÚS SALAZAR PÉREZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
17 MAY 2014
RECIBIDO
SEC. DE INV. Y EST. DE POSTGRADO

H. Puebla de Z., a 29 de Marzo de 2014.

A t e n t a m e n t e

M.A. Edsson Al Dixon Acosta

BENEMÉRITA
UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE
CONTADURÍA PÚBLICA

Oficio No. FCP-SIEP/064/14
Asunto: Digitalización de Tesis

C. CARLOS ROJAS GRANDE
MARCO ANTONIO RUIZ MARTÍNEZ
JESÚS SALAZAR PÉREZ

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la tesis denominada **"ANÁLISIS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE ASALARIADOS"**, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de MAESTROS EN CONTRIBUCIONES.

Sin más por el momento, quedo de ustedes.

Atentamente
"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"
H. Puebla de Z., 17 de mayo de 2014.

SECRETARÍA DE INV. Y EST. DE POSGRADO
BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

M.A. ELISA GUILLERMINA DEL PERPETUO SOCORRO RUIZ RENDÓN
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

c.c.p. SIEP
ECA/ERR

INDICE

RESUMEN
I. INTRODUCCIÓN i
II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA ii
III. JUSTIFICACIÓN iv
- **Objetivo general.** v

Objetivos específicos. v

V. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN v
VI. HIPÓTESIS vi
VII. VARIABLES vi
- **Variable Independiente.** vi
- **Variable dependiente.** vi

VIII. DISEÑO METODOLÓGICO vi
IX. ALCANCES Y LIMITACIONES vii
CAPÍTULO I. 1
ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES. 1
1.1 SUJETOS DE LAS CONTRIBUCIONES. 3
1.1.1 SUJETO ACTIVO. 3
1.1.2 SUJETO PASIVO. 4
1.2 OBJETO DE LAS CONTRIBUCIONES 7
1.3 BASE DE LAS CONTRIBUCIONES 9
1.4 CONTRIBUCIÓN. 10
1.5 REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES. 15
1.6 PRINCIPIO DE LEGALIDAD 15
1.7 GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD 18
1.8 PROPORCIONALIDAD. 21
1.9 EQUIDAD 21
1.10 EL PRINCIPIO DEL DESTINO DE GASTO PÚBLICO. 23
1.11 DISPOSICIONES QUE ESTABLECEN CARGA A LOS PARTICULARES. 26
RÉGIMEN DE SALARIOS 30
2.1 INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO 30
2.1.1 SUJETO. 31
2.1.2 OBJETO 31
2.1.3 BASE Y TARIFA 39

2.1.4 DEDUCCIONES PERSONALES..... 42
2.1.5 DETERMINACION DEL IMPUESTO ANUAL..... 50
2.1.6 DEDUCCIONES PARA OTROS REGÍMENES DE PERSONAS FISICAS. 51
2.1.7 DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. 58
2.1.8 CÁLCULO DEL IMPUESTO A ENTERAR O SALDO A FAVOR..... 66
2.1.9 OBLIGACIONES DEL RÉGIMEN DE ASALARIADOS. 67
2.1.10 CASOS PRÁCTICOS..... 69
CAPITULO III 71
ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL RÉGIMEN DE SALARIOS 71
3.1 RECAUDACIÓN EN EL RÉGIMEN DE SALARIOS...... 71
3.2 RECAUDACIÓN EN LOS DEMÁS REGÍMENES..... 75
3.3 PROPORCIONALIDAD EN EL RÉGIMEN DE SALARIOS..... 78
3.4 EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE SALARIOS 86
CONCLUSIONES 95
CONSIDERACIONES FINALES..... 99
REFERENCIAS..... 100

RESUMEN

La SHCP, por medio del SAT, se encarga de la recaudación del ISR generado por la obtención de ingresos, en este contexto, los asalariados juegan un papel importante ya que para la determinación del impuesto correspondiente, se analiza la proporcionalidad y equidad, preceptos incluidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tales preceptos, incluidos en el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, han sido interpretados y definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En la presente investigación se analiza la naturaleza del problema, considerándose necesario realizar un estudio descriptivo, dado que no se requiere un seguimiento específico ni corte en el tiempo, sino una medición en la magnitud de sus efectos, al mismo tiempo, conceptos que aclaran el conocimiento de los principios constitucionales, y el impacto en la recaudación de ISR de los trabajadores, por medio de estadísticas para tales efectos.

Del análisis de la proporcionalidad y equidad en la determinación del ISR en el régimen de asalariados, se encuentran violaciones a dichos principios, primero por lo dispuesto en la ley, y segundo, por aquello que no menciona, como es, las deducciones que no establece para el régimen de salarios.

Se torna de suma importancia, que se permitan deducciones en el régimen de asalariados, asimismo, que no se discrimine la determinación propia del impuesto, y por tanto, la presentación de la declaración, generando con ello un respeto a los principios de proporcionalidad y equidad en el régimen de salarios.

Palabras Clave.

Análisis.

Proporcionalidad.

Equidad.

Principios constitucionales.

Régimen de Asalariados.

“ANÁLISIS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE ASALARIADOS.”

I. INTRODUCCIÓN

La importancia del Derecho Fiscal, radica en la forma en que se interpreten las disposiciones que establecen las contribuciones a los gobernados, por lo que en el presente trabajo se analizan estas desde el punto de vista, en primer término, de los elementos que las constituyen, y segundo; aquéllos requisitos constitucionales que deben cumplir para que no haya desviaciones y estén sustentadas para su aplicación.

Los elementos que deben estar intrínsecamente inmersos en las disposiciones fiscales, específicamente en las contribuciones, son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; asimismo, deben respetarse principios jurídicos establecidos en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como son: el de legalidad, proporcionalidad y equidad, además del de destino de gasto público.

Identificar los elementos de las contribuciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es de suma importancia para poder hacer la aplicación correcta de la determinación del impuesto correspondiente, es por ello que se señalan dichos elementos.

Asimismo, se presenta la determinación del impuesto de los asalariados, esto, permite ver el efecto económico que conlleva el respeto a los principios que constitucionalmente se establecen; es decir, la aplicación de la ley para el cálculo

del Impuesto Sobre la Renta, origina que un trabajador tenga cantidades que pagar al final del año o cantidades que podría recuperar, por lo que se muestran las situaciones en que podría suceder lo anterior descrito.

El efecto económico, no solamente es mostrado desde el punto de vista del asalariado, sino del propio Estado, estableciendo el nivel de importancia del régimen de asalariados en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta.

Retomando los conceptos de los requisitos constitucionales de las contribuciones, es que se analizan de manera más amplia la proporcionalidad y la equidad en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de asalariados, determinando si hay respeto a los principios constitucionales.

Es importante señalar, que el análisis planteado conlleva el tratamiento práctico de la aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el punto de vista jurídico, aspectos que deben estar interrelacionados siempre, ya que no se puede concebir uno sin el otro.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Como sabemos una de las causales de imposición de multas a los patrones, es la indebida determinación del Impuesto Sobre la Renta a los asalariados, obviamente hemos observado en la práctica profesional que el objetivo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es el de recaudar, esto a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), llevándolo a cabo por medio de auditorías directas o revisiones de gabinete, pero es importante

resaltar que sólo este organismo corrige aquellas diferencias que estén a favor del mismo, pero cuando estas son a su cargo, no hacen observación alguna. Esto es, en materia de asalariados, si un patrón retuvo más Impuesto Sobre la Renta, la SHCP no lo observa, ya que no perjudica de ninguna manera a la SHCP y tampoco al patrón o retenedor, y por el contrario, perjudica al trabajador que no se enteró de dicho error.

La mayoría de los trabajadores carecen de los conocimientos necesarios para saber si las retenciones que les efectúan, están determinadas de una manera correcta, esto por un lado, por otro también desconocen los lineamientos a seguir para poder presentar su declaración anual, ya que por la misma falta de información, por la apatía de la gente y por el poco beneficio que esto representa para ellos les es muy cómodo aceptar lo que el patrón y la SHCP determinen, pero es con esto que entramos en discusión al plantear que tan proporcional y equitativo resulta para el régimen de asalariados el determinar una declaración anual en comparación con los de otros regímenes, que otras opciones de deducibilidad se podrían plantear para este régimen, en cuanto afectaría o beneficiaría a la SHCP el que algunas erogaciones puedan ser deducibles para ellos.

Debido a la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de asalariados nos surge el siguiente cuestionamiento:

¿Existe una falta de equidad y proporcionalidad en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de sueldos y salarios?

III. JUSTIFICACIÓN

A través del tiempo y de nuestra vida profesional, hemos observado que nuestra legislación en materia fiscal no ha sido, no es y no podemos saber si será la más adecuada para poder lograr una mejor recaudación, tan necesaria para el país, la cual es fundamental para el desarrollo; para alcanzar ese objetivo, es imprescindible una reforma fiscal trascendental en todos los sentidos de nuestras leyes. Por el contrario, el país ha adolecido de gobernantes que tengan la capacidad para poder llevar a cabo la tan mencionada reforma.

Aunado a lo anterior, es importante establecer los conceptos básicos necesarios en el estudio de las contribuciones, así tenemos que los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad están plasmados en la constitución, pero no se traducen a las leyes fiscales que se aplican a los gobernados; tan es así que los contribuyentes se han defendido de dichas leyes y sus correspondientes reformas por medio de juicios de amparo.

Dado lo anterior, consideramos que existen problemas de suma importancia en nuestro país que de no tomarse cartas en el asunto, podrían no alcanzarse el desarrollo tan esperado. Definitivamente se necesitan cambios en materia impositiva con la finalidad de lograr una mejor recaudación, ya que algunos sectores de contribuyentes han resultado más afectados por la falta de equidad y proporcionalidad.

De ahí, que nos hemos enfocado al estudio de la falta de equidad y proporcionalidad en el tratamiento del Impuesto sobre la Renta que se le da al régimen de asalariados, por lo que al final del mismo trabajo propondremos un

cambio en el tratamiento de éstos, que beneficie de manera equitativa, proporcional y que cumpla además con el principio de justicia tanto para el contribuyente como a la autoridad fiscal (SHCP).

IV. OBJETIVOS

- **Objetivo general.**

Analizar el régimen de sueldos y salarios desde el enfoque de proporcionalidad y equidad con respecto de los demás regímenes de tributación en materia de Impuesto Sobre la Renta.

Objetivos específicos.

- Estudiar los conceptos de proporcionalidad y equidad y cuan necesarios son para las contribuciones.

- Demostrar que el sector asalariado es una base importante en la recaudación del país.

- Desarrollar alternativas de deducciones adicionales a los asalariados que a su vez, sirvan para destapar sectores que son muy beneficiados fiscalmente hablando.

V. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

¿Qué tan necesarios son para las contribuciones los conceptos de proporcionalidad y equidad?

¿Por qué el sector asalariado es una base importante en la recaudación del país?

¿Qué alternativas de deducciones adicionales a los asalariados hay que a su vez, sirvan para destapar sectores que son muy beneficiados fiscalmente hablando?

VI. HIPÓTESIS

El Impuesto Sobre la Renta determinado en el régimen de asalariados es relativamente mayor, debido a una falta de proporcionalidad y equidad en su determinación con respecto al régimen de actividad empresarial.

VII.VARIABLES

- **Variable Independiente.**

Los principios constitucionales que deben de estar incluidos en la norma de manera implícita, que son entre otros la proporcionalidad y equidad.

- **Variable dependiente.**

La determinación del impuesto se ve influenciada por el cumplimiento e incumplimiento de los principios constitucionales.

VIII. DISEÑO METODOLÓGICO

Tomando en cuenta el objetivo de nuestra investigación, consideramos conveniente realizar un estudio descriptivo, ello debido a que es un problema que no requiere seguimiento específico ni un corte en el tiempo, sino que este requiere una medición de la magnitud de sus efectos.

Para el desarrollo de nuestra investigación nos basaremos en un programa de actividades relacionadas con la exploración documental, la cual estará sustentada en un estudio cualitativo; asimismo, para el análisis de datos cuantitativos realizaremos consultas a las bases de datos de dependencias gubernamentales.

Recabar información de diversos medios, para conocer los conceptos de proporcionalidad y equidad, estableciendo un criterio propio.

Para establecer el grado de recaudación de Impuesto Sobre la Renta con respecto al régimen de asalariados, haremos un estudio a las diferentes fuentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Redactar alternativas para incrementar las deducciones en el régimen de asalariados, comparando este con otros regímenes que resultan beneficiados fiscalmente.

IX. ALCANCES Y LIMITACIONES

La Ley de Impuesto Sobre la Renta 2014 regula las diferentes formas de tributar de las personas tanto físicas como morales; las personas físicas tienen una mayor variedad en la determinación del impuesto, por lo que nuestra investigación será enfocada al régimen de sueldos y salarios.

CAPÍTULO I.

ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

“El derecho fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria.” (Rodríguez Lobato, 1986)

Se debe entender por ingreso tributario, tributo o contribución, la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.

Emilio Margain Manautou (2010) expresa, que: “El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.

Dada la anterior definición, se nota que tiene diversos elementos que la integran: Existencia de un vínculo jurídico. La piedra angular de nuestra disciplina está constituida por el principio de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercer los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. Por lo que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca.

El estado funge el papel como sujeto activo. Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. Es decir, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del Fisco, el que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por tal razonamiento, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

Los particulares tienen el rol como sujetos pasivos. Como contrapartida, toda obligación tributaria implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Por lo que, son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por lo tanto, asumen el papel de sujetos pasivos.

El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico. Dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda de curso legal en el país. No obstante, en ocasiones verdaderamente excepcionales se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que

no consisten en moneda de curso legal. Tal es el caso de algunos gravámenes establecidos en materia de extracción, aprovechamiento y beneficio de metales preciosos, los que, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, deben pagarse invariablemente en la misma especie.

1.1 SUJETOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Como se menciona con antelación, un elemento de la relación jurídico-tributaria, y por consiguiente de las contribuciones, lo es el sujeto activo y el sujeto pasivo.

1.1.1 SUJETO ACTIVO.

En los términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (2013) "es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Por lo tanto, conforme a la Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados o provincias como se les denomina en otros países, y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II de la propia Constitución. Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser

acreedor de créditos fiscales. Teniendo sólo como excepción en la legislación mexicana al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional de Fomento de la Vivienda para los Trabajadores, los cuales son organismos descentralizados, considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los tribunales, el primero para determinar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar diferencias pero sin el derecho de recaudarlas directamente.

1.1.2 SUJETO PASIVO.

No siempre la connotación del sujeto pasivo de un crédito fiscal coincide con personas reconocidas como tales por el Derecho Privado, ya que en el Derecho Tributario se admite la existencia jurídica de determinados entes que aquella rama del Derecho desconoce. Así se tiene a las agrupaciones que, sin tener personalidad jurídica propia, constituyen una unidad económica diversa a la de sus miembros y sobre la cual puede recaer la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal. Por lo tanto, para el Derecho Tributario, el concepto de deudor es más amplio que para las demás ramas del Derecho.

De lo anterior se deduce que existen dos clases de sujetos pasivos, en cuanto a personas se refiere:

Personas físicas: o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto; pues aún los menores de edad y los incapaces,

representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

Personas morales: constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio fiscal.

Ahora bien, dentro del sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar en donde tenga su domicilio.

Por consiguiente, una persona física o una persona moral, es susceptible de transformarse en un sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

Asimismo, en concordancia con el Derecho Tributario, no solamente las personas físicas o morales fungen como sujetos pasivos, sino también los entes jurídicos que no tienen una personalidad propia y que son totalmente independientes de sus miembros, pero que por sus características propias son sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria.

Entre esos entes, se tiene al fideicomiso, las asociaciones en participación, la copropiedad o hasta en su caso la sociedad conyugal, por mencionar algunos; estos son contratos que son regulados por la legislación fiscal y les da la forma de sujetos contribuyentes, es decir, sujetos pasivos.

El fideicomiso, propiamente se conforma por tres elementos, que son el fideicomitente, fideicomisario y la fiduciaria. En concreto se puede definir como un “contrato en virtud del cual una persona física o moral transmite la titularidad de bienes y/o derechos al fiduciario, para que éste, como consecuencia de la obligación que adquiere en el acto constitutivo, disponga de los mismos con el objeto de realizar los fines para los cuales fue creado, en beneficio de la misma persona que transmitió los bienes, o de terceros previamente designados".

La asociación en participación es considerada por la ley del Impuesto Sobre la Renta como una persona moral, de ello se deduce que reconoce que no es una “persona independiente”, sino que le da el tratamiento de tal, para efectos de la causación del impuesto que se genere por la realización de actividades que generen ingresos por medio de un contrato de asociación en participación; ya que en el contrato de asociación en participación, una persona denominada asociado, otorga dinero, bienes o servicios, a otra denominada asociante, para la realización de un negocio mercantil; a cambio de que el asociante le participe en las utilidades o pérdidas del negocio.

De la misma manera que lo anterior comentado, el contrato por sociedad conyugal y la copropiedad, representan unidades económicas para efectos de tributación, ya que tampoco poseen personalidad jurídica propia.

Por tanto, las unidades económicas son sujetos pasivos de igual manera que las personas físicas y morales, que sí tienen personalidad jurídica.

1.2 OBJETO DE LAS CONTRIBUCIONES

El hecho de que exista una relación tributaria entre los sujetos pasivos y activos, no precisamente implica el nacimiento de una obligación tributaria.

Por ejemplo, una persona puede dedicarse a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Muchas empresas o particulares cierran sus negocios al cabo de varios años de haber operado con pérdidas fiscales, y por lo tanto, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvieron utilidad gravable.

Por otro lado, entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias y, sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar.

Así las cosas, la pregunta a responder es ¿cómo nace la obligación a cargo del sujeto pasivo?

Toda ley tributaria sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava.

Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; aunque como excepción podemos mencionar a la extinta Ley General del Timbre, cuyo título no nos dice que gravaba.

La ley impositiva al decir que grava la producción o servicios especiales, el consumo de algún bien o la renta obtenida en un periodo, indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo o la obtención de un ingreso, está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario.

No obstante lo anterior, la ley tributaria no siempre grava en forma íntegra lo que señala como objeto, sino que admite una serie de deducciones o de disminuciones, quedando afecta al pago del tributo una base distinta al objeto del mismo.

El objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como un hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la obligación fiscal se causa,

nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° expresa que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran”. (Código Fiscal de la Federación, 2013)

El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley aduce; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros – exportación e importación – los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen.

1.3 BASE DE LAS CONTRIBUCIONES

“La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso”. (Arrioja Vizcaíno, 2002)

Importante es precisar cuál es el tributo más adecuado para gravar una fuente económica y en qué medida y extensión debe hacerse, también lo es el de lograr incorporar dentro de la ley el método más indicado para la determinación del crédito a pagar, atendiendo a la naturaleza del gravamen y a la fuente del mismo, así como poner a disposición de las autoridades hacendarias los métodos que deberán emplearse para precisar si se han pagado correctamente los créditos fiscales.

1.4 CONTRIBUCIÓN.

El concepto de impuesto es tan antiguo como la misma humanidad, puesto que al ser una característica de nuestra especie el desarrollarse en grupo, también lo es la contribución que cada integrante del grupo ha de realizar para mantenerle. Así, desde la época prehistórica, cada integrante de los grupos sociales humanos que se desarrollaron en diferentes puntos del globo terráqueo, contribuía para que el grupo del que formaba parte se mantuviera, ya que el individuo era incapaz de sobrevivir fuera de su grupo social.

A medida que los grupos sociales van desarrollándose inventando y fabricando instrumentos que les facilitasen su sobrevivencia, compartiendo descubrimientos y transformando sus relaciones internas al generarse los primeros atisbos de lo que ahora conocemos como división del trabajo, la contribución va acomodándose a las nuevas circunstancias.

Posteriormente, cuando la solidez de los grupos sociales permite el desarrollo de su propia individualización, la contribución se torna dual, al surgir la necesidad de la contribución comunitaria que cada grupo social debía realizar para

mantener al clan, de cara a la contribución que cada integrante de un grupo social determinado debía realizar para mantener la supervivencia de ese grupo. Así, conforme se acentúa el desarrollo de la individualización del grupo social frente a la comunidad de grupos sociales, en la misma proporción se acentúa la diferenciación entre los conceptos de contribución individualizada y contribución comunitaria, debiendo los individuos responder tanto a su grupo social de origen, al igual que a la comunidad de la que su grupo social formaba parte, generándose las primeras manifestaciones de lo que ahora se llama derecho social y derecho público.

Este proceso de desarrollo se generó a lo largo de miles de años, y en su gestación participaron muchas generaciones.

Durante todos esos años, la práctica contributiva constituyó la base de la sobrevivencia de los grupos sociales y, posteriormente, de la comunidad de grupos sociales, ya que uno de los más importantes factores en la evolución de los grupos sociales ha sido la práctica instintiva del apoyo mutuo, sin la cual, los grupos sociales humanos hubiesen sucumbido ante la agresividad y adversidad del medio. Gracias a esa particular cualidad tan arraigada en los grupos humanos, pudieron éstos sobrevivir superando sus deficiencias frente a otras especies del reino animal cuyos individuos pueden considerarse físicamente superiores.

Seguramente no todos los grupos sociales humanos desarrollaron a un mismo nivel este instinto, lo que trajo como resultado su aniquilamiento, porque hay que hacer hincapié en que el apoyo mutuo, en tanto factor de la evolución, no se refiere tanto a la especie en sí, sino a su manifestación, misma que en el caso de la especie humana se presenta bajo la organización grupal, por lo que el apoyo

mutuo debe ser entendido como el instinto de protección que se genera dentro del grupo social, y no dentro de la especie en sí. De aquí que los individuos se sintieran instintivamente comprometidos con los integrantes de su grupo social, mas no con los integrantes de otro grupo humano, al que podían ver incluso como enemigo. El individuo contribuía con su grupo social mas no con la especie humana, categoría ésta por completo ininteligible para los seres humanos de los tiempos prehistóricos.

Más tarde, cuando la solidez de las comunidades de grupos sociales permite el desarrollo del criterio de la individualización de los integrantes de cada grupo social, se genera una profunda transformación en las relaciones entre los individuos y su grupo social de origen; entre los individuos y la comunidad de grupos sociales de referencia; entre el grupo social y los demás grupos sociales; y, finalmente, el grupo social y la comunidad de grupos sociales, surgiendo los cimientos de lo que ahora se llama derecho privado, derecho social y derecho público.

Así, conforme las relaciones entre los grupos sociales se vuelven más complejas, la práctica contributiva, incapaz de abarcar la cada vez más enredada realidad social, favorece el surgimiento y desarrollo del criterio tributario, mismo que no la va a desplazar, sino que tenderá a enfrentar las nuevas situaciones generadas por las transformaciones producidas en el enrejado social. El criterio de la contribución se mantendrá y continuará desarrollándose junto al de la tributación.

Dado lo anterior se analiza el concepto contribución. Según Adolfo Arrioja Vizcaíno en su libro Derecho Fiscal dice que el concepto de contribución “es el

vínculo jurídico del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie". (Arrioja Vizcaíno, 2001)

Los elementos de tal definición se componen de la siguiente manera: La existencia de un vínculo jurídico. Como se sabe ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En esas condiciones, todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado.

El Estado como sujeto activo. Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado.

Los particulares como sujeto pasivo. Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra en el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar.

El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, pues

como lo acabamos de recordar, van a constituir, en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda de curso legal en el país.

Aun cuando el concepto analizado anteriormente explica de manera completa lo que se debe de entender por contribución, es necesario efectuar un breve análisis de la definición que se contiene en el Artículo 2 del CFF, la cual no es muy precisa pero es importante para este trabajo y en donde dice que “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos” (Código Fiscal de la Federación, 2013), incluso tomando lo que dice el Artículo 6 del mismo código en el cual dice que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran” (Código Fiscal de la Federación, 2013), no establece una definición clara ya que incurre en serias omisiones y contradicciones, que entre otras son, que no se menciona quienes son los sujetos pasivos y los sujetos activos, y que olvida aclarar que el contenido económico de las contribuciones debe determinarse preferentemente en numerario y excepcionalmente en especie.

Según Narciso Sánchez (2009), escribió en su libro Derecho Fiscal Mexicano, “Contribución, son las aportaciones en dinero o en especie con carácter general y obligatorio que deben hacer los particulares al Estado, bajo un régimen jurídico de Derecho Público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas”.

Se trata de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el sólo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio.

1.5 REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

El poder tributario que se ejerce en México a través del congreso general, tanto federal como de los estados, no es absoluto, ya que su actuar en cuanto a la legislación de contribuciones debe estar apegada a ciertos requisitos establecidos en la constitución general de la república mexicana, mismos que al mismo tiempo funcionan como una limitante para el quehacer legislativo y ejecutivo, y como derechos o garantías para los gobernados (Sánchez Gómez, 2009)

1.6 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios deben estar establecidas por las leyes. Asimismo, el artículo 14 Constitucional en su párrafo segundo garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

El principio de legalidad tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “nullum tributum sine lege”.

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar en el arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho una inmejorable exposición de la garantía de legalidad: “El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que esta abarca.

Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquél poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deban soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos

imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscriptos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles".

No obstante todo lo anterior, existe una sola excepción al principio de legalidad que establece la constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el artículo 131, según el cual: "El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el libre tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida." (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2013). De no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el

Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad. Esta facultad del Ejecutivo constituye una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la propia Constitución, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a poderosas razones de política económica que la hicieron indispensable para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

1.7 GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

De igual manera el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

En la ejecutoria Aurelio Maldonado, y posteriormente al formarse la jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965, se estableció claramente por la SCJN que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando el precepto se encuentra localizado fuera del capitulo respectivo de la Constitución.

Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de l a Administración, es indispensable una contribución

común que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades.” Por otro lado la Constitución de Cádiz, en su artículo 339 estableció que: “Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

En México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, de 10 de enero de 1822, que dispuso que todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”.

La Constitución de 1857 establecía, como la actual, que la obligación de contribuir debía realizarse “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

La SCJN ha establecido jurisprudencia, que se mantiene a la fecha, en los siguientes términos:

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.”

Tanto Flores Zavala como Servando J. Garza, en los libros Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas (2004) y Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano (2002), respectivamente, critican la separación entre proporcionalidad y equidad que ha hecho la Suprema Corte al redactar la jurisprudencia citada con antelación.

Sergio Francisco Martínez de la Garza (2005) en su libro Derecho Fiscal Mexicano considera, “que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.”

“Y, por otra parte no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es “en la forma que establezcan las leyes” donde debe encontrarse la proporcionalidad y la equidad”.

1.8 PROPORCIONALIDAD.

La SCJN en el informe de su Presidente en 1984, dice: “La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa (sic, deber ser cuantitativa) superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas”.

Asimismo menciona, que al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no puede hacer una deducción frente al que puede realizarla se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago del tributo no se encontrará en proporción con la capacidad económica sino que dependerá de una situación extraña a ella. Razonamiento que atenderemos en los capítulos siguientes.

1.9 EQUIDAD

La SCJN en diferentes épocas ha sostenido los siguientes criterios:

La SCJN ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos porque la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

La SCJN ha sostenido que el principio de equidad radica naturalmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos en un mismo tributo,

deben recibir un tratamiento idéntico y ha hecho la aplicación de ese principio en materia de deducciones de acuerdo con el ISR.

La equidad toralmente es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad.

La equidad se contraría cuando por una parte se permite en un caso la deducción de un gasto y se priva en otro, a pesar de ser la misma naturaleza; lo que propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que puedan hacer la deducción final disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación.

La equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que

estén en situación jurídica diferente, o se tratara los iguales de igual manera y en forma desigual a los desiguales.

Si la ley grava sin distinción y en forma igual a todos los comerciantes que realicen el mismo género de actividades y obtengan la misma categoría de ingreso, el legislador cumplió con el requisito de equidad. La equidad exige que se respete el principio de igualdad.

1.10 EL PRINCIPIO DEL DESTINO DE GASTO PÚBLICO.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan los contribuyentes. El destino a los gastos públicos de acuerdo con la Jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es una condición de validez constitucional de los tributos. La tesis es como sigue:

"TESIS 541. Impuestos, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estipulado por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos."

Además, debe entenderse por gastos públicos, aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Miguel Valdés Villareal en su libro Principios Constitucionales que regulan las Contribuciones en Estudios de Derecho Público Contemporáneo (1971), considera que para que exista gasto público es necesario que:

a) la asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio;

b) quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio;

c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

Así, el autor señala que el impuesto es una cosa económica que tiene un efecto en el mundo de la economía, y ha sido así a través de la historia; tan es así, que la trascendencia en el tiempo y en el espacio, tomando a este, como el lugar o territorio de aplicación de los impuestos, es tanta que no se puede hablar de Estado como un lugar específico, sino debe referirse a Estado como un ente global.

Por lo anterior señalado, no solamente los tres requisitos mencionados para que se considere un gasto público son básicos para que in Estado cumpla con dicho principio, ahora, deben atender soluciones globales, ya que los Estados

están interrelacionados, que una política impuesta por un Estado desarrollado tendrá injerencia sobre otro que no lo está.

Asimismo, los derechos humanos juegan en la actualidad un papel importantísimo en la forma de dictar los lineamientos o políticas de desarrollo, en este caso, el destino de los impuestos, en específico, el gasto público; por lo que al dictar tales, se debe hacer buscando siempre el mayor respeto a aquéllos y, aclarando que no solamente puede ser en un estado desarrollado, sino en todos para que haya una interrelación que busque el sostenimiento y crecimiento de estos.

Regresando al ámbito local de satisfacción de requisitos constitucionales, el autor señala, que estos deben satisfacerse, incluso cuando se diseñan impuestos que tienen otros propósitos conforme a Derecho, como los que intentan cumplir una política económica o instrumento de control.

La mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos. Sin embargo, por excepción, algunos tributos pueden tener afectaciones especiales. El CFF establece que sólo se puede afectar un impuesto a fin especial cuando la ley así lo establezca.

La constitucionalidad de las afectaciones de impuestos a fines especiales ha sido estudiada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tanto a la luz de si la afectación a fines especiales es válida constitucionalmente como en cuanto a si los casos determinados escapan al destino de gastos públicos.

Problema distinto es el de los impuestos con fines extrafiscales. La doctrina reconoce que con referencia a los fines puede haber tres clases de impuestos: los impuestos con fines exclusivamente fiscales, cuyo único objetivo es producir ingresos al Erario, tal es el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles, del impuesto a la producción del cemento, del impuesto sobre primas pagadas a instituciones de seguros, etc.; los impuestos con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, tales como el impuesto sobre la renta, que persigue además de la producción de ingresos el fomento del desarrollo económico del país y de la distribución equitativa de la riqueza, el impuesto sobre la producción de alcohol y aguardiente, que aparte de producir ingresos fiscales persigue combatir el alcoholismo encareciendo las bebidas embriagantes, los impuestos aduaneros que persiguen proteger la industria nacional contra la competencia extranjera, etc.; y por último, los impuestos con fines exclusivamente extrafiscales, que persiguen fines sociales, económicos, etc.; pero que por su propia estructura y mecanismo no pueden producir ingresos al erario. Es evidente que mientras los impuestos con fines fiscales y al mismo tiempo extrafiscales no resultan prohibidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución los últimos, es decir, los impuestos con fines exclusivamente extrafiscales sí resultan violatorios del mismo.

1.11 DISPOSICIONES QUE ESTABLECEN CARGA A LOS PARTICULARES.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares (normas que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), los cuales se detallan en el capítulo II, este artículo textualmente dice:

“Artículo 5º.- 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 aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”. (Código Fiscal de la Federación, 2013).

El primer comentario sobre este artículo es que hace referencia únicamente a la materia fiscal, de igual manera establece una limitante en lo que respecta la interpretación de ciertas disposiciones fiscales, pues señala que se debe hacer cuando se presente una situación de esas características.

El derecho siempre se debe de aplicar estrictamente, a menos de que una norma exceptúe dicha manera. La autoridad, una vez realizado el ejercicio cognoscitivo de interpretación —o de integración en su caso—, tiene la obligación de aplicar la norma sólo en los términos obtenidos. Lo anterior debido a que las autoridades únicamente pueden realizar los actos para los cuales se encuentran expresamente facultados y es el estado el que aplica el derecho.

Ahora bien, se hace un comentario con respecto a que hay una confusión en lo que se refiere a los términos aplicar e interpretar, ya que estos conceptos

son diferentes, puesto que una norma primero se interpreta y luego se aplica, sin embargo de la redacción se deduce que el legislador quiso utilizar ambas expresiones como sinónimos, y de igual manera, supuso que la aplicación estricta es un método, cuando sólo es una forma de aplicar la norma interpretada, de conformidad a los métodos que resulten aplicables.

Debido a esto, se considera, jurídicamente hablando, que el artículo 5º en su primer párrafo no establece como se deben de interpretar los elementos esenciales del tributo, puesto que este sólo establece como aplicarlos, y su segundo párrafo del precepto ofrece una solución, puesto que las normas referidas a los elementos esenciales del tributo se interpretan conforme a cualquier método, pero se aplican estrictamente.

Por lo anterior, se hace imperante mencionar que la interpretación de las leyes es uno de los principales problemas para su aplicación, debido a que existen diversas forma de interpretarlas y al mismo tiempo los jueces o aplicadores de la ley no tienen un mismo criterio para su aplicación, para Silvino Vergara Nava “la interpretación es el entendimiento que se da a una norma jurídica por el sujeto que lo interpreta”, (Vergara Nava, 2009).

Para este autor existen varios procedimientos de interpretar las normas, que sirven precisamente para entender su significado, “a estos tipos de interpretación se les denomina métodos que son los caminos y los pasos a seguir para llegar a determinar el entendimiento de las normas jurídicas, a fin de que posteriormente estas se apliquen” (Vergara Nava, 2009).

Existen diversos tipos de interpretación de las normas jurídicas, unas de las que son consideradas por este autor y que se relacionan con el tema fiscal son la literal o letrista “en donde es importante mencionar también los conceptos técnicos que se utilizan en dichas normas, y que implican la complejidad en la interpretación de las normas fiscales” (Vergara Nava, 2009) y por otra parte la interpretacion sistemática, “donde se establece la forma de interpretar las figuras jurídicas analizando todos y cada uno de los elementos que lo rodean y que las regulan,” (Vergara Nava, 2009).

Otra interpretación es la constitucional, esta se considera que es la principal, ya que es en donde se observa la aplicación de las leyes tributarias a los sujetos, y en esta de igual manera se observan las diversas violaciones a sus derechos, así como los medios de defensa de los cuales pueden disponer, y que están plamados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo comentado, cabe señalar que la interpretación es el punto medular para el análisis adecuado de las disposiciones fiscales, y posteriormente su aplicación.

CAPITULO II

RÉGIMEN DE SALARIOS

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

El tratamiento fiscal de los sueldos y salarios es una de las preocupaciones más importantes que tienen las empresas o las personas físicas, debido a que las contribuciones a que está sujeto, reducen la percepción del trabajador al ser retenido por el patrón cuando obtiene diferentes tipos de percepciones.

La importancia del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, radica en que los retenedores son responsables solidarios por el cálculo y entero, del impuesto determinado a los trabajadores, y no propiamente estos, quienes solamente se constriñen a aceptar la determinación realizada por los patrones.

Como se vio en el capítulo I, las contribuciones contienen elementos básicos que permiten determinar su espacio y temporalidad, por ejemplo; la determinación del impuesto sobre la renta por los salarios percibidos, no escapa a esta disposición constitucional, por lo que también deben de identificarse quienes son los sujetos del impuesto, el objeto de este, la base para su determinación y la aplicación de una tasa o tarifa, según corresponda.

Por lo anterior se vuelve una necesidad, identificar tales elementos en el régimen de asalariados.

2.1.1 SUJETO.

El sujeto como elemento en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de asalariados, es la persona física residente en México que percibe ingresos en efectivo, en bienes o en servicios, como lo establece el artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a la letra dice: “Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014), ahora bien, el sujeto en este régimen de tributación, depende de otra persona llamada “patrón”, por lo que una característica importante es la subordinación que existe en esta relación de trabajo.

Asimismo, también se deduce que las personas de nacionalidad extranjera, son sujetos del impuesto señalado, por el hecho de ser residentes, no obstante su nacionalidad.

2.1.2 OBJETO

El objeto del impuesto sobre la renta en el régimen de asalariados, se puede dividir en ingresos gravados, ingresos que no se consideran gravados y en ingresos que a pesar de serlo no pagarán el impuesto sobre la renta cuando sean obtenidos.

Los ingresos gravados los localizamos en el artículo 90 ya mencionado en la parte que señala, "…ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo..." (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014)

Los ingresos no gravados, el propio artículo 90 en su párrafo cuarto, dice: "No se consideran ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen a fines científicos, políticos o religiosos o a los establecimientos de enseñanza y a las instituciones de asistencia o de beneficencia, señalados en la fracción III del artículo 151 de esta Ley, o a financiar la educación hasta nivel licenciatura de sus descendientes en línea recta, siempre que los estudios cuenten con reconocimiento de validez oficial." (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014)

En ese orden de ideas, los ingresos que no pagarán impuesto sobre la renta, a pesar de que son considerados como ingresos para efectos del régimen de asalariados, se encuentran relacionados en el artículo 93 de la ley en comento, dentro de los cuales se puede mencionar, entre otros, a los siguientes conceptos:

> *…Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*
>
> *I. 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. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

II. Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere la fracción anterior, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

III. 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.

IV. 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, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y el beneficio previsto en la

Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

V. Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la fracción anterior, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

VI. 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.

VII. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VIII. 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.

IX. La previsión social a que se refiere la fracción anterior es la establecida en el artículo 7, quinto párrafo de esta Ley.

X. 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, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XI. 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 del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XII. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

XIII. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del

Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XIV. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las 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, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

XV. Por el excedente de los ingresos a que se refiere la fracción anterior se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XVI. 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.

XVII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes."

Así, se observa que el artículo en comento, nunca menciona exención alguna, sino que los libera del pago, algunos en parte proporcional, otros en su totalidad; es importante mencionarlo porque sí los considera como ingresos del régimen de asalariados, pero no se tomarán en cuenta para la determinación del impuesto sobre la renta.

La propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en el artículo 28, "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes." (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2013).

Es por lo anterior, que el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no menciona exención alguna, sino que no los considerará para la determinación del impuesto correspondiente.

En conclusión, para la determinación del objeto se deberán observar varias disposiciones que determinan una amplia variedad de ingresos gravados, no objetos o no gravados.

2.1.3 BASE Y TARIFA

Los artículos 96 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señalan en sus primeros párrafos, lo siguiente:

"Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

TARIFA MENSUAL

(tabla1)

Límite inferior $	Límite superior $	Cuota fija $	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92

10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (2014). *Ley del Impuesto Sobre la Renta.* México D.F.: ISEF.

"Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

TARIFA ANUAL

(tabla 2)

Límite inferior $	Límite superior $	Cuota fija $	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40

50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (2014). *Ley del Impuesto Sobre la Renta.* México D.F.: ISEF.

Para la utilización de las tarifas mencionadas y poder determinar el impuesto correspondiente, no existe una disposición que regule el uso de ellas, o que dé paso a paso o el proceso para llegar al monto a retener al trabajador, tanto para el cálculo mensual, que de manera provisional se realiza, como para la determinación del impuesto anual mediante la tarifa correspondiente.

No obstante lo anterior, el procedimiento común y se reitera, no establecido en ley, sino por “doctrina” o costumbre aprendido en el ámbito escolar en primer término, posteriormente en la práctica profesional; es determinar en los ingresos objeto del impuesto identificando los gravados y los no gravados del total de los obtenidos, separando los gravados para que a estos sean utilizados en la aplicación de las tarifas ya mencionadas, al importe gravado determinado se deberá ubicar en un renglón de las columnas del límite inferior y superior, el renglón en que este sea ubicado será el que se utilizará para todo el procedimiento, al ubicar el importe en un renglón, este será disminuido con el

monto establecido en el límite inferior, y al resultado obtenido se le multiplicará por la tasa de impuesto correspondiente al renglón ubicado, así se llega a un impuesto previo del excedente del límite inferior, a este impuesto determinado se le adicionará la cuota fija y el resultado será el ISR correspondiente a la aplicación de la tarifa señalada.

2.1.4 DEDUCCIONES PERSONALES.

Cabe señalar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no establece beneficio adicional alguno para la determinación del impuesto, sin embargo, para la determinación de la base para el impuesto anual, el artículo 152 dispone: "…al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:.."; las deducciones a que hace referencia el texto son las siguientes:

> *"Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:*
>
> *I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del*

área geográfica del contribuyente elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

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

III. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

a) A la Federación, a las entidades federativas o los municipios, a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que fueron creados, correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

b) A las entidades a las que se refiere el sexto párrafo del artículo 82 de esta Ley.

c) A las entidades a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las

reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el presente artículo. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de los ingresos acumulables a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectúo el donativo, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.

IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación

contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión. Para estos efectos, se considerarán como intereses reales el monto en el que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación del mismo ejercicio y se determinará aplicando en lo conducente lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 134 de esta Ley, por el periodo que corresponda.

Los integrantes del sistema financiero, a que se refiere el párrafo anterior, deberán expedir comprobante fiscal en el que conste el monto del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate, en los términos que se establezca en las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

V. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso dichas aportaciones cumplan con los requisitos de permanencia establecidos para los planes de retiro conforme al segundo párrafo de esta fracción. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción será de hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran planes personales de retiro, aquellas cuentas o canales de inversión, que se establezcan con el único fin de recibir y administrar recursos destinados exclusivamente para ser utilizados cuando el titular llegue a la edad de 65 años o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, siempre que sean administrados en cuentas individualizadas por instituciones de seguros, instituciones de crédito, casas de bolsa, administradoras de fondos para el retiro o sociedades operadoras de sociedades de inversión con autorización para operar en el país, y siempre que obtengan autorización previa del Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los recursos invertidos en las subcuentas de aportaciones complementarias de retiro, en las subcuentas de aportaciones voluntarias o en los planes personales de retiro, así como los rendimientos que ellos generen, se retiren antes de que se cumplan los requisitos establecidos en esta fracción, el retiro se considerará ingreso acumulable en los términos del Capítulo IX de este Título.

En el caso de fallecimiento del titular del plan personal de retiro, el beneficiario designado o el heredero, estarán obligados a acumular a sus demás ingresos del ejercicio, los retiros que efectúe de la cuenta o canales de inversión, según sea el caso.

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

públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

VII. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Para estos efectos, se deberá separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

VIII. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Para determinar el área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Las personas que a la fecha citada tengan su domicilio fuera del territorio nacional, atenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones I y II que anteceden, se deberá acreditar mediante comprobantes fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada.

Los requisitos de las deducciones establecidas en el Capítulo X de este Título no son aplicables a las deducciones personales a que se refiere este artículo.

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

Mención aparte, merece lo acotado en el artículo 152 de la ley en comento, en donde señala: “Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, *después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos*,…” debido a que en los capítulos que menciona, todos tienen un artículo en el cual se enlistan una serie de deducciones para ser disminuidas de los ingresos obtenidos, excepto el capítulo referente a los salarios, ya que en este menciona una deducción de un impuesto que no existe en la vida práctica, y no una serie de deducciones.

Por lo anterior, es evidente que la ley del Impuesto Sobre la Renta considera deducciones para otros regímenes, excepto el de salarios.

2.1.5 DETERMINACION DEL IMPUESTO ANUAL.

El artículo 97 de la ley del ISR, establece la manera de calcular el impuesto anual y señala una disminución que puede realizar el asalariado: “Artículo 97. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 96 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta

Ley...”; cabe hacer mención que esta disminución que señala la ley, no existe en la realidad y propiamente resulta una falacia en el ámbito práctico.

2.1.6 DEDUCCIONES PARA OTROS REGÍMENES DE PERSONAS FISICAS.

2.1.6.1 RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES.

Siguiendo ese orden de ideas, los capítulos II, III, IV, V, VI, VIII y IX señalan lo siguiente, el capítulo II en su sección I, el artículo 103 establece lo siguiente:

> *“Artículo 103. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:*
>
> *I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.*
>
> *II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.*
>
> *No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda*

extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los artículos 19 y 22 de esta Ley, respectivamente.

III. Los gastos.

IV. Las inversiones.

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

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

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

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrateen con algún establecimiento

ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 26 de esta Ley.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de esta Ley."

Asimismo, el artículo 111, integrante de la sección II del capítulo II referente al régimen de incorporación fiscal, establece: "…restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos…"

"…Para determinar el impuesto, los contribuyentes de esta Sección considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos…"

Este régimen, debido a su característica propia de englobar distintas actividades, tiene un mayor número de situaciones para considerar deducciones que ayuden a bajar la base de impuesto y por lo tanto este.

2.1.6.2 RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO.

El régimen de arrendamiento, se refiere propiamente al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, ya sea para uso habitacional o comercial, por lo que también se consideran deducciones para este régimen.

El capítulo III en el artículo 115 relaciona las siguientes deducciones:

"I. Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.

III. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, siempre y cuando obtenga el comprobante fiscal correspondiente. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 134 de esta Ley.

IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a esta Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.

V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.

VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

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

Tratándose de subarrendamiento sólo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador….”

Por tanto, el régimen de arrendamiento da una opción de deducciones que dependerá del contribuyente, de acuerdo a su criterio, aplicar a sus ingresos.

2.1.6.3 REGÍMEN POR ENAJENACIÓN DE BIENES.

La enajenación, que propiamente, es la transmisión de la propiedad en cualquier modalidad, también considera deducciones que van de acuerdo al bien mueble enajenado, como lo puede ser una casa o acciones por ejemplo.

En la enajenación de bienes, contempla la ley en el artículo 121, las siguientes deducciones:

> *"I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 124 de esta Ley. En el caso de bienes inmuebles, el costo actualizado será cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.*
>
> *II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen bienes inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 124 de esta Ley.*
>
> *III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, así como el impuesto local por los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, pagados por el enajenante. Serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.*

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien."

Así, se distinguen deducciones que tienen el beneficio de la actualización de las cifras como consecuencia de la inflación generada en el periodo de tenencia.

2.1.6.4 RÉGIMEN POR ADQUISICIÓN DE BIENES.

La adquisición de bienes, debe entenderse como aquél ingreso obtenido por un beneficio generado por el simple hecho de un mejoramiento o adición al bien sujeto de este ingreso, por ejemplo, un bien arrendado que tuvo una mejora o adición, o en su caso una adjudicación de un bien.

Cuando se obtienen ingresos por adquisición de bienes, la ley permite en su artículo 131, las siguientes:

I. Las contribuciones locales y federales, con excepción del impuesto sobre la renta, así como los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.

II. Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.

III. Los pagos efectuados con motivo del avalúo.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

Las deducciones de los diferentes regímenes comentados, están relacionadas con la obtención de los ingresos que grava la ley del Impuesto Sobre la Renta, no así la disminución del impuesto por salarios que permite a dicho régimen, siempre que este sea pagado en la entidad federativa, asimismo, cabe recalcar que dicho impuesto no se aplica en la realidad, por lo que en términos reales, no hay deducción por los ingresos por salarios.

A pesar de que la ley establece, adicionalmente las deducciones personales mencionadas con antelación, estas resultan aplicables a todos los ingresos obtenidos por personas físicas, independientemente de su clasificación por el capítulo correspondiente.

2.1.7 DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO PARA EL EMPLEO.

Adicionalmente, mediante el artículo décimo transitorio para Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2014, se establece el Subsidio al empleo que será aplicado contra el ISR determinado para el régimen de asalariados, este es un beneficio que es aplicable solamente a los ingresos obtenidos señalados en el primer párrafo y fracción I del artículo 94, de la ley del ISR, que dice: “Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los

salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

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

Por lo que para la determinación del ISR por salarios es fundamental la aplicación del subsidio para el empleo, en las condiciones siguientes:

"ARTÍCULO DÉCIMO. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

I. Los contribuyentes que perciban ingresos de los previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 96 de la misma Ley. El subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se trate, la siguiente:

Tabla

Subsidio para el empleo mensual

(tabla 3)

Límite Inferior	Límite Superior	Subsidio para el Empleo
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	1,978.70	406.83
1,978.71	2,653.38	359.84
2,653.39	3,472.84	343.6
3,472.85	3,537.87	310.29
3,537.88	4,446.15	298.44
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (2014). *Ley del Impuesto Sobre la Renta.* México D.F.: ISEF.

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor que el subsidio para el empleo mensual obtenido de conformidad con la tabla anterior, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga. El retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del subsidio para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del

cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.

En los casos en los que los empleadores realicen pagos por salarios, que comprendan periodos menores a un mes, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a cada pago, dividirán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción, entre 30.4. El resultado así obtenido se multiplicará por el número de días al que corresponda el periodo de pago para determinar el monto del subsidio para el empleo que le corresponde al trabajador por dichos pagos.

Cuando los pagos por salarios sean por periodos menores a un mes, la cantidad del subsidio para el empleo que corresponda al trabajador por todos los pagos que se hagan en el mes, no podrá exceder de la que corresponda conforme a la tabla prevista en esta fracción para el monto total percibido en el mes de que se trate.

Cuando los empleadores realicen en una sola exhibición pagos por salarios que comprendan dos o más meses, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a dicho pago, multiplicarán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción por el número de meses a que corresponda dicho pago.

Cuando los contribuyentes presten servicios a dos o más empleadores deberán elegir, antes de que alguno les efectúe el primer

pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, al empleador que les entregará el subsidio para el empleo, en cuyo caso, deberán comunicar esta situación por escrito a los demás empleadores, a fin de que ellos ya no les den el subsidio para el empleo correspondiente.

II. Las personas obligadas a efectuar el cálculo anual del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los conceptos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la misma Ley, que hubieran aplicado el subsidio para el empleo en los términos de la fracción anterior, estarán a lo siguiente:

a) El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año calendario, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la misma Ley. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente.

b) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a

cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.

c) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.

Los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo y la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encuentren obligados a presentar declaración anual en los términos de la citada Ley, acreditarán contra el impuesto del ejercicio determinado conforme al artículo 152 de la misma Ley el monto que por concepto de subsidio para el empleo se determinó conforme a la fracción anterior durante el ejercicio fiscal correspondiente, previsto en el comprobante fiscal que para tales efectos les sea proporcionado por el patrón, sin exceder del monto del impuesto del ejercicio determinado conforme al citado artículo 152.

En el caso de que el contribuyente haya tenido durante el ejercicio dos o más patrones y cualquiera de ellos le haya entregado diferencias de subsidio para el empleo en los términos del segundo párrafo de la fracción anterior, esta cantidad se deberá disminuir del importe de las retenciones efectuadas acreditables en dicho ejercicio, hasta por el importe de las

mismas.

III. Quienes realicen los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al subsidio para el empleo sólo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto, cuando cumplan con los siguientes requisitos:

a) Lleven los registros de los pagos por los ingresos percibidos por los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, identificando en ellos, en forma individualizada, a cada uno de los contribuyentes a los que se les realicen dichos pagos.

b) Conserven los comprobantes fiscales en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados a los contribuyentes, el impuesto sobre la renta que, en su caso, se haya retenido y las diferencias que resulten a favor del contribuyente con motivo del subsidio para el empleo.

c) Cumplan con las obligaciones previstas en las fracciones I, II y V del artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

d) Conserven los escritos que les presenten los contribuyentes en los términos del sexto párrafo de la fracción I de este precepto, en su caso.

e) Presenten ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información de las cantidades que paguen por el subsidio para el empleo en el ejercicio inmediato anterior, identificando por cada trabajador la totalidad de los ingresos obtenidos durante el ejercicio de que se trate, que sirvió de base para determinar el subsidio para el empleo, así como el monto de este último conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

f) Paguen las aportaciones de seguridad social a su cargo por los trabajadores que gocen del subsidio para el empleo y las mencionadas en el artículo 93, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que correspondan por los ingresos de que se trate.

g) Anoten en los comprobantes fiscales que entreguen a sus trabajadores, por los ingresos por prestaciones por servicios personales subordinados, el monto del subsidio para el empleo identificándolo de manera expresa y por separado.

h) Proporcionen a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados el comprobante fiscal del monto de subsidio para el empleo que se determinó durante el ejercicio fiscal correspondiente.

i) Entreguen, en su caso, en efectivo el subsidio para el empleo, en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este precepto."

2.1.8 CÁLCULO DEL IMPUESTO A ENTERAR O SALDO A FAVOR.

En relación con lo comentado, se presenta el siguiente esquema de determinación del Impuesto Sobre la Renta anual para el régimen de salarios, de conformidad con el artículo 152 de la ley del ISR:

Total de Ingresos por Salarios

Menos:

Deducción de impuesto por salarios

Menos:

Ingresos liberados del pago

Menos:

Ingresos no acumulables

Menos:

Deducciones Personales

Igual:

BASE GRAVABLE ACUMULABLE

Aplicación de tarifa Artículo 152

Igual:

ISR según tarifa

Menos:

Subsidio al empleo

Igual:

ISR Determinado

Menos:

Retenciones efectuadas

Igual:

ISR a cargo (favor)

2.1.9 OBLIGACIONES DEL RÉGIMEN DE ASALARIADOS.

En cada capítulo de la ley se establecen obligaciones específicas para cada régimen, en el de asalariados, tampoco es la excepción, por lo que el artículo 98 de la LISR, establece lo siguiente:

"Artículo 98. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Proporcionar a las personas que les hagan los pagos a que se refiere este Capítulo, los datos necesarios, para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritos con anterioridad, proporcionarle su clave de registro al empleador.

II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 99 de esta Ley y proporcionarlas al empleador dentro del mes siguiente a aquél en el que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año.

III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:

a) Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de los señalados en este Capítulo.

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

c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

d) Cuando obtengan ingresos, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 96 de esta Ley.

e) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de $400,000.00.

IV. Comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente."

Se puede observar que el monto de $ 400,000.00 al año, establecido en la ley como monto mínimo para declarar sus ingresos, deja al grueso de la población fuera de la posibilidad de que a pesar de tener gastos personales y no así deducciones, como se ha venido comentando, genere un saldo a favor y pueda solicitar este impuesto en devolución, es por esta razón que en el reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 208, se brinda la posibilidad de ello.

“Artículo 208. Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y que no se encuentren obligadas a presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 175 (actual 152) de la Ley, podrán presentarla siempre que en la misma derive un saldo a favor como consecuencia de la aplicación de las deducciones personales previstas en las fracciones I o II del artículo 176 (actual 153) de la Ley.”

No obstante lo anterior, las deducciones personales que deben ser realizadas para generar el saldo a favor son las de honorarios médicos y dentales, gastos hospitalarios y funerales. Es decir, debe ocurrir una desgracia para verse favorecidos, y recuperar el saldo que pudiese generarse, ahora bien, las otras deducciones personales en un mismo régimen de asalariados, podrán realizarlas y generar un saldo a favor mayor y haber obtenido más ingresos, es decir, una persona que obtuvo más de $ 400,000.00, no se ve limitada a solamente deducir las mencionadas en las fracciones I y II del artículo 153 de la ley actual.

2.1.10 CASOS PRÁCTICOS.

CASOS SUELDOS Y SALARIOS

EN FORMA ANUAL

		A	B	C	D	E
	Ingresos Totales	**80,000.00**	**150,000.00**	**278,900.00**	**450,000.00**	**867,500.00**
Menos						
	Ingresos exentos	4,500.00	4,500.00	45,902.00	26,500.00	98,450.00
Igual						
	Ingresos Gravados	75,500.00	145,500.00	232,998.00	423,500.00	769,050.00

Menos						
	Deducciones Personales	0.00	35,890.00	0.00	67,895.00	87,900.00
Igual						
	Base Gravable	75,500.00	109,610.00	232,998.00	355,605.00	681,150.00
Menos						
	Límite Inferior	50,524.93	103,218.01	123,580.21	249,243.49	392,841.97
Igual						
	Excedente del límite inferior	24,975.07	6,391.99	109,417.79	106,361.51	288,308.03
Por						
	% a aplicar sobre el excedente del límite inferior	10.88%	17.92%	21.36%	23.52%	30.00%
Igual						
	Impuesto sobre el excedente	2,717.29	1,145.44	23,371.64	25,016.23	86,492.41
Más						
	Cuota Fija	2,966.91	9,438.47	13,087.37	39,929.05	73,703.41
Igual						
	Impuesto Causado	5,684.20	10,583.91	36,459.01	64,945.28	160,195.82
Menos						
	Subsidio para el empleo	3,042.48	-	-	-	-
Igual						
	ISR a cargo	2,641.72	10,583.91	36,459.01	64,945.28	160,195.82
Menos						
	Pagos provisionales por retenciones	4,800.00	15,600.00	38,765.00	76,589.00	150,345.00
Igual						
	Saldo a cargo (favor)	(2,158.28)	(5,016.09)	(2,305.99)	(11,643.72)	9,850.82

En el ejemplo anterior, se generan saldos a favor, pero no todos se podrán recuperar, como es en el caso A y C el cual tendría un saldo a favor, y no estaría obligado a presentar declaración anual por lo que no recuperaría dicho saldo, tampoco podría ejercer la opción de presentar la declaración y poder recuperar el saldo a favor ya que no tiene deducciones personales, caso contrario del ejemplo B, que a pesar de no estar obligado a presentar declaración anual, puede ejercer la opción de presentarla y recuperar el saldo a favor, ya que tendría deducciones personales.

CAPITULO III

ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL RÉGIMEN DE SALARIOS

3.1 RECAUDACIÓN EN EL RÉGIMEN DE SALARIOS.

Los asalariados representan una parte importante en la base productiva del país, ya que de ellos depende el crecimiento de una empresa, ya sea transnacional, mediana o pequeña, hasta de un negocio familiar. Los trabajadores son generadores de recursos, y si bien, no son los inversionistas en un país, sí son el activo más importante en la economía.

Es digno resaltar su esfuerzo, ya que de ellos depende el seno familiar, y por tanto, no es solamente económico, sino también una base para poder dar una vida digna a sus dependientes.

Así, cabe señalar que el principio del mínimo vital es aplicable en el desarrollo de cualquier persona, y por lo anterior señalado, juega un papel demasiado importante en los asalariados.

En la economía nacional, también representan una base sólida para el mantenimiento de los recursos con los que cuenta un Estado, por ello es conveniente analizar la aportación que hace este grupo de contribuyentes.

En el ámbito nacional, es recurrente a través del tiempo que los trabajadores sean oprimidos, ya sea de manera laboral o en este caso, desde el aspecto fiscal; el día 4 de febrero de 2014, circuló una noticia que es digna de comentarse,

“Asalariados cargan con 47% de ingresos por el ISR

Ese porcentaje representó más de $423 mil millones; patrones pagaron 392 mil millones

POR: LA JORNADA
Martes, 04 de febrero del 2014

México, DF. Los ingresos tributarios por concepto del impuesto sobre la renta (ISR) en 2013 fueron sostenidos por un universo de poco más de 1.2 millones de contribuyentes cautivos, compuesto en su mayoría por trabajadores asalariados, que aportaron más de cuatro de cada 10 pesos recaudados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Cifras oficiales de la Secretaría de Hacienda sobre el cierre del ejercicio fiscal del año pasado revelan que las retenciones por salarios fueron el principal concepto de recaudación en el ISR, con 404 mil 51.9 millones de pesos. A esa cifra se añaden las contribuciones del grupo catalogado como "personas físicas", que se elevaron a 21 mil 569 millones. Con eso, el total aportado por el universo de asalariados se elevó a 423 mil 620.9 millones de pesos, es decir, 46.71 por ciento de las recaudaciones totales por el impuesto sobre la renta.

En contrapartida, las personas morales donde se ubica a los causantes con grandes operaciones comerciales y financieras, aportaron un porcentaje menor, 43.2 por ciento, equivalente a 392 mil 199.4 millones de pesos.

Después de los ingresos derivados de la actividad petrolera, que generan 35.54 por ciento del total de recursos captados por el gobierno federal, el concepto de ISR es la segunda fuente de recursos para financiar la actividad gubernamental. En 2013, con 906 mil 839.7 millones, el ISR representó 23.84 por ciento de los ingresos del gobierno.

De acuerdo con el reporte sobre Indicadores de recaudación de la Secretaría de Hacienda, que forma parte del informe trimestral sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, enviado a la Cámara de Diputados, los pagos hechos por la totalidad de los contribuyentes por concepto de ISR fueron 10.8 por ciento mayores al monto originalmente estimado por la dependencia. Es decir que la estimación sobre la recaudación de ese impuesto era de sólo 818 mil 95.4 millones de pesos, pero al cierre del año la cifra se rebasó en 88 mil 743.9 millones, para cerrar en un total de 906 mil 839.3 millones.

Esa cifra global representó un incremento en 2013 de 19.3 por ciento respecto de los 760 mil 106.2 millones de pesos que se obtuvieron durante 2012, también de acuerdo con datos oficiales de la Secretaría de Hacienda.

En declaraciones a la prensa con motivo de la presentación del informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública al

cuarto trimestre de 2013, el jefe de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios de la Secretaría de Hacienda, Rodrigo Barros, comentó que con motivo de la entrada en vigor de las nuevas disposiciones en materia tributaria, adelantaron operaciones justo antes de esos cambios.

Quizá el ejemplo más claro en este caso es que iba a entrar en vigor el nuevo impuesto a los dividendos y a las ganancias de capital por la venta de acciones y, en consistencia con eso, lo que vimos durante los últimos meses del año es que hubo distribuciones de dividendos más altas que las que se ven normalmente, lo cual a su vez genera un pago de ISR".

Según el informe de la dependencia federal en 2013 se registró una disminución de 4 mil 13 contribuyentes, pero no se explican las causas. Los datos indican que en 2012 un millón 977 mil 137 causantes presentaron su declaración, pero un año después ese número se redujo a un millón 973 mil 124.”

Lo anterior son datos obtenidos del propio Estado, divulgado por medios de comunicación que muestran el grado de importancia que tiene los trabajadores en las contribuciones recaudadas por aquél.

Así es prácticamente notorio que los asalariados son una base demasiado importante en la recaudación del Estado.

3.2 RECAUDACIÓN EN LOS DEMÁS REGÍMENES

México no es un país que se caracterice por su altos niveles de recaudación de impuestos; es bien sabido que su desarrollo, si se le puede llamar así, depende básicamente de los ingresos petroleros, por lo que se torna de importancia ver el impacto que tienen en la aportación al país de los demás contribuyentes.

Estos contribuyentes en datos estadísticos están clasificados en Personas Morales, Personas Físicas Asalariadas y las demás Personas Físicas.

En los Informes de Sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, que realizó la SHCP al Congreso de la Unión en los años 2011, 2012 y 2013, se puede notar lo siguiente:

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Enero-diciembre de 2011

Concepto	Millones de pesos
Total	**721,835.50**
Personas morales	303,175.80
Personas físicas	16,301.70
Otras personas físicas y morales 1_/	41,965.10
Retenciones a residentes en el extranjero	24,308.90
Retenciones por salarios	336,084.00

Cifras preliminares sujetas a revisión.
Las sumas pueden no coincidir debido al redondeo.
1_/ Se agrupan en el rubro de Otros las Retenciones de Personas Físicas y Personas Morales de manera independiente, distintas a retenciones en el extranjero y salarios, ya que la información es proporcionada por el retenedor y no por el obligado al pago.
Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Enero-diciembre de 2012

Concepto	Millones de pesos
Total	**760,106.20**
Personas morales	288,360.30
Personas físicas	20,038.10
Otras personas físicas y morales [1_/]	45,890.60
Retenciones a residentes en el extranjero	28,154.00
Retenciones por salarios	377,663.20

Cifras preliminares sujetas a revisión.

Las sumas pueden no coincidir debido al redondeo.

1_/ Se agrupan en el rubro de Otros las Retenciones de Personas Físicas y Personas Morales de manera independiente, distintas a retenciones en el extranjero y salarios, ya que la información es proporcionada por el retenedor y no por el obligado al pago.

Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Enero-diciembre de 2013

Concepto	Millones de pesos
Total	**906,839.30**
Personas morales	392,199.40
Personas físicas	21,569.00
Otras personas físicas y morales [1_/]	60,414.60
Retenciones a residentes en el extranjero	28,604.30
Retenciones por salarios	404,051.90

Cifras preliminares sujetas a revisión.

Las sumas pueden no coincidir debido al redondeo.

1_/ Se agrupan en el rubro de Otros las Retenciones de Personas Físicas y Personas Morales de manera independiente, distintas a retenciones en el extranjero y salarios, ya que la información es proporcionada por el retenedor y no por el obligado al pago.

Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De lo anterior se puede concluir, que las aportaciones que hacen los asalariados en el Impuesto Sobre la Renta en casi 50 %, resultan vitales para el sostenimiento del Estado, y se muestra en el siguiente cuadro:

RESUMEN DE LA RECAUDACIÓN DE I.S.R. POR LOS EJERCICIOS FISCALES 2011 A 2013, COMPARANDO LOS PORCENTAJES DE RECAUDACIÓN DE LOS REGÍMENES DE PERSONAS MORALES, ASALARIADOS Y LOS DEMÁS REGÍMENES, (CIFRAS EXPRESADAS EN MILLONES DE PESOS)

CONCEPTO	2011	2012	2013
ISR RECAUDADO	**721,835.50**	**760,106.20**	**906,839.30**
ISR PERSONAS MORALES	303,175.80	288,360.30	392,199.40
ISR PERSONAS FÍSICAS ASALARIADOS	**336,084.00**	**377,663.20**	**404,051.90**
OTROS REGÍMENES	82,575.70	94,082.70	110,587.90
PORCIENTO P.M.	42%	38%	43%
PORCIENTO P. F. ASALARIADOS	**47%**	**50%**	**45%**
PORCIENTO DE OTROS REGÍMENES	11%	12%	12%

Los análisis realizados en números, permiten concluir que el Impuesto Sobre la Renta aportado por los trabajadores, es mayor que cualquier otra persona física de otros regímenes.

En el capítulo anterior, se mostró la forma de calcular el Impuesto Sobre la Renta en el mencionado régimen, del cual, se notan las deducciones aplicables, así como ingresos que se consideran liberados del pago.

De acuerdo a lo que se ha venido analizando, se torna necesario e indiscutible, estudiar el principio de proporcionalidad en el régimen de salarios propiamente.

3.3 PROPORCIONALIDAD EN EL RÉGIMEN DE SALARIOS

La ley del Impuesto Sobre la Renta, determina propiamente el principio de legalidad, en primer término, porque está dispuesto así en la ley, no obstante, lo legal no implica que se cumplan con otros principios, como lo es el de proporcionalidad, retomando lo mencionado en el capítulo I, con respecto al concepto de proporcionalidad, se tiene que: "…al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no puede hacer una deducción frente al que puede realizarla se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago del tributo no se encontrará en proporción con la capacidad económica sino que dependerá de una situación extraña a ella."

Es por ello que al determinar el Impuesto Sobre la Renta por la obtención de ingresos por salarios, se encuentra en posición distinta con respecto de aquéllos quienes no obtienen ingresos por estos conceptos, en el sentido de que estos pueden realizar deducciones que se consideren estrictamente indispensables para la obtención de aquél, para el caso de los asalariados, la ley no le otorga el derecho de realizar deducción alguna, por la obtención del ingreso.

Por lo anterior, si se toma en cuenta, que el no permitir deducciones a los asalariados, con respecto de quienes sí pueden, se está cayendo en el supuesto de que la tasa impositiva es mayor, y por lo tanto, resulta no proporcional la determinación del ISR ya que la capacidad económica es totalmente distinta.

Para ejemplificar lo anterior, se tiene que un asalariado debe realizar erogaciones, las cuales se convierten en indispensables para poder obtener el ingreso, como lo es el traslado a su centro de trabajo, esto depende de muchos factores, entre otros, la ubicación de la vivienda con respecto al centro de trabajo.

En concordancia con lo anterior, cuando un trabajador, debido a la hora de entrada, ya no encuentra un transporte para trasladarse, tenga que realizar una erogación para conseguir su objetivo de llegar al centro de trabajo, es claro que lo hará por medio de un taxi y el gasto no realizado no podrá ser disminuido de su ingreso para la determinación del ISR correspondiente.

En ese orden de ideas, se está en el supuesto de que si no llega a tiempo pueden suceder diversas situaciones, entre ellas, que se le descuente un importe por llegar tarde, en el mejor de los casos, o que ya no se le permita la entrada y por tanto, no obtendrá el ingreso por dicho día, ello implica que es de suma importancia que realice el gasto mencionado para poder obtener un ingreso, por ende se convierte en un gasto estrictamente indispensable para la obtención de su salario.

Si se toman en cuenta los demás regímenes, y a manera de comparación, se toma el régimen Actividades Empresariales y Profesionales, permite la

deducción de erogaciones que tengan que ver estrictamente con la obtención del ingreso; en este caso, si se cuenta con el comprobante idóneo, se podrá realizar la deducción del gasto y por tanto disminuir la base con la cual se pagará el ISR.

Abundando, una persona que preste servicios profesionales, puede realizar la deducción por la adquisición de automóviles, y un asalariado no tiene ese beneficio, a pesar de que en cierto momento, los dos realizan el mismo hecho, adquirir un automóvil para poder trasladarse a realizar las actividades que les generan un ingreso.

En ese orden de ideas, existe una desproporción para la determinación del tributo, asimismo, en el ejemplo se muestra una situación de vital importancia para obtener un ingreso y que al no permitirse su deducción para el régimen de asalariados, transgrede la proporcionalidad en la determinación del tributo, dañando en otro sentido lo que se conoce como “derecho al mínimo vital”, así tenemos que en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación el día viernes 13 de diciembre de 2013, número Tesis: P. VIII/2013 (9a.), la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece claramente tal concepto, en relación con el principio de proporcionalidad, en la parte que menciona:

“esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer

sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite."[1]

La anterior jurisprudencia, conlleva al análisis desde el punto de vista de que al no permitirse una deducción que es de importancia tal, que vulnere una necesidad primaria, y en relación con la obtención del ingreso, es de concluir que no se respeta el principio de proporcionalidad, en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de asalariados.

---

[1] "**DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA".**

Existen diversas acepciones de lo que debe entenderse por derecho al mínimo vital en el ámbito tributario, sin que exista una posición unánime al respecto. Sin embargo, puede apreciarse una misma postura en cuanto a la forma en la que ese derecho, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, busca resguardar los signos de capacidad económica -mas no contributiva, en tanto no resulta idónea para tal fin- destinados a satisfacer necesidades primarias, de manera que en tanto se supere ese nivel mínimo, la auténtica capacidad contributiva del causante impone la necesidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos, en cumplimiento a la obligación establecida en el precepto referido. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.

PLENO

Amparo en revisión 2237/2009, Amparo en revisión 24/2010, Amparo en revisión 121/2010, Amparo en revisión 204/2010, Amparo en revisión 507/2010,El Tribunal Pleno, el siete de noviembre en curso, aprobó, con el número VIII/2013 (9a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a siete de noviembre de dos mil trece."

Asimismo, se vulnera el derecho al mínimo vital, el cual está sustentado en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV, así lo interpretó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis P. VI/2013 (9a.) publicada el día viernes 13 de diciembre de 2013, la cual señala, en la parte que interesa:

"los diversos postulados desarrollados por este Tribunal Constitucional en relación con el principio de proporcionalidad tributaria permiten apreciar que el derecho al mínimo vital, desde una óptica tributaria, encuentra sustento en dicho precepto constitucional y tiene una proyección más amplia de la que le correspondería si se encontrara acotado a quienes obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado. Así, el referido derecho se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir."[2]

---

[2] **"DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".**

Si bien esta Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre el derecho de los trabajadores que perciben una suma equivalente al salario mínimo, a que no se les impongan contribuciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 constitucional, no debe perderse de vista que dicho criterio se limitó a discernir sobre los casos en los que los trabajadores no deberían ver mermado su patrimonio con descuentos, sin pretender una proyección de tal criterio a otros rubros de ingreso. En ese sentido, el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, ni su contenido se agota al exceptuar de embargo, compensación o descuento al salario mínimo; por el contrario, aquél ejerce una influencia que trasciende ese ámbito y, en lo relativo a la materia tributaria, deriva del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, los diversos postulados desarrollados por este Tribunal Constitucional en relación con el principio de proporcionalidad tributaria permiten apreciar que el derecho al mínimo vital, desde una óptica tributaria, encuentra sustento en dicho precepto constitucional y tiene una proyección más amplia de la que le correspondería si se encontrara acotado a quienes obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado. Así, el referido derecho se configura como

Por tanto, el no permitir una deducción, genera una base mayor por lo que se está gravando en mayor medida un ingreso, y se está permitiendo un gravamen que afecta directamente la forma de supervivencia de un asalariado.

Ahora bien, el mínimo vital, ha sido elevado al orden constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis 1ª. XCVII/2007, en la parte que menciona:

"El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123."[3]

---

directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir. En consecuencia, como el derecho al mínimo vital en el ámbito tributario encuentra asidero en el citado artículo 31, fracción IV, constitucional, puede precisarse que lo establecido en la fracción VIII del apartado A del artículo 123 de ese ordenamiento fundamental, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, no es más que la manifestación de dicho derecho, de proyección más amplia, en la materia laboral y, específicamente, para el caso de los trabajadores que perciben dicho salario.

PLENO

Amparo en revisión 2237/2009, Amparo en revisión 24/2010, Amparo en revisión 121/2010, Amparo en revisión 204/2010, Amparo en revisión 507/2010.

El Tribunal Pleno, el siete de noviembre en curso, aprobó, con el número VI/2013 (9a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a siete de noviembre de dos mil trece."

[3] **"DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO".**

El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden

De ello, se puede colegir lo siguiente, los individuos deben tener como punto de partida condiciones tales que le permitan desarrollar un plan de vida autónomo; el mínimo vital consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma; la finalidad de este, se puede definir en que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, además de que una característica debe ser que tenga las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.

Al mismo tiempo, se originan conceptos clave que dan rumbo a al entendimiento de este, como lo es: la subsistencia, dignidad, autonomía, libertad, temor y miseria; donde la subsistencia se puede entender como el conjunto de medios necesarios para el sustento de la vida humana; la dignidad, tiene la característica de considerar la gravedad y el decoro en la manera de comportarse; la autonomía, es la condición de quien, para ciertas cosas, no depende de nadie; la libertad, es la facultad natural que tiene el hombre de obrar de una manera o de otra, y de no obrar, por lo que es responsable de sus actos; el temor, entre otros,

---

constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este derecho busca garantizar que la persona -centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.

PRIMERA SALA
Amparo en revisión 1780/2006.

es el recelo a un daño futuro; y la miseria, es la estrechez, o falta de lo necesario para el sustento o para otra cosa, o pobreza extremada.

Cabe mencionar, que los conceptos enunciados, son base para la interpretación del mínimo vital y dan origen a un sin número de necesidades que debe cubrir un asalariado para poder realizar su trabajo de manera digna, decorosa y que obtenga un ingreso que le permita subsistir.

Por tanto, hay situaciones que encuadran totalmente en que no solamente son necesarias para la vida, sino por la propia actividad son básicas para la realización de un trabajo y obtener un ingreso, como ejemplo, mencionar que los alimentos son necesarios para la subsistencia propia del ser humano; es inconcebible, que un trabajador que no tiene servicios de comedor, y que tenga realizar erogaciones para adquirir sus alimentos durante la jornada de trabajo, no pueda disminuir esos gastos, considerando que son totalmente necesarios para que pueda continuar con sus labores para que concluyan completando una jornada de trabajo y obtenga un ingreso.

Dado esta situación, es razonable pensar que no hay proporcionalidad en la determinación del ISR en el régimen de salarios; la proporcionalidad condiciona la capacidad económica para el pago del tributo, por tanto, al ser afectado tal principio se grava de distinto modo ocasionando un menoscabo económico no proporcional con respecto a otros contribuyentes, que pueden disminuir sus bases con algunas deducciones permitidas y que en sentido estricto también serían necesarias para los asalariados.

3.4 EQUIDAD EN EL RÉGIMEN DE SALARIOS

La equidad se ve sustentada en el principio de igualdad, tal como se comentó en el primer capítulo, asimismo, se hace hincapié en que las deducciones que no se permitan a ciertas personas en igualdad de circunstancias, harán que las bases de tributación difieran de manera tal que una base será mayor, por lo tanto el impuesto causado por una persona será distinto y en detrimento de su capacidad económica, por el simple hecho de no permitirle deducciones que son estrictamente indispensables para la obtención del ingreso.

Tal como se mostró en el análisis de la proporcionalidad en el régimen de salarios, al señalar que no hay deducciones permitidas, se vulnera al mismo tiempo no solamente el principio mencionado, sino el de igualdad jurídica, que para entenderlo a fondo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ido más allá y lo contempla en su faceta de derecho humano, en su tesis 1ª XLIV/2014 publicada el viernes 14 de febrero de 2014 en el semanario judicial de la federación, señala:

"El citado derecho humano, como principio adjetivo, se configura por distintas facetas que, aunque son interdependientes y complementarias entre sí, pueden distinguirse conceptualmente en dos modalidades: 1) la igualdad formal o de derecho, y 2) la igualdad sustantiva o de hecho. La primera es una protección contra distinciones o tratos arbitrarios y se compone a su vez de la igualdad ante la ley,…Por su parte, la segunda modalidad (igualdad sustantiva o de hecho) radica en alcanzar una paridad de oportunidades en el goce y ejercicio real y efectivo de los derechos humanos de todas las personas, lo que conlleva a que en algunos casos sea necesario remover y/o disminuir los obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos o de cualquier otra índole que impidan a los

integrantes de ciertos grupos sociales vulnerables gozar y ejercer tales derechos."[4]

---

[4] "**DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD JURÍDICA. DIFERENCIAS ENTRE SUS MODALIDADES CONCEPTUALES.**

El citado derecho humano, como principio adjetivo, se configura por distintas facetas que, aunque son interdependientes y complementarias entre sí, pueden distinguirse conceptualmente en dos modalidades: 1) la igualdad formal o de derecho, y 2) la igualdad sustantiva o de hecho. La primera es una protección contra distinciones o tratos arbitrarios y se compone a su vez de la igualdad ante la ley, como uniformidad en la aplicación de la norma jurídica por parte de todas las autoridades, e igualdad en la norma jurídica, que va dirigida a la autoridad materialmente legislativa y que consiste en el control del contenido de las normas a fin de evitar diferenciaciones legislativas sin justificación constitucional o violatorias del principio de proporcionalidad en sentido amplio. Las violaciones a esta faceta del principio de igualdad jurídica dan lugar a actos discriminatorios directos, cuando la distinción en la aplicación o en la norma obedece explícitamente a un factor prohibido o no justificado constitucionalmente, o a actos discriminatorios indirectos, que se dan cuando la aplicación de la norma o su contenido es aparentemente neutra, pero el efecto o su resultado conlleva a una diferenciación o exclusión desproporcionada de cierto grupo social, sin que exista una justificación objetiva para ello. Por su parte, la segunda modalidad (igualdad sustantiva o de hecho) radica en alcanzar una paridad de oportunidades en el goce y ejercicio real y efectivo de los derechos humanos de todas las personas, lo que conlleva a que en algunos casos sea necesario remover y/o disminuir los obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos o de cualquier otra índole que impidan a los integrantes de ciertos grupos sociales vulnerables gozar y ejercer tales derechos. Por ello, la violación a este principio surge cuando existe una discriminación estructural en contra de un grupo social o sus integrantes individualmente considerados y la autoridad no lleva a cabo las acciones necesarias para eliminar y/o revertir tal situación; además, su violación también puede reflejarse en omisiones, en una desproporcionada aplicación de la ley o en un efecto adverso y desproporcional de cierto contenido normativo en contra de un grupo social relevante o de sus integrantes, con la diferencia de que, respecto a la igualdad formal, los elementos para verificar la violación dependerán de las características del propio grupo y la existencia acreditada de la discriminación estructural y/o sistemática. Por lo tanto, la omisión en la realización o adopción de acciones podrá dar lugar a que el gobernado demande su cumplimiento, por ejemplo, a través de la vía jurisdiccional; sin embargo, la condición para que prospere tal demanda será que la persona en cuestión pertenezca a un grupo social que sufra o haya sufrido una discriminación estructural y sistemática, y que la autoridad se encuentre efectivamente obligada a tomar determinadas acciones a favor del grupo y en posibilidad real de llevar a cabo las medidas tendentes a alcanzar la igualdad de hecho, valorando a su vez el amplio margen de apreciación del legislador, si es el caso; de ahí que tal situación deberá ser argumentada y probada por las partes o, en su caso, el Juez podrá justificarla o identificarla a partir de medidas para mejor proveer.

Asimismo, se debe tomar en cuenta que en el ordenamiento jurídico mexicano se contempla el mencionado principio, y no se puede soslayar en la aplicación del régimen de asalariados, esto de la interpretación que la Corte Suprema dispone en la tesis 1a XLI/2014 publicada el 14 de febrero de 2014, y donde establece:

"El derecho humano a la igualdad jurídica ha sido tradicionalmente interpretado y configurado en el ordenamiento jurídico mexicano a partir de dos principios: el de igualdad ante la ley y el de igualdad en la ley (los cuales se han identificado como igualdad en sentido formal o de derecho). El primer principio obliga, por un lado, a que las normas jurídicas sean aplicadas de modo uniforme a todas las personas que se encuentren en una misma situación…Por lo que hace al segundo principio, éste opera frente a la autoridad materialmente legislativa y tiene como objetivo el control del contenido de la norma jurídica a fin de evitar diferenciaciones legislativas sin justificación constitucional o violatorias del principio de proporcionalidad en sentido amplio. No obstante lo anterior, debe destacarse que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no es ciega a las desigualdades sociales, por lo que contiene diversas protecciones jurídicas a favor de grupos sujetos a vulnerabilidad…"[5]

PRIMERA SALA

Amparo directo en revisión 1464/2013.

[5] **"DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD JURÍDICA. RECONOCIMIENTO DE SU DIMENSIÓN SUSTANTIVA O DE HECHO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO".**

El derecho humano a la igualdad jurídica ha sido tradicionalmente interpretado y configurado en el ordenamiento jurídico mexicano a partir de dos principios: el de igualdad ante la ley y el de igualdad en la ley (los cuales se han identificado como igualdad en sentido formal o de derecho). El primer principio obliga, por un lado, a que las normas jurídicas sean aplicadas de modo uniforme a todas las personas que se encuentren en una misma situación y, a su vez, a que los órganos materialmente jurisdiccionales no puedan modificar arbitrariamente sus decisiones en casos que compartan la misma litis, salvo cuando consideren que deben apartarse de sus precedentes, momento en el que deberán ofrecer una fundamentación y motivación

De las tesis señaladas, se observa, que la interpretación se hace más amplia, y señala grupos sociales o sectores de personas, que en sí mismas han sido tratadas de manera diferente, y que la propia ley no puede generar tal diferenciación, ya que estaría violando el principio de igualdad jurídica, además de que debe estar plenamente justificada y motivada en la ley tal hecho.

Asimismo, de la conceptualización de la igualdad, se notan dos conceptos distintos, uno en el que se señala la igualdad formal o de derecho y la igualdad sustantiva o de hecho.

De la igualdad formal, se extrae el concepto de que debe existir igualdad legislativa, ahora bien, si se traslada tal razonamiento al régimen de salarios, y en específico, a la obligación de presentar declaración anual; se está en una situación de desigualdad por el simple hecho, y no justificado ni motivado en la propia ley,

---

razonable y suficiente. Por lo que hace al segundo principio, éste opera frente a la autoridad materialmente legislativa y tiene como objetivo el control del contenido de la norma jurídica a fin de evitar diferenciaciones legislativas sin justificación constitucional o violatorias del principio de proporcionalidad en sentido amplio. No obstante lo anterior, debe destacarse que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no es ciega a las desigualdades sociales, por lo que contiene diversas protecciones jurídicas a favor de grupos sujetos a vulnerabilidad, a través, por ejemplo, de manifestaciones específicas del principio de igualdad, tales como la igualdad entre el varón y la mujer (artículo 4o., párrafo primero) y la salvaguarda de la pluriculturalidad de los pueblos indígenas de manera equitativa (artículo 2o. apartado B). Así, la igualdad jurídica en nuestro ordenamiento constitucional protege tanto a personas como a grupos. De ahí que se considere que el derecho humano a la igualdad jurídica no sólo tiene una faceta o dimensión formal o de derecho, sino también una de carácter sustantivo o de hecho, la cual tiene como objetivo remover y/o disminuir los obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos o de cualquier otra índole que impiden a ciertas personas o grupos sociales gozar o ejercer de manera real y efectiva sus derechos humanos en condiciones de paridad con otro conjunto de personas o grupo social.

PRIMERA SALA

Amparo directo en revisión 1464/2013.

de que quienes obtengan ingresos mayores a una cantidad determinada, deberán presentar una declaración anual, y solamente aquéllos que tengan deducciones personales (y no todas ellas, sino las referentes a hechos específicos, como una desgracia humana) y que no hayan obtenido el monto de ingresos que los obliguen a presentar su declaración anual, además de que los mencionados gastos deben originar un saldo a favor; con respecto a quienes obtuvieron menores ingresos y que tuvieron la fortuna de no tener una situación de desgracia.

Para abundar, como ejemplo, una persona que obtuvo menores ingresos a los que obliga a presentar la declaración anual, y la persona que le retiene el ISR lo hace de manera incorrecta y en cantidad mayor a la que le correspondía, al finalizar el ejercicio en la determinación del ISR, el hecho mencionado le generaría un ISR a favor, el cual podría solicitar le sea devuelto, pero como no tuvo la "suerte" de sufrir una desgracia, este no podrá solicitarlo y sufrirá un menoscabo en su patrimonio.

Tal situación, conlleva a analizar el concepto de igualdad jurídica, desde el punto de vista de igualdad de hecho o sustantiva, en cuanto a que refiere a alcanzar una paridad de oportunidades para el desarrollo de los derechos humanos propios del individuo, si se considera que la igualdad es como tal un derecho humano como lo sostiene la corte en las tesis mencionadas, existe una violación al principio, en cuanto que no permite las mismas oportunidades a los mismo sujetos de un mismo grupo social, atendiendo al concepto como tal, a los asalariados.

De igual manera, se puede observar en el análisis de la equidad, que para la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de asalariados, estos no realizan sus propias declaraciones, sino que le son calculados sus impuestos

por terceras personas y no tienen la seguridad jurídica de que se determine de manera correcta su ISR.

A lo anterior, se debe agregar que no autodeterminan su impuesto, como sí lo hacen las demás personas físicas, aunado a que estas pueden presentar declaraciones y no serían definitivas, ya que se permite, legalmente corregir sus declaraciones autodeterminadas, oportunidad que un asalariado no tiene.

Lo mencionado, genera una violación al principio de igualdad al no presentar las mismas oportunidades, es decir, un asalariado no goza de un principio que es el de buena fe en la autodeterminación del ISR, considerando a aquéllos que no pueden presentar su propia declaración, como sí lo hacen las demás personas físicas e incluso los asalariados, el principio de buena fe en la interpretación que hace la Corte, se puede ver en la tesis 1a XVI/2006 publicada en el Semanario Judicial de la Federación en febrero de 2006, que dice:

"El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la responsabilidad de determinar en cantidad líquida las contribuciones a enterar, mediante la realización de las operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. Dicha autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual le permite declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias." [6]

[6] **"OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.**

La autodeterminación del impuesto en los asalariados, debe cumplir con algunos supuestos, esta desigualdad no solamente es con respecto a otras personas físicas tributantes de otro régimen, sino incluso con los mismos asalariados.

Ese trato desigual no tiene sustento ni motivación alguna, en cuanto a que la naturaleza jurídica es la misma, es decir, todos tiene la característica de subordinados que perciben ingresos por salarios y están dentro del mismo capítulo y régimen de tributación, por tanto se trata de manera desigual a los iguales, al considerar solamente a algunos trabajadores para que autodeterminen su impuesto, solamente cuando rebasen un importe, se reitera, sin fundamento y motivación, como requisito para presentar su declaración anual autodeterminada.

El trato igual a los iguales, está sustentado en la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del artículo 31 constitucional, en la siguiente tesis:

El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la responsabilidad de determinar en cantidad líquida las contribuciones a enterar, mediante la realización de las operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. Dicha autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual le permite declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la correcta interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino que es una modalidad relativa al cumplimiento de las obligaciones a su cargo, cuya atención se supervisa por la autoridad fiscal, tal como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.

Amparo en revisión, 283/2004. Empresas ICA, Sociedad Controladora, S.A. de C.V., y otras. 23 de noviembre de 2005.

"El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un trato idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."[7]

---

[7] **"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL".**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sin en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un trato idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Amparo en revisión 5554/83, Amparo en revisión 2502/83, Amparo en revisión 3449/83, Amparo en revisión 5413/83, Amparo en revisión 441/83. Semanario Judicial de la Federación 187-192 Primera Parte, Séptima Época, Pleno, jurisprudencia, página 113."

La equidad tributaria busca o exige que el trato igual a los sujetos en igualdad de circunstancias, tal es el caso de lo ya señalado; los asalariados, sin importar el monto de ingresos, jurídicamente son iguales, por lo tanto si no hay una justificación en la propia ley para no permitir que algunos asalariados no puedan autodeterminar su impuesto y otros sí, incluso estando en la misma situación jurídica, está violando el principio de equidad desde el punto de vista de un trato desigual a los iguales.

Por lo que, al retomar el concepto vertido por la Corte Suprema, en el sentido de que la igualdad sustantiva busca la paridad de oportunidades, en el cumplimiento del derecho humano a la igualdad jurídica, se está violando tal.

CONCLUSIONES

En resumen, se puede concluir que:

Capítulo I. Elementos de las Contribuciones.

1. Toda contribución no solamente debe establecer sus elementos, sino los requisitos para que sea constitucional, lo cual hace que tengan sustento la ley que establezca tales.

2. Deben respetarse los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, así como, el destino de gasto público, principios constitucionales rectores de las contribuciones.

Capítulo II. Régimen de Salarios.

3. El régimen de salarios solamente considera deducciones personales para disminuir de los ingresos, no así deducciones de acuerdo a los ingresos obtenidos.

4. No todos los contribuyentes del régimen de asalariados pueden o deben presentar su declaración anual. Además, de que no tiene la posibilidad de realizar pagos provisionales por cuenta propia, es decir, autodeterminarlos.

5. Los demás regímenes consideran deducciones por el tipo de actividad, y adicionalmente podrán disminuir sus ingresos con deducciones personales.

6. Al realizar la determinación anual del Impuesto Sobre la Renta, se puede obtener un saldo a favor, el cual puede recuperarse, no obstante no en todos los casos será posible, debido a circunstancias fuera del alcance del contribuyente asalariado.

7. La obligación de realizar la declaración anual por parte del trabajador, no siempre es tal, porque la propia ley lo exime de acuerdo a sus ingresos. Por tanto, dentro del mismo régimen existen diferencias.

Capítulo III. Análisis del principio de equidad y proporcionalidad en el régimen de salarios.

8. En el régimen de asalariados no se respetan tales principios constitucionales, conllevando a una afectación a los contribuyentes de este régimen, en su esfera tanto jurídica como la económica.

9. Se viola el principio de proporcionalidad porque no se permiten deducciones en el régimen de asalariados, lo cual sí sucede en los demás regímenes de tributación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

10. Se viola la proporcionalidad, desde el punto de vista del concepto del derecho al mínimo vital, ya que no se permiten deducciones que son

básicas para la vida, por tanto el impuesto determinado será mayor; situación que no se daría si se dedujeran gastos prioritarios para el desarrollo humano.

11. No hay equidad en la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de asalariados con respecto a los demás regímenes, ya que existen un trato desigual en condiciones iguales.

12. No hay un trato equitativo entre los propios integrantes del régimen de asalariados, dado que da un trato desigual a los iguales jurídicos, por ejemplo, en la presentación de la declaración anual.

13. La recaudación del Impuesto Sobre la Renta está sustentada en los asalariados, por lo que se deben buscar mecanismos, que permitan un mayor beneficio a los integrantes de este régimen, sin afectar la recaudación del Estado.

14. La proporcionalidad y equidad no se respetan, incluso, entre los mismos asalariados al no permitirse la recuperación de saldos a favor que pudieren generarse.

15. La equidad se viola al no permitirse la autodeterminación del propio impuesto durante el ejercicio, sino, en algunos casos, solamente hasta la declaración anual.

16. Los elementos de las contribuciones, no se pueden soslayar de los principios constitucionales que deben de incluir para la determinación del tributo, es decir, en la creación de las leyes, se debe de considerar la proporcionalidad y equidad.

17. En general se puede observar un no respeto a los principios constitucionales por parte del Estado, generándole beneficios a este; asimismo, hay una afectación para el ingreso de la clase trabajadora.

CONSIDERACIONES FINALES

De lo concluido, se puede observar que las violaciones a los principios mencionados, se pueden disminuir si se permiten ciertas deducciones que al mismo tiempo permitan fiscalizar a otro grupo de contribuyentes, los cuales ya gozan de beneficios mediante decretos o facilidades administrativas, en concreto la deducción del transporte con ciertas limitaciones permitiría de cierto modo un trato proporcional en la determinación del impuesto, y al mismo tiempo, una consideración constitucional como el respeto a un derecho humano, como lo es el "mínimo vital", concepto que está inmerso propiamente en la forma de obtener un ingreso.

Asimismo, que la ley prevea que cualquier trabajador presente su declaración sin limitación de deducciones personales, y también sin limitante de ingresos, representaría un trato equitativo a los iguales, generando un respeto al principio de equidad.

La recaudación del ISR no puede depender de solamente un grupo de contribuyentes, como los asalariados, por lo que si se disminuyen ciertos beneficios fiscales a otros grupos de personas físicas y morales, lo que se deje de recaudar por permitir deducciones o devoluciones de ISR, se compensaría con lo que recaudarían por otros sectores.

REFERENCIAS

Arrioja Vizcaíno, A. (2002). *DERECHO FISCAL.* México D.F.: THEMIS.

Código Fiscal de la Federación. (2013). *Código Fiscal de la Federación.* México D.F.: ISEF.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2013). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.* México D.F.: Porrua.

FISCALIA. (2014). *FISCALIA*. Recuperado el 07 de 02 de 2014, de www.fiscalia.com

Flores Zavala, E. (2004). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.* México, D.F.: Porrua.

Flores Zavala, E. (2007). *Finanzas Públicas.* México D.F.: Porrúa.

Información Dinámica de Consulta. (2014). *idcONLINE*. Recuperado el 21 de 02 de 2014, de idcONLINE: www.idconline.com.mx

J. Garza, S. (2002). *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano.* México D.F.: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (2014). *Ley del Impuesto Sobre la Renta.* México D.F.: ISEF.

López Lozano, E. (02 de Eero de 2014). Subsidio al empleo a partir de enero de 2014. *REFORMA*, pág. 6.

Margain Manaotou, E. (2010). *Derecho Tributario Mexicano.* México D.F.: Porrúa.

Martínez de la Garza, S. F. (2005). *Derecho Financiero Mexicano.* México D.F.: Porrúa.

Reyes Corona, O. (2004). *La Defensa Fiscal a través del Contador Público y Asesores de Empresa.* Guadalajara, Jal, México.

Rodríguez Lobato, R. (1986). *Derecho Fiscal.* México D.F.: Harla.

Sánchez Gómez, N. (2009). *Derecho Fiscal Mexicano.* México, D.F.: Porrua.

SAT. (2014). *Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el 14 de 02 de 2014, de Servicio de Administración Tributaria: www,sat.gob.mx

SHCP. (2014). *Secretaria de Hacienda y Crédito Público*. Recuperado el 14 de 03 de 2014, de Secretaria de Hacienda y Crédito Público: www.shcp.gob.mx

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2014). *Suprema Corte de Justicia de la Nación*. Recuperado el 14 de 02 de 2014, de Suprema Corte de Justicia de la Nación: www.scjn.gob.mx

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2014). *Suprema Corte de Justicia de la Nación*. Recuperado el 14 de 02 de 2014, de Suprema Corte de Justicia de la Nación: www.scjn.gob.mx

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. (2014). *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Recuperado el 2014, de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: www.tfjfa.gob.mx

Valdés Villareal, M. (1971). *Principios Constitucionales que regulan las Contribuciones en Estudios de Derecho Público Contemporáneo.* México, D.F.: UNAM FCE.

Vergara Nava, S. (2009). *La Utilidad de la Filosofía del Derecho en el Derecho Tributario.* México: Porrua.