



Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
MAESTRO EN FISCAL**

**PRESENTA:
Miguel López Miranda**

**Conceptos que integran la base gravable de las retenciones
del Impuesto Sobre la Renta por pagos de salarios en la UMSNH**

**ASESOR DE TESIS:
Dr. Jorge Álvarez Banderas**

Morelia, Michoacán, octubre de 2018.

Índice del Protocolo

Glosario de términos y abreviaturas.	4
Resumen.	5
Palabras Clave	5
Abstract	6
Introducción.	7
Pregunta de investigación.	11
Planteamiento del Problema.	11
Justificación de la elección del tópico.	13
Objetivos.	15
Selección de métodos y técnicas.	16

Índice del Contenido

1 Marco Teórico.	17
1.1. La Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.	17
1.2. La personalidad universitaria.	18
1.3. Los tributos.	23
1.4. Los impuestos.	24
1.5. El Impuesto Sobre la Renta en México.	25
1.5.1 Evolución histórica del Impuesto Sobre la Renta.	26
1.5.1.1 Ley del 20 de julio de 1921.	27
1.5.1.2 Ley del 21 de febrero de 1924 y su Reglamento e Impuesto cedular.	29
1.5.1.3 Reglamento de la ley de 1924.	30
1.5.1.4 Ley de 18 de marzo de 1925.	31
1.5.1.5 Reglamento del 22 de abril de 1925.	34
1.5.1.6 Reglamento del 18 de febrero de 1935.	34
1.5.1.7 Ley del Impuesto sobre el Ausentismo.	34
1.5.1.8 Ley del Impuesto sobre exportación de Capitales.	34
1.5.1.9 Ley del Impuesto al Superprovecho.	35
1.5.1.10 Ley de 31 de diciembre de 1941.	36
1.5.1.11 Reformas a La Ley de 1954.	36
1.5.1.12 Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 diciembre 1964.	38
1.5.1.13 La Ley del 30 de diciembre de 1980.	38
1.5.1.14 Ley del Impuesto Sobre la Renta del 1 de enero de 2002. ...	39
1.6. La relación fiscal y sus elementos. La obligación de retener.	39
1.7. Marco Legal.	41
1.8. Obligaciones Fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta, por pagos por salarios.	42
1.9. Conceptos de pago por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados.	43
1.10. Procedimientos de cálculo, retención y entero del Impuesto Sobre la Renta.	60

1.10.1. Procedimiento para retención de ISR en la nómina de los académicos y trabajadores administrativos y manuales.....	61
1.10.2. Procedimiento de cálculo y entero del Impuesto Sobre la Renta por pagos por salarios.	61
2. Determinación de la base de cálculo para el entero de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta por pagos por salarios.	64
2.1 Determinación de la base de Cálculo.....	64
2.2 Otras obligaciones del empleador.	81
3. Conclusiones.....	85
4. Bibliografía.	87
4.1 Archivos Documentales.	87
4.2 Archivos Digitales.	88
5. Anexos.....	89
5.1. Anexo 1 (referencia página 79).....	89
5.2. Anexo 2. (referencia página 79).....	90
5.3. Anexo 3. (referencia página 79).....	91
6. Imágenes.....	92
6.1. Imagen 1. Ley 31 de diciembre 1941 (referencia página 35).....	92
6.2. Imagen 2. Reforma 31 de diciembre 1948 (referencia página 36).....	93
6.3. Imagen 3. D.O.F. 31 de diciembre 1953 (referencia página 36).....	94
6.4. Imagen 4. Ley del ISR 31 diciembre 1964 (referencia página 37).....	95
6.5. Imagen 5. Ley del 30 de diciembre 1980 (referencia página 38).....	97
6.6. Imagen 6. Ley del ISR 1 de enero 2002 (referencia página 38).....	98

Glosario de términos y Abreviaturas:

Universidad	Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.
UMSNH	Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.
C.F.F.	Código Fiscal de la Federación.
L.I.S.R.	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
I.S.R.	Impuesto Sobre la Renta
S.C.J.N.	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
CCT	Contrato Colectivo de Trabajo.
SPUM	Sindicato de Profesores de la Universidad Michoacana
SUEUM	Sindicato Único de Empleados de la Universidad Michoacana.
S.A.T.	Servicio de Administración Tributaria
C.C.E.M.	Código Civil para el Estado de Michoacán.
C.C.D.F.	Código Civil del Distrito Federal.
L.O.A.P.E.M.	Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Michoacán.
D.O.F.	Diario Oficial de la Federación.
P.O.E.	Periódico Oficial del Estado de Michoacán de Ocampo.
C.C.E.M.	Código Civil del Estado de Michoacán de Ocampo.
Ley Orgánica	Ley Orgánica de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.
U.P.E.	Universidades Públicas Estatales
Gobierno del del Estado	Gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo

Resumen.

Durante muchos años, el fisco federal no consideró la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de materia de Impuesto Sobre la Renta de las Instituciones de educación superior en el pago de los salarios a sus trabajadores, por lo que en muchas de estas se determinaron bases de cálculo tomando en consideración criterios laborales y de estabilidad política, que no afectarían el patrimonio de esos trabajadores.

En virtud que el SAT (Fisco Federal), modificó sus políticas y ahora ha realizado actos de fiscalización en diversas entidades públicas, entre ellas instituciones de educación superior, se pretende con este trabajo determinar la base gravable que para efectos del cálculo y retención del Impuesto Sobre la Renta debe de considerar la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, Universidad Pública del Estado de Michoacán, dentro del marco de las disposiciones legales aplicables.

El análisis de los conceptos que por el pago de los servicios personales subordinados, su origen laboral y su repercusión fiscal, son parte necesaria para la determinación y cálculo de la base gravable y el correcto cumplimiento de la obligación fiscal.

Palabras clave.

Base gravable, retención, Impuesto Sobre la Renta, servicios personales subordinados, salario, prestaciones, obligación fiscal, ingreso.

Abstract.

For many years, the federal Treasury did not consider the review of compliance with tax obligations on income tax of higher education institutions in paying wages to their workers, so in many of these are They determined bases of calculation taking into account labour criteria and of political stability, that did not affect the patrimony of those workers.

Under which the SAT (Federal treasury), modified its policies and has now carried out acts of control in various public entities, including institutions of higher education, it is intended with this work to determine the taxable basis that for the purposes of Calculation and withholding of income tax must consider the Universidad Michoacan de San Nicolás de Hidalgo, Public University of the state of Michoacán, within the framework of the applicable legal provisions.

The analysis of the concepts which, due to the payment of the subordinate personal services, their labor origin and their fiscal impact, are part necessary for the determination and calculation of the taxable basis and the correct fulfillment of the tax Obligation.

Keywords.

Taxable basis, withholding, Income tax, subordinated personal services, salary, benefits, tax liability, Income.

Introducción.

La Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, como muchas entidades públicas del país, durante años cumplió con sus obligaciones fiscales considerando que el Estado no se fiscalizaría a sí mismo o a sus entidades descentralizadas.

El cálculo y la retención del Impuesto Sobre la Renta que la Universidad como empleador debe efectuar a sus trabajadores por los pagos que por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados les efectúa, tuvieron también un punto de vista laboral, esto es, se diseñó un esquema de conceptos de ingresos por salarios con muy diferentes nombres o denominaciones, con el propósito de que los mismos no integraran la base de cálculo del mencionado impuesto y los trabajadores académicos y administrativos de la Universidad tuvieran una percepción neta más alta. En muchas de las ocasiones dichos conceptos fueron solo simulaciones, pues conceptos tales como fondo de ahorro, vida cara, gratificaciones al desempeño académico, estímulos por confianza, al no cumplir totalmente con las disposiciones fiscales que los regula, son conceptos que se podrían considerar dentro de la base gravable para el pago del Impuesto Sobre la Renta, en los términos de las disposiciones legales aplicables.

Ahora bien, a partir de sus recurrentes crisis económicas, de su falta de recursos y de las nuevas políticas fiscales, el Estado mexicano, inició por parte del Servicio de Administración Tributaria esquemas de fiscalización a las entidades federativas, los municipios y sus organismos públicos descentralizados, para determinar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de retención de contribuciones y más aún, determinar si las hubiera, las diferencias omitidas y recuperarlas para el fisco federal con las actualizaciones y accesorios correspondientes.

Esta política ha sido gradual, con el fin de que las entidades públicas se adecuen al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, considerando que en principio dichas entidades solo son retenedoras del ISR y que en realidad quién debe pagarlo es el trabajador, y un cambio brusco en las prácticas desarrolladas durante tantos años, provocaría problemas laborales y sociales a dichas entidades.

Inclusive en el 2003 (Fox, 2003), el Ejecutivo Federal publicó en el Diario Oficial de la Federación del día 5 de marzo de dicha anualidad, un Decreto que otorgó estímulos fiscales a las entidades federativas y municipios o sus organismos descentralizados, con el fin de que existiera un período de transición de 4 años, sin que se afectara el patrimonio de las entidades públicas ni el ingreso de los trabajadores del estado o sus organismos descentralizados; inclusive se estimulaba las entidades

federativas a intervenir para regularizar el pago de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta, sobre la base de obtener una participación en el monto del incremento en la recaudación.

Dicho decreto en su exposición de motivos señalaba:

“Que resulta de gran importancia continuar avanzando en el fortalecimiento de las Haciendas de las Entidades Federativas, a través de programas que permitan mejorar la distribución racional de sus fuentes de ingresos; que derivado de la problemática que enfrentan las Entidades Federativas en el pago del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, resulta necesario el establecimiento de un mecanismo que permita a las citadas Entidades Federativas corregir su situación fiscal, mediante la instrumentación de un esquema de estímulos fiscales; que el mencionado esquema significa un importante alivio a las finanzas públicas de las Entidades Federativas y de los Municipios, al tiempo de permitir que no se afecten los salarios de sus trabajadores, y que con el fin de alcanzar el objetivo antes planteado y de lograr que las Entidades Federativas con disposición a regularizarse encuentren una solución definitiva a su situación fiscal, he tenido a bien expedir el siguiente...”.

Ante la problemática de la situación financiera de las entidades federativas, los municipios y sus organismos descentralizados el Presidente Felipe Calderón, publicó el 5 de diciembre de 2008 (Calderón, 2008) un decreto que volvía a otorgar facilidades y estímulos fiscales para que estos entes públicos pudieran cumplir con sus obligaciones en materia de retención del Impuesto Sobre la Renta por pagos por salarios a sus trabajadores, otorgando ahora un subsidio a la entidad pública que acreditaría contra el monto de las retenciones efectuadas a sus trabajadores, en una proporción del 60 %, 30 % y 10 % para los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011 respectivamente, dando entonces una argumentación respecto de las finanzas de las entidades al señalar en su prefacio:

“...con el fin de lograr una solución definitiva e integral de la problemática en cuestión, se estima necesario otorgar diversos beneficios fiscales a las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, que permitan preservar el equilibrio de las finanzas públicas de esos órdenes de gobierno y generar incentivos para el futuro cumplimiento oportuno en el entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores”.

Sin embargo, en virtud de que las entidades no lograron establecer procedimientos administrativos y resolver problemáticas laborales y financieras que les permitieran un adecuado cumplimiento de las

disposiciones fiscales en la materia objeto de nuestro análisis, en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de diciembre de 2012¹ (Congreso de la Unión, 2012), se prorrogan los beneficios otorgados a las entidades federativas, a los municipios y a sus organismos descentralizados para seguir gozando de un subsidio para el pago de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta por pagos a personas físicas por salarios y en general, por la prestación de servicios personales subordinados para los ejercicios fiscales de 2013 y 2014.

Tratando de cerrar el ciclo, el Congreso de la Unión, modificó (Unión, 2013) a partir del 1 de enero de 2015 el artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal, modificación que determina que el Impuesto Sobre la Renta que retengan y enteren las entidades federativas o sus organismos descentralizados adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, serán 100 % participables.

Lo anterior implica que las retenciones y enteros por pagos por salarios que efectúe, entre otros la Universidad, serán reintegrados al Estado de Michoacán, lo que plantea una oportunidad de regularizar el cumplimiento de esta obligación fiscal de la institución, además de encontrar una fuente de financiamiento para la transferencia de recursos estatales ordinarios y extraordinarios a la Universidad por parte del Gobierno del Estado.

En ese contexto, la Universidad Michoacana conforme lo establece la Ley de la materia, ha calculado, retenido y enterado conforme las disposiciones fiscales el Impuesto Sobre la Renta de los pagos por salarios y también se ha abstenido parcialmente de ejercer su derecho de recaudación o de regreso respecto de sus trabajadores administrativos o académicos², absorbiendo el impacto económico del impuesto que no retiene, sin embargo las circunstancias financieras actuales de la institución no le permiten continuar absorbiendo el pago del impuesto que les corresponde a sus trabajadores académicos, administrativos y de intendencia.

En tal virtud se hace necesario analizar los conceptos de pago de los servicios personales subordinados que la Universidad hace a dichos trabajadores, dentro del marco de las disposiciones legales fiscales y laborales, que permitan a la Universidad el adecuado cumplimiento de la Ley en materia de retenciones y a que los trabajadores resientan el menor impacto económico en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

¹ Medida que el sector privado cuestionó por su inequidad.

² Un beneficio económico para los trabajadores, cuyo impacto económico la Universidad ha absorbido durante muchos años.

Existen en la legislación fiscal (Garza, 1984) opciones económicas, dos o más caminos para llegar al resultado práctico, para cumplir con las obligaciones fiscales; no es ilícito ordenar nuestro patrimonio o nuestros intereses para que el impacto económico de los impuestos incida lo menos posible en dicho patrimonio.

La Universidad ha tratado de adecuar sus circunstancias laborales y presupuestarias al estricto cumplimiento de las disposiciones fiscales aplicables en materia de retención del Impuesto Sobre la Renta por sus pagos por salarios; el presente trabajo es una propuesta para dentro del marco de la legislación fiscal encontrar opciones económicas o economías fiscales para la Universidad y sus trabajadores.

Pregunta de Investigación.

¿Cuáles son los conceptos que integran la base gravable del Impuesto Sobre la Renta para efectuar las retenciones por pagos de salarios a los trabajadores de la UMSNH?

Planteamiento del Problema.

La obligación fiscal de calcular y retener el Impuesto Sobre la Renta de la Universidad por los pagos que hace a sus trabajadores académicos y administrativos por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados debe de realizarse en los términos que la LISR lo establece, lo que le representa un problema laboral con dichos trabajadores por la práctica de muchos años de solo retener parte del mencionado Impuesto y absorber las diferencias que del cálculo efectuado conforme al ordenamiento legal resultan al momento del pago al fisco federal.

La problemática financiera que tiene la Universidad, derivada de sus problemas estructurales, no le permite seguir absorbiendo las diferencias señaladas en el párrafo anterior, pero la decisión de efectuar el total de la retención del ISR a los trabajadores representa un problema político y laboral con las representaciones sindicales y los propios trabajadores.

El salario de los trabajadores académicos y administrativos está integrado, conforme lo señalan los contratos colectivos de trabajo, por diversos conceptos, que pueden ser considerados como ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y minimizar el impacto económico en el patrimonio de los mismos.

En ese sentido, después de analizar la legislación aplicable y los contratos colectivos de trabajo, se puede determinar una base gravable del ISR que permita disminuir o economizar el monto de las retenciones de dicho impuesto de los salarios de los trabajadores de la Universidad.

Es importante señalar que lo antes mencionado no tiene implicaciones con el cumplimiento de las obligaciones de seguridad social, en el concepto establecido por la Organización Internacional del Trabajo (Trabajo, 2001), coincidente en lo substancial con el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (Jurídicas), que consiste en la protección que una sociedad proporciona a los individuos y los hogares para asegurar el acceso a la asistencia médica y garantizar la seguridad del ingreso, en particular en caso de vejez, desempleo, enfermedad, invalidez, accidentes del trabajo, maternidad o pérdida del sostén de familia; y el derecho a los servicios médicos que en el marco de la Ley tiene la UMSNH.

La obligación de garantizar una pensión por jubilación la cumple la Universidad Michoacana, conforme lo dispuesto por su Ley Orgánica (artículo 29) y las de otorgar asistencia médica y el derecho a la salud, con el Convenio de Incorporación al Régimen Obligatorio del Instituto Mexicano del Seguro Social de fecha 1º. de enero de 1972, de acuerdo a lo establecido en el artículo 353-U de la Ley Federal del Trabajo y en la fracción V del artículo 13 de la Ley del Seguro Social.

La tesis de la Sala Regional del Pacífico-Centro del antes Tribunal Fiscal de la Federación³ de fecha 30 de abril de 2009, vista en el expediente 195/08-21-016, confirma lo anterior, por lo que los conceptos que se determinen como ingresos que integran la base gravable del Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores de la UMSNH, no son integrantes del Salario Base de Cotización para efectos de la Ley del Seguro Social, en virtud de que este se determina de acuerdo al convenio de incorporación antes citado o en su defecto el que se suscriba con cualquier institución pública de seguridad social, por lo que no es objeto de estudio dicho tema.

³ Hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Justificación de la elección del tópico.

La vinculación de nuestro desarrollo profesional, funcionario y profesor universitario y contador público independiente, con la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, Universidad Pública Estatal del Estado de Michoacán, nos ha permitido conocer de cerca las dificultades financieras de las instituciones de educación superior, como reflejo de los problemas económicos que el Estado Mexicano tiene para proveerlas de los recursos suficientes que permitan atender una necesidad colectiva tan importante para el desarrollo del país.

En ese contexto, una de las cargas financieras importantes para la Universidad es el impacto económico que tiene el pago del Impuesto Sobre la Renta de los pagos por salarios que resiente por abstenerse de retener la totalidad de dicho impuesto de lo que perciben los trabajadores.

Además, el conocimiento que hemos adquirido con el transcurso del tiempo en la Institución nos permite conocer las dinámicas de las relaciones laborales que se tienen en la Universidad con los sindicatos titulares de los contratos colectivos de trabajo; dinámicas estas que implican la reticencia de los trabajadores a renunciar a prácticas, que, sin estar contempladas en ninguna disposición normativa, les ha resultado en beneficios económicos.

El objetivo a alcanzar con la realización del presente proyecto de investigación aplicada, consiste en determinar una base gravable del ISR por los salarios que perciben los trabajadores académicos y administrativos, que permita a la Universidad cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales en esta materia y que los propios trabajadores acepten como parte de nuestra obligación de contribuir al gasto público.

Durante el mes de mayo de 2013, la Tesorería de la Universidad, responsable de los cálculos y la retención, hizo un esfuerzo para efectuar las retenciones a los trabajadores, disminuyendo el importe que la Universidad absorbe, resultando en un emplazamiento a huelga por parte del SPUM.

En ese contexto solo durante el año de 2016, con información proporcionada a la Dirección General de Educación Superior Universitaria para el diagnóstico de mecanismos para resolver los problemas estructurales de algunas Universidades Públicas Estatales, la UMSNH pago por ISR de sus trabajadores \$ 63'790,771.34.⁴

Lo anterior, nos obliga a aquellos que hemos elegido la materia fiscal como nuestra área de desarrollo a encontrar la forma de ordenar los intereses de la Universidad, sus trabajadores y el fisco federal, dentro del

⁴ Balanza de Comprobación 2016

marco de las disposiciones legales aplicables, sin elegir necesariamente el camino más provechoso para el tesoro público.

Este trabajo, no solo puede presentar una opción viable para la UMSNH, sino para todas la universidades e Instituciones de Educación Superior Públicas Estatales y, además, mostrar a la Federación un camino para apoyar financieramente a la educación superior en el país, con la disminución del impacto del ISR en el ejercicio del presupuesto de la UPE.

Objetivos.

Objetivo general: Analizar los conceptos que integran la base gravable por pagos por salarios, y en general; por la prestación de un servicio personal subordinado que efectúa la UMSNH a sus trabajadores académicos y administrativos, para determinar la opción fiscal para el cálculo y retención del ISR con el menor impacto económico dentro de las disposiciones legales aplicables.

Objetivos particulares: Para poder cumplir con el objetivo general del proyecto de investigación, se realizarán las siguientes acciones:

- Se analizó la personalidad jurídica y sus atributos de la UMSNH,
- Se analizaron las características de los impuestos y la evolución del ISR en México,
- Se analizó el marco jurídico de la obligación fiscal de la UMSNH,
- Se analizó el procedimiento de cálculo, retención y entero del ISR a los pagos por salarios de los trabajadores de la UMSNH,
- Se analizaron los diversos conceptos de ingresos por salario, y en general; por la prestación de un servicio personal subordinado que reciben los trabajadores de la UMSNH,
- Se analizaron los conceptos de ingresos exentos de las personas físicas contemplados por la LISR y su viabilidad jurídica en los CCT de la UMSNH, y;
- Se propone un procedimiento de cálculo, retención y entero del ISR a los pagos por salarios de los trabajadores de la UMSNH.

Selección de métodos y técnicas.

Por las características del objeto de estudio del presente trabajo de investigación, éste se desarrolló bajo una metodología de carácter cuantitativa, documental del tipo argumentativa e informativa; más un estudio de caso (Araúz, 2010), haciendo una investigación de las cifras que a través de sus cuentas públicas proporciona la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo o de las consultadas, que con base en la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública le pudiéramos solicitar.

La información se recopilará con el uso de fuentes documentales secundarias, con el análisis de documentos públicos o privados relacionados con la pregunta de investigación y con el tópico del tema.

El estudio de un caso (o una “unidad” de la sociedad) es para tratar de explicarse lo que sucede en toda la sociedad en general. Es decir, es el diseño de un estudio que permita desarrollar un enfoque sistémico de una problemática determinada en las organizaciones. Por ello, la idea es resolver tal problemática y desarrollar la resolución en forma de estudio de caso, presentando una solución real. En síntesis, estudiar un solo caso o un determinado número de casos típicos, su análisis implica cambios de desarrollo en su ciclo.

Por otra parte, un estudio de caso requiere en primera instancia analizar el problema que pretendemos investigar, es decir, hace referencia a comprender la situación del caso, definirlo conceptual y operacionalmente, identificar sus causas, generar soluciones y alternativas y tomar decisiones.

El estudio de caso incluye documentación, archivos, entrevistas, observaciones directas y observación participante, cuando parte del paradigma cualitativo.

La investigación de las organizaciones e instituciones es costosa en tiempo, en recursos económicos y en el talento humano invertido, dice Marco Antonio Daza Mercado (Daza Mercado, Daza Ramirez, & Blanco Barajas, 2010), citando a Arechavala y Madrigal, dado que nunca puede garantizarse el acceso a ellas, el costo de buscar muestras representativas es excesivo.

1 Marco Teórico.

1.1. La Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.

El nacimiento de la Universidad Michoacana fue producto de un proceso histórico complejo; éste se desarrolló por una serie de hechos que propiciaron la necesidad de coordinar los estudios superiores y de fortalecer y definir la política educativa del Estado mediante una institución autónoma de educación superior.

En la introducción del libro “Presencia Universitaria”, del Instituto de Investigaciones Históricas de la Universidad Michoacana, publicado en 1992 (Figueroa, 1992), se cita respecto al surgimiento de nuestra casa de estudios:

–Al asumir el cargo de gobernador constitucional de Michoacán en agosto de 1917, el Ing. Pascual Ortiz Rubio envió al Congreso del Estado la iniciativa para crear la universidad pública en la entidad. El proyecto encontró resistencia en varios diputados por lo que el gobernador acudió ante los legisladores para defender su propuesta, misma que después de acalorados debates dio como resultado la aprobación del Decreto No. 9 que fue promulgado por el Ejecutivo Estatal el 15 de octubre de 1917, mediante el que se creó con el carácter de autónoma la Universidad de Michoacán, a la que se le asignó como nombre oficial el de Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, misma que quedó conformada por diversos centros educativos que fueron agrupados en torno al Colegio de San Nicolás”.

Sigue diciendo el mencionado texto:

–Como primer rector se le expidió nombramiento al ingeniero Agustín de Aragón, cargo que renunció poco después al no aceptar la protesta constitucional que impuso el Congreso a las autoridades y a los miembros del Consejo Universitario. En su lugar fue designado el Dr. Alberto Oviedo Mota, a quién le tocó emprender las primeras acciones organizativas de la nueva casa de estudios y la integración del Consejo Universitario, que celebró su primera sesión, con la asistencia del gobernador Ortiz Rubio, el 1º. de diciembre de 1918.”

La evaluación del marco regulador de la Universidad Michoacana permite descubrir su naturaleza normativa, ya que la Universidad, como ente jurídico colectivo, goza de personalidad y capacidad legal, lo cual le permite ser titular de derechos y obligaciones para no descuidar los fines para los cuales fue establecida; tiene atributos que la distinguen de otras ficciones legales, como son: poseer un patrimonio, una denominación social, un

domicilio, una nacionalidad, y una capacidad jurídica, siendo nota distintiva de esta, el gozar de autonomía. Es precisamente por razón de estos atributos jurídicos, que la Universidad es capaz de ejercer actos de dominio, adquiriendo o enajenando bienes; tener capacidad para ejercitar acciones y, oponer excepciones y defensas en las contiendas judiciales; **tener el carácter de patrón en las relaciones laborales**⁵ y, de autoridad cuando violentan los derechos subjetivos públicos.

1.2. La personalidad universitaria.

En el libro “Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, Panorama Jurídico”, la abogada e investigadora universitaria María Teresa Vizcaíno López (Vizcaíno, 2000), explica con gran claridad las características de la personalidad de la Universidad y sus atributos, señalando que:

“La Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, desde su establecimiento, el 15 de octubre de 1917, goza de capacidad y ejercicio para realizar los actos que le fueron encomendados; su personalidad jurídica se conformó por la esfera de derechos, obligaciones y atributos.” Además citando a Fernando Flores Gómez González y Gustavo Carvajal Moreno, de su libro “Nociones de Derecho Positivo Mexicano” (Flores Gomez, 1970), aclara el concepto de personalidad: *“En el lenguaje jurídico, la palabra personalidad tiene varias acepciones; se utiliza para indicar la cualidad de la persona en virtud de la cual se considera el centro de imputación de las normas jurídicas, o sea, el sujeto de derechos y obligaciones.*

Las cualidades jurídicas de una persona forman sus atributos normativos; estas son las características que permiten distinguir una entidad de otra, y que constituyen la personalidad jurídica. Los atributos son constantes e indispensables en todo sujeto de derecho; puede afirmarse que, sin ellos, sería muy confusa la vida en sociedad”.

Los atributos de la personalidad jurídica de la Universidad, como los de todas las personas morales, son:

1.2.1 Capacidad jurídica.

La Universidad Michoacana surgió por la necesidad que veía el estado de organizar, dirigir y administrar la educación superior, motivo por el cual se le dotó de aptitudes para ser titular de derechos y obligaciones, alcanzar sus fines y cumplir con las funciones encomendadas, razón que conllevó al legislador a otorgarle una capacidad de goce limitada exclusivamente a la función para la cual fue establecida, y le brindó la posibilidad jurídica de

⁵ Los resaltados son nuestros.

hacer valer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de órganos de representación.

La actual Ley Orgánica (Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo, 1986), en su artículo 1º., establece que la Universidad es una institución de servicio, **descentralizada** del Estado, **con capacidad jurídica** y patrimonio propios; dedicada a la educación media-superior y superior; en diversos niveles y modalidades, la investigación científica, la difusión de la cultura y la extensión universitaria. En ese mismo sentido el artículo 1º. del Estatuto Universitario, aprobado por el Consejo Universitario Constituyente en sesión celebrada el 3 de junio de 1963, cita expresamente "*La Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo es una institución de servicio, descentralizada del Estado y con plena capacidad jurídica*".

En un interesante libro denominado AUTONOMÍA UNIVERSITARIA Y FINANCIAMIENTO, en su primer capítulo "El Marco Jurídico de las Universidades Públicas Autónomas", José María Serna de la Garza (Serna, 2013 IJ-UNAM) comenta que el estudio del marco jurídico de las universidades públicas autónomas en México, como la UMSNH, debe comenzar por el análisis de una forma de organización de la administración pública, que se conoce con el nombre de descentralización administrativa⁶. Con base en este concepto, sigue diciendo Serna, el Estado crea entidades con personalidad jurídica y patrimonio propios, desvinculados en mayor o menor grado de la administración pública centralizada, para el cumplimiento de determinados fines.

A diferencia de la desconcentración administrativa, la descentralización administrativa implica la introducción de una serie de reglas distintas, relativas a los poderes de nombramiento de autoridades, los poderes de mando y vigilancia, las facultades de revisión y disciplinarias, así como los poderes de resolución de conflictos de competencia (Graga, 1986). Dichas reglas vuelve a citar Serna, pueden entenderse mejor si nos enfocamos a analizar su base jurídica, la cual se conforma de los siguientes elementos:

- Los organismos descentralizados tienen personalidad jurídica propia,
- Los organismos descentralizados tienen patrimonio propio,
- Los organismos descentralizados cuentan con autonomía técnica, y;
- Los organismos descentralizados cuentan con autonomía orgánica.

Que un organismo tenga personalidad jurídica propia, significa que son un centro de imputación de derechos y deberes, distintos del Estado. Es

⁶ Organismos públicos descentralizados o en nuestro caso instituciones de servicio, descentralizadas del Estado.

decir, pueden entrar en relaciones jurídicas a título propio, independientemente del Estado.

La personalidad jurídica de los organismos públicos descentralizados en el Estado de Michoacán nace mediante ley o decreto del poder legislativo, o en su caso, mediante un decreto del poder ejecutivo, según lo dispone el artículo 46 de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Michoacán de Ocampo (Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo, 2008). Sin embargo es importante señalar que en el caso de las Universidades Públicas Estatales, como es el caso de la Universidad, su personalidad jurídica está además regulada por lo señalado en el artículo 3º. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al señalar este lo siguiente: *“Artículo 3º. ...Las universidades y demás instituciones de educación superior a las que la ley otorgue autonomía, se regirán por sus leyes respectivas.”*

Lo anterior significa, como lo comenta Serna de la Garza, que las universidades e instituciones de educación superior que se rigen por el principio de autonomía no están reguladas en realidad por la LOAPEM, sino por sus propias leyes. Son estas leyes las que determinan el nacimiento de la personalidad jurídica de las instituciones mencionadas, y son ellas las que definen el alcance y los límites de su autonomía.

El artículo 19 del Código Civil para el Estado de Michoacán señala que **“son personas morales:**

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Los sindicatos constituidos conforme a la Ley Federal del Trabajo, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución de la República;
- III. **La Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo**⁷;
- IV. Las sociedades civiles y mercantiles;
- V. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la ley;
- VI. Las corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- VII. Cualquiera otra asociación o agrupación a la que la ley conceda personalidad jurídica.”

En este contexto se debe señalar que todas las personas morales obran y se obligan por medio de órganos que las representan, sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus

⁷ La cita podemos considerar que es redundante, pues la Universidad está considerada implícitamente en la fracción VII del propio artículo; sin embargo resalta la voluntad de los legisladores de denominar a la institución de la que sus hijos podrían ser egresados.

escrituras constitutivas y de sus estatutos, según lo indican los artículos 20 y 21 del propio C.C.E.M.

En ese orden de ideas, la Ley Orgánica en su artículo 8º señala que son órganos de gobierno de la Universidad el Consejo Universitario, el Rector, los Consejos Técnicos de las Escuelas, Facultades, Institutos y Unidades Profesionales, el Consejo de la Investigación Científica, los Directores de las Escuelas, Facultades, Institutos y Unidades Profesionales y la Comisión de Rectoría y en los términos del artículo 20 del mismo ordenamiento legal vigente (Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo, 1986), la representación legal de la Universidad recae en su Rector.

1.2.2 Patrimonio.

La Universidad, como toda persona jurídica, que además explícitamente se le señala como persona moral en el artículo 19, fracción III del Código Civil del Estado de Michoacán, debe tener un patrimonio, atributo que se constituyó por conducto de los diversos ordenamientos jurídicos que han normado la vida universitaria desde su nacimiento. Este se integra, como lo señala expresamente el artículo 6º de su Ley Orgánica (Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo, 1986) por valores de carácter moral, histórico y cultural, los bienes que son de su propiedad, los legados, herencias y donaciones que le hagan, los fideicomisos que se constituyan a su favor, los derechos y participaciones en los trabajos que ejecuten sus dependencias, los derechos y cuotas que recaude por los servicios que preste, los subsidios que le otorguen los gobiernos federal y estatal, los intereses, dividendos, rentas y otros aprovechamientos derivados de sus bienes y valores patrimoniales y los bienes, valores e ingresos que en el futuro obtenga por cualquier título que le fue asignado por el poder público con el objeto de alcanzar sus finalidades y cumplir con sus funciones; es preciso indicar, que este patrimonio ha sufrido modificaciones a través de los años, por causas sociales, políticas, económicas y académicas, además del que la institución ha creado por el desempeño mismo de sus actividades.

1.2.3 Denominación.

Otro de los atributos distintivos de la Universidad, es su denominación, característica que le permite diferenciarse de otros sujetos de derecho, ya sea para las cuestiones meramente cualitativas, dentro de la dinámica social, o para la ejecución de sus actos. El diputado Timoteo Guerrero (Vizcaíno, 2000) sugirió la denominación de “Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo” para la nueva institución, con el objeto de perpetuar la memoria del histórico plantel del “Colegio Primitivo y Nacional de San Nicolás de Hidalgo”; el congreso local, después de deliberar ampliamente al respecto, aprobó que la *Universidad Autónoma del Estado de Michoacán*, se

denominaría como lo había propuesto el legislador Guerrero, consignándolo así, en el artículo 2° del *Decreto Local # 9*.

1.2.4 Domicilio.

La Universidad Michoacana tiene por domicilio los lugares donde ejecuta los actos para los cuales fue establecida, es decir, los sitios donde se asientan los órganos y dependencias universitarias que llevan a cabo la función administrativa y académica.

En los términos de los artículos 23 y 25 del Código Civil del Estado, el domicilio legal de las personas morales es el lugar donde se encuentra establecida la negociación, en nuestro caso la Universidad desarrolla sus funciones sustantivas en muy diversos lugares, sin embargo para el objeto de nuestro estudio debemos diferenciar la institución civil del domicilio, apta para los fines que persigue esa rama del derecho, entre la institución fiscal del mismo, apta para los fines del derecho tributario.

En ese sentido, es importante determinar el domicilio fiscal de la Universidad, institución como lo señalamos en el párrafo anterior, que en el derecho fiscal persigue fines y propósitos distintos a los del derecho civil, pues será el lugar en el cual se lleve a cabo la relación fiscal.

Así el artículo 10, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente, establece que el domicilio fiscal de las personas morales residentes en México será el lugar en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país. Para estos efectos la Universidad Michoacana tiene determinado su domicilio fiscal en Santiago Tapia # 403, lugar que ocupa actualmente la Tesorería de la misma; lo cual es incorrecto, pues conforme su estructura orgánica, la administración de la institución está a cargo del Rector y en consecuencia el domicilio para efectos fiscales en los términos del citado código es donde se encuentre ubicada la Rectoría.

Efectivamente, en la década de los setenta para dar cabida a la llamada División de Ciencias, Ingeniería y Humanidades se inició la construcción del campus de ciudad universitaria, en los terrenos aledaños al panteón municipal, siendo Rector el Dr. Fernando Juárez Aranda, se trasladan las oficinas de la Rectoría, en ese entonces ubicadas en el número 403 de la calle Santiago Tapia al Edificio "A" del campus de ciudad universitaria, sin que hasta la fecha se haya presentado el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, por razones seguramente de seguridad administrativa, por los convulsos eventos que en ocasiones se dan en las oficinas del Rector de la Universidad.

1.2.5 Nacionalidad.

Las personas morales han adquirido personalidad jurídica, como quedó asentado en párrafos anteriores, en virtud de un mandato legal y podemos afirmar que jurídicamente son personas.

Lerebours-Pigeonnière, jurista francés, definió la nacionalidad (Escobar, 2007) como: *“La calidad de una persona en razón del nexo político y jurídico que la une a la población constitutiva de un Estado”*.

La nacionalidad es uno de los atributos de la personalidad. Es lo que se conoce como el estado político, la expresión de la soberanía se entiende y comprende mejor atendiendo a que tiene una población, en la que todos los que forman su pueblo serán nacionales, sin embargo, como lo señala Pablo Muñoz Rojas (Muñoz), siempre se ha discutido mucho sobre la posibilidad de que las personas morales puedan jurídicamente poseer nacionalidad.

El propio Muñoz citando a Niboyet, comenta que se debe de entender por nacionalidad *“...la que crea una relación de orden público entre un individuo y un Estado”*. Así mismo, sigue señalando que, por su parte Pascuale Mansini dice que la nacionalidad se debe estudiar, desde el punto de vista sociológico como *“...una sociedad natural de los hombres a quienes, la unidad de territorio, de origen, de costumbres y de lenguaje, lleva a la comunidad de vida y de conciencias sociales”*.

En ese sentido se puede apreciar que existen dos grandes criterios para definir lo que se debe entender por nacionalidad. El primer criterio, sigue tan solo el método jurídico; el segundo de los criterios sigue el método sociológico. Nuestro estudio se basa en la aceptación jurídica de la nacionalidad, la cual, necesariamente se tendrá que estudiar dentro de la concepción misma del Estado, ya que es el Estado de donde emanan todas las normas que regulan el tema que nos ocupa.

Así y considerando lo comentado en los puntos 1.2.1 y 1.2.3 del presente documento y lo establecido por el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad, que establece que *“Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme las leyes mexicanas y tengan en el territorio nacional domicilio legal”*, la Universidad es de nacionalidad mexicana.

El último atributo normativo de la Universidad Michoacana es su nacionalidad, entendiendo por ésta, el vínculo jurídico que representa su estado político. Acorde a la legislación de orden privado, podemos determinar que nuestra casa de estudios es una persona jurídica colectiva de nacionalidad mexicana.

1.3 Los tributos.

Aún y cuando no es el propósito del presente trabajo desarrollar un esquema de teoría tributaria, si consideramos necesario para ubicarnos en el tema de la obligación de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta precisar algunos elementos teóricos para su comprensión y para entender la facultad económico coactiva que tiene el estado en el desarrollo de su actividad financiera, aquella que ha sido definida por el fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega (Garza, 1984) como *“La actividad que desarrolla el estado con el propósito de allegarse los recursos necesarios para el gasto público y en general la satisfacción de las necesidades colectivas y la realización de sus propios fines”*

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades y la satisfacción de las necesidades colectivas.

Por esa virtud, se ha abierto paso la clasificación de ingresos públicos en dos grandes ramas: la de los ingresos tributarios por una parte, y la de los ingresos no tributarios, por la otra. En la primera quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. En la segunda quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la expropiación, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado.

1.4 Los impuestos.

La ciencia fiscal ha producido, a través de los años, diversas clasificaciones de los impuestos, con el objeto de dar una sistematización de los fenómenos que producen, y estos son conceptualizados en el artículo 2, fracción I del Código Fiscal de la Federación como: *“Las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejora y de los derechos”*.

Las clasificaciones teóricas tienen poco de jurídico y en México son además también irrelevantes jurídicamente hablando, pues solo a partir de 2004 en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 22, se hace una leve referencia a los impuesto indirectos, clasificados conforme el criterio de incidencia; sin embargo, los criterios adoptados para dichas clasificaciones permiten analizar los efectos y repercusiones en la recaudación con la imposición de los mismos.

Así los impuestos se clasifican conforme a su incidencia económica en el patrimonio de las personas en directos e indirectos; atendiendo a su tasa en proporcionales, progresivos y regresivos, si consideran o no la capacidad

contributiva de las personas en personales y reales, pero una clasificación apta para nuestro estudio y que por su criterio en un mundo globalizado en su economía, es aquella que los clasifica en impuestos al Capital, la Renta y el Consumo.

Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue las tres clases antes señaladas.

Los impuestos a la renta se proponen gravar la riqueza en formación; la riqueza está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos. Es el caso del impuesto que pagan las personas físicas por los productos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia o el que deben pagar las personas morales por su resultado fiscal, en el sistema rentario mexicano.

Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, como el impuesto al activo o los impuestos a la propiedad inmobiliaria. Por sus efectos en la economía de los países, al generar retiro de capitales, solo debieran de existir los impuestos municipales a la propiedad inmobiliaria como impuesto al capital en nuestro país.

Los impuestos sobre los gastos o los consumos, que conforme a la tendencia mundial son los que pueden reactivar las economías y en consecuencia generar riqueza, comprenden los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo de impuestos al consumo en México son el impuesto al valor agregado, especial sobre producción y servicios, sobre automóviles nuevos, a la importación.

El ideal tributario debiera tratar de simplificar la carga tributaria a solo tres impuestos: El impuesto sobre la renta para los gastos federales, los impuestos al consumo para las entidades federativas y los impuestos a la propiedad inmobiliaria para los municipios.

1.5 El Impuesto Sobre la Renta en México.

Es importante analizar el proceso evolutivo del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país, con el propósito de conocer el momento en el cual el Estado Mexicano determina, por necesidad y por ventaja recaudatoria, establecer la obligación de retener dicho impuesto a los patrones.

Dice Emilio Margáin Barrasa, académico de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (Margáin), en su ensayo "La Ley del Impuesto Sobre la Renta en la Reforma Fiscal":

“La ley ha establecido dos formas para recaudar la contribución: la autodeterminación y la retención. ¿Cuál de las dos formas predomina?”.

*La retención es un procedimiento recaudatorio de carácter administrativo sencillo y económico para la autoridad fiscal, al dejar en manos de patrones o personas morales la **obligación de calcular el impuesto a cargo**, de sus trabajadores, prestadores de servicios profesionales independientes o encargados de realizar en su favor actos de comercio, y **descontar** el importe del tributo a favor de tales personas; dicha obligación se sustenta en una responsabilidad solidaria”.*

Dicha responsabilidad adquiere el carácter de legal al estar establecida en la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, al prescribir dicho ordenamiento que *“Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones”.*

En el informe tributario y de gestión que el Servicio de Administración Tributaria publica trimestralmente en su página web www.sat.gob.mx (Tributaria), correspondiente al tercer trimestre de 2017, señala que del total de contribuyentes al cierre de dicho período, 63 millones 31,940, el 59.72 %, esto es 37 millones 643,487 son personas físicas asalariadas, lo que muestra que buena parte de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país, descansa en procesos de retención.

En el mismo trabajo, Margáin Barrasa señala *“La retención es una forma de capturar al contribuyente en la fuente de riqueza para asegurar el pago del impuesto a su cargo y reducir considerablemente la posibilidad de la evasión fiscal”* y él mismo se cuestiona *“¿Cuál es la vía que capta la mayor cantidad de recursos recaudados por concepto de Impuesto Sobre la Renta, la retención o la autodeterminación?”*. La respuesta puede estar en lo informado por el Servicio de Administración Tributaria.

1.5.1 Evolución histórica de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como un primer antecedente histórico el Impuesto sobre la renta, dice Flores Zavala (Zavala), se establece en Inglaterra con motivo de los gastos provocados por las guerras napoleónicas, aun cuando algunos autores citan el impuesto establecido en Florencia que gravaba los beneficios presuntos de los comerciantes.

Sigue diciendo Flores Zavala, que fue William Pitt el que propuso en el año de 1798, la llamada *Aid and Contribution Act*, que dio lugar al impuesto

conocido con el nombre de la Triple Contribución, porque los causantes quedaron organizados en tres categorías, calculándose el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente.

Después de la crisis política sufrida por el país en el período posterior a la independencia, durante el período porfirista, se significan por su labor hacendaría tanto Matías Romero como José Ives Limantour, quienes lograron una reorganización de los impuestos, y alrededor del año de 1877 juntos realizaron un saneamiento de la administración pública.

La ley en materia de Impuesto Sobre la Renta se implanta en México en el año de 1921 durante una época en que se opera una profunda transformación social y en un orden cronológico surgió (Zavala) y fue evolucionando de la siguiente manera:

Ley de 20 de julio de 1921, que estableció el llamado "Impuesto del Centenario".

Ley de 21 de febrero de 1924, llamada "Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas y su Reglamento.

Ley de 18 de marzo de 1925 y los Reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935.

Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos, de 31 de julio de 1931 y su reglamento.

Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934 y su reglamento de 31 de octubre de 1934.

Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 29 de agosto de 1946 y su reglamento de 9 de septiembre de 1936.

Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho de 27 de diciembre de 1939.

Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941 y su reglamento de 29 de diciembre de 1941.

Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, de 29 de diciembre de 1948 y el reglamento del artículo segundo de esta Ley de 20 de abril de 1949.

Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953 y su reglamento de 30 de enero de 1954.

Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964.

Ley de 30 de diciembre de 1980.

Ley del Impuesto Sobre la Renta del 1 de enero de 2002.

1.5.1.1 Ley del 20 de julio de 1921.

En la edición de colección de su obra, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Enrique Calvo Nicolau (Calvo, 2013), escribe que durante el periodo

revolucionario ocurrió una transformación esencial en la recaudación con la Ley del Centenario que se promulgó siendo Presidente Constitucional el General Álvaro Obregón y Secretario de Hacienda don Adolfo de la Huerta el 20 de julio de 1921. En la ley se estableció un impuesto federal extraordinario que se pagaba una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. Sólo estuvo vigente por un mes. Se dividía en cuatro "cédulas":

- 1) Del ejercicio del comercio y de la industria,
- 2) Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada,
- 3) Del trabajo a sueldo o salario, y;
- 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

El objeto del impuesto era gravar el ingreso o ganancia bruta obtenida en agosto de 1921. Debido a que la base impositiva eran los ingresos o la ganancia bruta, el impuesto no se aplicó en base a la capacidad contributiva del sujeto, puesto que es la utilidad la que incrementa el patrimonio del contribuyente. Los sujetos del impuesto eran todos aquellos que tuvieran su fuente de ingresos en territorio nacional, así fueran mexicanos o extranjeros, domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente de riqueza el territorio de la República Mexicana, obligándoseles a calcular la tasa sobre sus ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto.

El impuesto se pagó en estampillas que llevaban la leyenda "Centenario". Las distintas actividades que fueron gravadas, las denominó esta Ley "Cédulas" y a las tasas del gravamen, según los renglones que constituyen el ingreso en cada caso, se les llamó "Categorías", contenían una progresión que iba de 1% a 4%, en cuatro escalones, según se tratara de ganancias de \$ 300.00, \$ 600.00, \$ 1,000.00 y más de \$ 1,000.00 mensuales, para comercio, industria y agricultura. Para los profesionistas las variaciones eran poco sensibles: las llamadas "Categorías" iban de \$ 400.00 mensuales a \$ 1,200.00 con una tarifa progresiva de 1% a 4%. Para los asalariados de \$ 750.00 a \$ 1,200.00 la progresiva sólo se calculó de 1% a 3%. La colocación de dinero se gravó de \$ 250.00 a más de 750.00 con 1% a 4% de los rendimientos. Fue en este periodo en el cual se empezaron a utilizar las tarifas progresivas.

La facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales estaba a cargo de los Consulados y de las Juntas Calificadoras regionales, quienes determinaban el impuesto a cargo de los contribuyentes que no cumplían a tiempo con sus obligaciones tributarias. Todo aquel que no estaba de acuerdo con el crédito determinado por la autoridad, tenía derecho de interponer medios de defensa ante la SHCP mediante el llamado recurso de reconsideración administrativa, que era lo que hoy conocemos como recurso de revocación (Zavala).

1.5.1.2 Ley del 21 de febrero de 1924 y su Reglamento e Impuesto cedular.

El mismo Calvo Nicolau señala que el régimen cedular da inicio con una ley publicada el 21 de febrero de 1924. Siendo todavía Presidente de la República el General Álvaro Obregón, su Ministro de Hacienda, Ing. Alberto J. Pani, le propuso la creación de una Ley semejante a la del Centenario, sólo que con carácter permanente, la que se promulgó denominándose "*Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas*". Junto con su reglamento gravaba los ingresos por sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades.

Este ordenamiento marca la implantación del impuesto en México, por haber sido ya de carácter permanente. Se estructuró para gravar los ingresos personales provenientes de sueldos y honorarios y las utilidades de las empresas. Como se observa, se refería a dos de los conceptos que originan ingresos: la actividad de las empresas comerciales, las dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, en donde existe la combinación del capital y del trabajo y a los provenientes de la actividad personal, derivados del trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión liberal.

Se gravaron las utilidades de las empresas, con excepción de las que provenían de negociaciones agrícolas pertenecientes a particulares. La base del gravamen fue la utilidad percibida en el término de un año, ya fuera en dinero o en especie, y no se consideraron en la clasificación de ganancia, por tener carácter eventual, las donaciones, los legados y los ingresos por apuestas o loterías. Se integraba de dos cédulas, una establecida para personas físicas y la otra para las sociedades.

La tasa del impuesto iba gravando paulatinamente las utilidades anuales superiores a \$ 2,400.00 con el 2%, hasta el 4% previsto para la utilidad mayor de \$ 100,000.00.

Desde entonces se creó la obligación de retener y enterar el impuesto a los asalariados, dándose oportunidad en casos de inconformidad contra los dictámenes de las Juntas Calificadoras de presentar "reclamaciones", otorgándose a los contribuyentes con esta medida, un derecho de defensa en la esfera administrativa.

Según esta ley, del producto del impuesto recaudado por la Federación debería entregarse un 10% a la Entidad Federativa y un 10% al Municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable, para que ambas entidades estuvieran en posibilidad de cumplir con las obligaciones que les ha

encomendado la Constitución, y gozar de la independencia necesaria, base de un régimen federal.

Se estableció un sistema de control para la recaudación de este impuesto en el cual los patrones retenían a sus trabajadores la contribución correspondiente, pues a ellos se les hacía responsables de enterar el impuesto a la SHCP. De esta manera las autoridades comprometían a los patrones a colaborar en la vigilancia y control de la recaudación. Esto es básico para la administración pública ya que todo patrón opta por retener el impuesto al trabajador; pues de no hacerlo, él es responsable de pagarlo.

Esta ley es el primer antecedente del impuesto sobre la renta ya que permitía que las sociedades y empresas aplicaran deducciones de los ingresos, así pues, a diferencia de la ley del centenario gravaba la utilidad no los ingresos. Esta ley tenía una falta constitucional ya que violaba el principio de legalidad al establecer las deducciones permitidas en el Reglamento, el cual era irregular en cuanto a la norma superior que determina su creación.

Pasados cerca de dos meses de la publicación de la ley, el 5 de abril de 1924 se adiciona a las empresas extranjeras como sujetos del impuesto al hacerlo extensivo a los ingresos que obtuvieran provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

1.5.1.3 Reglamento de la ley de 1924.

El Reglamento de la Ley de 21 de febrero de 1924, se promulgó el mismo día en que lo fue la Ley. Se ocupó de señalar, en forma minuciosa, a los diversos causantes del Impuesto sobre la Renta, comenzando por los que obtienen ingresos de su trabajo personal, dando numerosos ejemplos al respecto, continuando con los profesionistas y artistas (Zavala).

En el caso de las sociedades, estableció un pago provisional en el mes de julio, para liquidar el impuesto teóricamente causado en un semestre y señaló el mes de enero del año siguiente para que se hiciera la declaración definitiva del año anterior.

Así mismo señalaba las deducciones aprobadas, principalmente el costo de las materias primas; los fletes; el arrendamiento de los locales; los sueldos pagados; los gastos normales del negocio; los intereses por capitales tomados en préstamo y las primas para cubrir determinados riesgos del negocio; las pérdidas sufridas por caso fortuito o de fuerza mayor; una cantidad "razonable" por depreciación de las maquinarias y mobiliario y otra por amortización, que no debería exceder del 5% del capital social. También podían ser deducibles los impuestos pagados al Municipio, al Estado y a la Federación.

1.5.1.4 Ley de 18 de marzo de 1925.

El 18 de marzo de 1925 se aprobó la tercera Ley que establecía un Impuesto sobre la Renta, llamada a regir dieciséis años, de 1925 a 1941, y como lo señala Calvo Nicolau, y aún y cuando en la base de datos del Diario Oficial de la Federación consultado en la dirección electrónica http://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4434175&fecha=6/06/1925&cod_diario=186839, no se encontró, lo confirma la circular no. 3 publicada en dicho órgano de difusión el 6 de junio de 1925, cuyo propósito era *-dando instrucciones sobre la forma en que deberán liquidar el **Impuesto sobre la Renta**,⁸ establecido por Decreto de 18 de marzo de 1925, los causantes comprendidos en la cédula quinta*”, fue la que por primera vez se denominó “Ley del Impuesto Sobre la Renta”, y sufrió una serie de reformas y adiciones debido a la necesidad de incluir en el impuesto las nuevas manifestaciones del fenómeno económico, en constante expansión, logró la definición de un conjunto de normas, aún presentes en la legislación en vigor. Esta Ley fue expedida siendo Presidente de la República el General Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. Pani.

Tiene sobre la legislación anterior un mayor criterio de orden, y en sus diversos capítulos se agruparon: las disposiciones generales; las correspondientes a cada una de las siete cédulas que entonces se crearon con sus respectivas tarifas; los preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, así como los preceptos de diversa índole relacionados con la mejor vigilancia del impuesto y, finalmente, el capítulo correspondiente a sanciones. Estas normas, inspiradas en la legislación precedente de 1921 y 1924, tomaron en cuenta la experiencia obtenida en el primer año de implantación del impuesto, considerado la época experimental del mismo.

Continuaron exentas del pago del impuesto las empresas, sociedades, cámaras y corporaciones con fines benéficos, de cultura o de servicio público.

Esta Ley retomó la idea de participación del impuesto establecida en la Ley de 1924, destinando un 10% al Estado y otro 10% al Municipio, pero la condicionó al hecho de que esas entidades no gravaran las mismas fuentes que la Ley de Renta y, en todo caso, que si tales fuentes se encontraban gravadas por los municipios o entidades federativas, éstos redujeran sus tarifas disminuyéndolas en una proporción equivalente al 10% que otorgaría la Federación. Con ello quería evitarse la concurrencia impositiva sobre la misma fuente, o sea la doble tributación.

⁸ Énfasis añadido

La Cédula 1 gravó los actos de comercio ejecutados de manera habitual o accidental y se definió con precisión la base del impuesto, consistente en la diferencia que arroje la resta entre el ingreso bruto y las deducciones autorizadas por el Reglamento, se vuelven a dejar las deducciones a las disposiciones reglamentarias.

Tanto la Cédula II, Industria, como la Cédula III, Agricultura, descansan sobre las prevenciones estipuladas en la Cédula I por cuanto a la base, tarifas y demás elementos substanciales.

La Cédula IV, referida a la imposición de capitales, se ocupó de especificar con mayor objetividad los conceptos generadores del impuesto en esta Cédula, tales como intereses, descuentos, anticipos, depósitos, fianzas, obligaciones, bonos, acciones, arrendamientos y otras operaciones o "inversiones de capital", que quedaron gravados en este capítulo de la Ley.

La Cédula V gravó las percepciones obtenidas por causantes que de manera habitual o accidental explotaran el subsuelo o una concesión otorgada por el Estado. Si tales ingresos los obtenía el causante por ser socio de la compañía explotadora, quedaban gravados en Cédula II. Asimismo, quedó dentro de la órbita de esta Cédula la aportación, enajenación, transmisión de la propiedad de una concesión otorgada por el Estado a un particular, o la realización de esas operaciones con los derechos para la explotación del subsuelo.

La Cédula VI gravó con dos tarifas, la A y la B, los ingresos de los asalariados. El impuesto progresivo fue ascendiendo, en la tarifa A, del 1% para los sueldos de \$ 2,000.01 al año, hasta el 4% asignado a los de \$ 45,000.00 en adelante. El mínimo exento se determinó en la cifra de \$ 2,000.00. De acuerdo con la tarifa 13, las cuotas del impuesto se redujeron para quienes obtuvieran hasta \$ 12,000.00 de ingresos al año y residieran en el Distrito Federal o en ciudades fronterizas con los Estados Unidos, por haberse tenido en cuenta el mayor costo de la vida en esos lugares, pero quienes percibieran de \$ 12,000.00 en adelante, quedaban sujetos a las mismas cuotas que se señalaban en la tarifa A. El mínimo de exención para los asalariados gravados en esta tarifa fue de \$ 2,500.00 anuales.

Se permitía la deducción de cargas familiares en atención al número de personas que sostuviera el contribuyente, un antecedente de la deducción del salario mínimo general que permitió la LISR hasta 1981 y que propuso el presidente Vicente Fox nuevamente en septiembre de 2004, y que pudieran ser el antecedente de las deducciones personales actuales para las personas físicas.

La Cédula VII gravó a los profesionistas, artesanos y artistas; los ingresos anuales de los dos primeros quedaron sujetos al pago del impuesto

de acuerdo con las siguientes tarifas diferenciales: la primera, igual a la tarifa A, aplicable a los profesionistas, artesanos y asalariados que no radicaran en las zonas más caras, con idénticos desgravámenes por cargas de familia; la segunda tarifa para esos mismos causantes con domicilio en las zonas de gastos de manutención más elevados, igual que la tarifa 13 de la Cédula anterior, y con el mismo sistema de aumento en las deducciones para las personas mantenidas por el contribuyente y, finalmente, una tarifa C para los deportistas y artistas de espectáculos y los que obtuvieran ingresos por funciones a su beneficio, con tasas más altas que iban de 1% a 10%, según que la percepción diaria fuera de \$ 6.01 a más de \$ 5,000.00. Las deducciones de los ingresos por gastos de sostenimiento de familia en este caso eran de \$ 1.00 por una persona a \$ 2.50 cuando fueran cuatro.

Como obligaciones generales de los causantes, con excepción de los de Cédula VI, existían la de llevar los libros de contabilidad que se fijaron en el Reglamento, y para los de Cédula I y II que debieran llevar dichos libros, la de practicar un balance anual, cuya fecha no podía ser variada sin autorización de la Secretaría de Hacienda.

El artículo 48 estableció un término de cinco años para la prescripción de la acción fiscal de cobro de impuestos y sanciones. En igual término prescribía la acción de los contribuyentes para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente.

Más adelante varió el lapso de la prescripción, dejándose el de cinco años para la autoridad y restringiéndose a dos años el correspondiente a los particulares, criterio que se sustenta por la diferencia que existe entre los intereses fiscales, que a todos atañen por su naturaleza superior, y los de los particulares que sólo afectan a determinados individuos.

El 28 de diciembre de 1931 se plantearon reformas trascendentales, siendo Presidente de la República don Pascual Ortiz Rubio y Secretario de Hacienda don Luís Montes de Oca. Por virtud de ellas, se señaló un máximo exento hasta de \$ 10,000.00 anuales de ingresos para agricultores, comerciantes e industriales, y un tratamiento distinto a estos causantes con ingresos mayores de \$ 100,000.00, del reservado a los que obtuvieran de \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00, cuyas utilidades estimadas por giros, con una tarifa específica para los mismos, vino a crear en México el sistema francés del rendimiento probable de las negociaciones (*chiffre d'affaires*), que a la fecha se mantiene para los causantes de menor importancia sujetos a clasificación.

En posteriores modificaciones a la Ley de 18 de marzo de 1925, se estableció la exención del impuesto sobre las primas de reaseguros pagadas por las compañías mexicanas a las extranjeras, por riesgos que pudieran

ocasionarse en el territorio nacional, con el propósito de vigorizar el sistema de las instituciones de seguros del país.

1.5.1.5 Reglamento del 22 de abril de 1925.

El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se ha venido comentando, se inicia con una serie de normas relativas a las declaraciones que estaban obligados a presentar los contribuyentes y los plazos para exhibirlas. Se estableció la necesidad de la acumulación de los ingresos obtenidos en dos o más empresas gravadas en una misma cédula y que pertenecieran a un mismo dueño. Por virtud del artículo 4o., las sociedades que estuvieran vinculadas, aun cuando tuvieran personalidad jurídica distinta, podían presentar sus declaraciones con datos consolidados, siempre que obtuvieran permiso de la Secretaría de Hacienda, y sólo con su intervención esta política podía ser variada, para que presentaran independientemente sus manifestaciones.

1.5.1.6 Reglamento del 18 de febrero de 1935.

El Reglamento de la LISR de 1925 había sufrido una serie de reformas, modificaciones y adiciones, que obligaron a reordenar todos estos preceptos en uno nuevo, publicado el 18 de febrero de 1935, en el cual, además de las disposiciones elaboradas con anterioridad, se introdujeron algunas nuevas con la finalidad de regular las situaciones hasta entonces no previstas.

1.5.1.7 Ley del Impuesto sobre el Ausentismo.

El 14 de febrero de 1934, se expidió una ley llamada Ley del Impuesto sobre el Ausentismo. Eran causantes de este impuesto, comenta Flores Zavala (Zavala), las personas físicas con domicilio en el extranjero o que al empezar un ejercicio fiscal tuvieran permanencia mayor de cuatro meses fuera de la República y que percibieran ingresos o rentas producidos en México. Se consideraba que la persona física tenía su domicilio en el extranjero cuando al empezar un ejercicio fiscal hubiera radicado fuera de la República, en el ejercicio inmediato anterior por más de seis meses, aunque no fueran consecutivos; las personas morales con domicilio en el extranjero y las personas físicas o morales domiciliadas en el país que invirtieran en el extranjero ingresos o rentas producidas en México.

La propia ley hacía una lista de conceptos para determinar que ingresos o rentas se consideraban producidos en México o invertidas en el extranjero, y establecía cuotas proporcionales del 2 % y 4 %.

1.5.1.8 Ley del Impuesto sobre exportación de Capitales.

En agosto 29 de 1936, se abrogó la Ley del Impuesto al Ausentismo y su reglamento y entró en vigor la Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales.

Se estableció un impuesto que se causaba por los envíos al extranjero de dinero, valores o bienes y se consideraban comprendidas las cantidades en moneda nacional que se invirtieran en la adquisición de billetes y cheques de viajero pagaderos en moneda extranjera; las cantidades que se destinaran a la adquisición de giros u otros documentos pagaderos en el extranjero; las cantidades en moneda nacional que se destinaran a la apertura o a la alimentación de cuentas en moneda extranjera; y las cantidades empleadas en adquisición de títulos que otorgaran participaciones de utilidades o productos de empresas con domicilio en el extranjero o negocios efectuados en el extranjero (Zavala).

El impuesto se causaba únicamente por la primera adquisición o inversión. La cuota proporcional era del 4 %. El reglamento de esta ley es del 9 de septiembre de 1936.

1.5.1.9 Ley del Impuesto al Superprovecho.

Se publicó el 27 de diciembre de 1939, la que se llamó Ley del Impuesto al Superprovecho, para los causantes de la Cédula Primera de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos anuales fueran mayores a \$ 100,000.00, estimando como superprovecho la utilidad que se obtiene en exceso del 15 % del capital contable o el 20 % de las utilidades, cuando no exista capital contable⁹.

La utilidad sujeta a este impuesto, se determinaba disminuyendo de la utilidad gravable para efectos del ISR, el monto del impuesto que resultara de la aplicación de la tarifa del artículo 8º. de la LISR.

El valor de los dividendos decretados formaba parte del pasivo, para la determinación del capital contable, de tal modo que la parte de las utilidades que se dedicara a dividendos, dejaba de considerarse como elementos de dicho capital contable.

Los causantes debían presentar una declaración anual anexa a la definitiva del ISR, manifestando el capital contable, la utilidad sujeta al cálculo del superprovecho y la liquidación del impuesto. La tasa era para utilidades hasta del 15 % del capital contable, exentas; para utilidades entre el 15 % y el 21 %, el 15 %; entre el 21 % y el 27 %, el 20 %; entre el 27 % y el 33 %, el 30 %; y del 33 % en adelante, el 35 %.

⁹ Concepto similar a la Tasa de Utilidades Brutas Extraordinarias vigente en la LISR de 1976.

La ley se abrogó el 31 de diciembre de 1941.

1.5.1.10 Ley de 31 de diciembre de 1941.

La vigencia por casi diecisiete años de la Ley del Impuesto Sobre la Renta expedida en 1925, retocada a través de una serie de reformas, hizo urgente la aprobación de un nuevo texto que incluyera "con criterio sistemático" todas las normas referentes a la materia, lo que dio lugar a la Ley de 31 de diciembre de 1941 (*D.O.F. 31 de diciembre de 1941 Imagen 1. Página 91*), aplicada desde el 1° de enero del año siguiente y que fue promulgada siendo Presidente de la República el General Manuel Ávila Camacho y Secretario de Hacienda el Lic. Eduardo Suárez.

La Cédula II concedió exención a los bonos de la Deuda Pública Mexicana.

La cédula III sufrió un aumento en su tasa hasta llegar al 33% aplicable a ingresos gravables superiores al medio millón de pesos.

La cédula IV gravó los ingresos mensuales superiores a \$ 166.66 hasta \$ 200.00 con el 1.3%, concediendo exención a una cantidad inferior.

El impuesto anual para los causantes de la Cédula V se determinó únicamente con base de clasificación en categorías.

Después de varias reformas a la Ley de 1941 ocurrió una última el 31 de diciembre de 1948 (*Imagen 2, Página 92*), las cuales abarcaron no sólo el Impuesto sobre la Renta, sino el Impuesto sobre Utilidades Excedentes.

1.5.1.11 Reformas a La Ley de 1954.

En el año de 1954 (*D.O.F. 31 de diciembre de 1953, Imagen 3, Página 92*) entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y con ella se inició la tercera etapa legislativa de este impuesto en México.

Como ya comentamos, el antecedente más remoto de la legislación del Impuesto sobre la Renta en su primera etapa, lo formaron las leyes de 1921, 1924 y 1925. La primera, llamada "Del Centenario", fue la Ley que estableció el Impuesto sobre la Renta en México; mas como era de carácter transitorio, debemos considerar la segunda y tercera de las citadas como las que fundaron definitivamente este impuesto.

Con el desarrollo del gravamen sobre la Renta, renglón cada vez más importante del Erario Federal, fue indispensable introducir en la legislación una serie de reformas, hasta llegar a la Ley de 1941, con características de

un nuevo ordenamiento, que abre la segunda etapa legislativa de este impuesto, y constituye el antecedente próximo de la Ley de 1954.

A su vez, la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941 y su Reglamento, sufrieron una serie de modificaciones necesarias por la transformación de la estructura económica del país, en intenso desarrollo industrial, así como por el cambio de criterio en la política fiscal, cuyas doctrinas más avanzadas aconsejan fincar las bases de la recaudación en impuestos directos sobre rendimientos, en vez de acudir a los indirectos a la producción, importación o venta de mercancías o servicios.

Las reformas al Reglamento, hechas en el año de 1954, dieron cabida a una serie de principios de contabilidad, indispensable para la mejor determinación de la utilidad gravable base del impuesto, y en vez de poner todo el énfasis en la procedencia de las deducciones admitidas, se cuidó de estudiar los elementos integrantes de la utilidad bruta, desde la adquisición de las materias primas o mercancías hasta su venta, señalando en concreto normas para la determinación de los costos, de acuerdo con las distintas actividades mercantiles.

Transcurridos los dos primeros años de la aplicación de la Ley y Reglamento de 1954, la experiencia permitió a las autoridades hacendarías y a los institutos de profesionistas ligados con las doctrinas que informan este impuesto, un estudio cabal de las deficiencias y virtudes de la legislación, que obligó nuevamente a redactar artículos que se habían prestado a una interpretación no lógica, a prever normas para los casos de las lagunas existentes, a proyectar artículos para regular situaciones no previstas que surgen como consecuencia del progreso económico del país y, finalmente, a introducir modificaciones en los preceptos invocados por los contribuyentes.

Además, habiendo sido motivo de controversia judicial algunos artículos de la Ley y del Reglamento, a través del juicio Constitucional de Amparo, la Suprema Corte de Justicia, en distintas ejecutorias, determinó la interpretación de los principios constitucionales de generalidad y proporcionalidad de los impuestos en casos concretos.

Ello originó algunos retoques en la legislación, con el ánimo de superar los problemas apuntados por el alto Tribunal, y lograr, a través de una norma nueva, respetar la tesis jurisprudencial asentada y que todos los contribuyentes cubrieran los impuestos aprobados, sin excepción; con la generalidad establecida en la Ley Suprema, evitando así que unos cuantos escaparan a las cargas públicas por una ejecutoria que sólo los beneficiaba en lo particular, según la doctrina de la relatividad de la cosa juzgada, aceptada en nuestro juicio de Amparo.

1.5.1.12 Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de diciembre de 1964.

Dentro de la Ley de Impuestos Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1964 (*Imagen 4, Página 94*), se abandona el sistema cédular y entra al sistema global definiendo la Renta como los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente¹⁰, proveniente de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, y establecía los ingresos gravables para cada caso.

Dentro de su primera etapa se encuadraba dentro de la Escuela Renta- Producto, admitiendo algunos ingresos como las ganancias de capital, y establecía que todas las rentas debían de provenir de 3 fuentes: El trabajo, el capital y la combinación de ambas. No se gravaban los ingresos a título gratuito para considerar como ingreso o renta a cualquier utilidad que se reflejara en el balance. En su segundo periodo con la reforma de Diciembre de 1974 agregaba a la definición de renta “Otras situaciones jurídicas o de hecho que esta Ley señala”, y en su 1er Artículo se adiciona “*De algunos otros incrementos al patrimonio*”, en la cual se podían incluir todas las ganancias que no se consideraban que incrementaban el patrimonio, y lo más importante que considero que se adicionó a esta ley, fue la posibilidad de determinar estimativamente el ingreso de una persona física por parte de las autoridades.

1.5.1.13 La Ley del 30 de diciembre de 1980.

El 30 de diciembre de 1980, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, (*Imagen 5, Página 95*) con la misma teoría de la ley anterior, pero con diferentes propuestas. Algunas de las más interesantes, resaltaba la realización de determinadas actividades como facilitar la interpretación y aplicación de las disposiciones, además de proporcionar seguridad jurídica para el contribuyente y combatir la evasión fiscal; efectuándose pequeñas reformas jurídicas a la norma, que estuvo vigente 21 años.

Es de resaltar que se le da una estructura por títulos a la Ley, considerando las características de un impuesto personal que tiene el ISR, tratando distinto a las personas morales de las personas físicas y a estas, un tratamiento distinto dependiendo del origen de sus ingresos; sin embargo, con la imprecisión de denominar el Título II solo para sociedades mercantiles, excluyendo a otras ficciones jurídicas, como las sociedades civiles.

¹⁰ Objeto que describe el concepto de Ingreso, que después se eliminó del texto de la Ley.

1.5.1.14 Ley del Impuesto Sobre la Renta del 1 de enero de 2002.

La reforma a la LISR, publicada en el D.O.F. del 1 de enero de 2002¹¹, (*Imagen 6, Página 96*) mantiene la estructura por títulos, corrige la omisión del Título II y lo denomina De las Personas Morales, incluye un tratamiento especial para las personas físicas y morales dedicadas preponderantemente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas¹².

Así mismo, producto de la globalización, el crecimiento de la economía y de nuevos mecanismos de elusión fiscal utilizados por los contribuyentes, adiciona un Capítulo VI para el Régimen de Consolidación Fiscal y reconoce los efectos inflacionarios en la determinación de la base gravable con la inclusión del Capítulo III dentro del citado Título II referente al Ajuste Anual por Inflación (acumulable o deducible).

Se han presentado posteriores reformas, sin que ninguna de ellas represente un cambio substancial en la estructura misma de la Ley.

El 11 de diciembre de 2013, se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹³, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, que modificó puntos jurídicos y administrativos importantes en el procedimiento de nuestro estudio, no significó una transformación de la estructura de la Ley, pues esencialmente ordenó el articulado del propio ordenamiento legal, que creció en años anteriores, eliminado en lo posible todas las denominaciones “bis” o A, B, etcétera.

1.6. La relación fiscal y sus elementos. La obligación de retener.

La realización de las hipótesis planteadas en las leyes tributarias da como consecuencia el establecimiento de relaciones jurídicas de dar, hacer, no hacer y tolerar, y tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación fiscal.

El vínculo que se establece entre dos personas, una (el acreedor), aquél que tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y

¹¹ En su artículo segundo transitorio estableció que su vigencia iniciaba a partir del 1 de enero de 2002, circunstancia contraria a lo que en ese sentido establecía el Código Fiscal de la Federación, pero que se originó por desacuerdos en el Congreso de la Unión que llevaron hasta la madrugada del 1 de enero su discusión y aprobación. Lo anterior motivo una reforma constitucional para modificar la fecha límite de aprobación de la Ley de Ingresos de la Federación y del Presupuesto de Egresos de la Federación.

¹² Régimen simplificado, Capítulo VII del Título II

¹³ Que doctrinalmente infiere una derogación tácita de la Ley del Impuesto Sobre la Renta anterior

otra (el deudor) aquél que en la relación está obligado a cumplir con la prestación fiscal de dar, hacer, no hacer y tolerar, se denominan en un sentido restringido relación jurídica tributaria y en un sentido amplio, relación jurídica fiscal.

En la relación jurídica fiscal se distinguen cuatro elementos: el Objeto o hecho imponible, los Sujetos, la Base y la Tasa.

Siendo la obligación tributaria el contenido de la relación jurídica fiscal, supone, como es natural, la existencia de dos sujetos: un acreedor y un deudor.

La teoría tributaria define como sujeto activo (acreedor) a aquél que en la relación fiscal, producto del nacimiento de la obligación fiscal, tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación y el sujeto pasivo (deudor) aquél que en la misma relación fiscal solo tiene la obligación de cumplir con la obligación de dar (sustantiva) y de hacer, de no hacer y de tolerar (formales). En esa misma relación fiscal se distinguen dos tipos de sujetos pasivos: sujeto pasivo principal y sujeto pasivo por deuda ajena.

El sujeto pasivo principal, por adeudo propio, llamado también “causante” o “contribuyente” en muchas de nuestras leyes tributarias; es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza.

Dino Jarach, citado por De la Garza (Garza, 1984) sostuvo *—que el sujeto pasivo principal es aquél que posee la capacidad contributiva que constituye el fundamento del hecho imponible, mientras que los demás sujetos sólo son tales porque la ley considera oportuno y conveniente ampliar la esfera de los sujetos obligados para mayor garantía del crédito fiscal, sin que ellos posean capacidad contributiva. Sin embargo, opino ahora — continúa Jarach— que este criterio puede no ser tan seguro o preciso como otro pensara. En efecto, en la determinación del sujeto pasivo principal existe siempre cierto grado de arbitrariedad o, si se prefiere, de decisión discrecional del legislador. En determinadas circunstancias el legislador puede elegir entre diversas alternativas. Por ejemplo, si el hecho imponible consiste en la venta de determinado bien, el legislador puede considerar como sujeto pasivo principal al vendedor o al comprador o a ambos solidariamente”.*

Además del sujeto pasivo principal, legislaciones positivas de muchos países atribuyen a otras personas la obligación de realizar la prestación fiscal sin que esas personas realicen el hecho imponible o hecho generador del tributo. Estas personas pertenecen a varias categorías, pero se agrupan dentro de la más general de sujetos pasivos por adeudo ajeno.

Ahora bien, es indispensable la voluntad del legislador para la creación de la obligación por deuda ajena, pues a diferencia de lo que sucede con el sujeto pasivo principal o por adeudo propio, que puede ser determinado sin necesidad de norma alguna expresa por parte de la ley, porque su calidad se deduce de la naturaleza misma del hecho imponible y porque respecto de él se da la capacidad contributiva que es el fundamento del tributo, los sujetos pasivos por deuda ajena son tales únicamente porque la ley tributaria expresamente los determina. Si la ley tributaria nada dijere al respecto, no podría desprenderse de una simple interpretación que esas personas tengan la obligación de pagar el impuesto. Por tanto no puede haber sujetos pasivos por deuda ajena que la Ley no los haya establecido expresamente.

Ejemplo de lo anterior es lo señalado por el artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, en referencia a los ingresos por salarios de las personas físicas, al señalar expresamente: ***–Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales.....”***

Otro caso en las mismas condiciones es lo señalado en el último párrafo del artículo 106 también de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encuadrado en el Título IV, Capítulo II, de los ingresos de las personas físicas por actividades empresariales y profesionales que establece: ***–Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional.....”***

1.7. Marco Legal.

La Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo es una Institución de servicios descentralizada del Estado de Michoacán con personalidad jurídica y patrimonio propios, en los términos del artículo 1º. de su Ley Orgánica vigente (Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo, 1986); dedicada a la educación media superior y superior, en sus diversos niveles y modalidades, la investigación científica, la extensión universitaria y la difusión de la cultura.

En virtud de lo anterior, la Universidad es, conforme lo establecen los artículos 79, fracción XXIV y 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, una persona moral no contribuyente de dicho impuesto y solo tiene para efectos del mismo las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando haga pagos a terceros y esté obligada a ello en términos de la propia Ley.

Para el cumplimiento de su objeto la Universidad necesita de recursos humanos; por lo que contrata para que le presten servicios personales

subordinados a personas físicas y les efectúa pagos por salarios a sus académicos y empleados administrativos y manuales.

1.8. Obligaciones Fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta, por pagos por salarios.

Como ya señalamos anteriormente, el artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, Título IV, Capítulo I, establece que es obligación de quién haga pagos a personas físicas por la prestación de un servicio personal subordinado y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, calcular y retener el impuesto de las personas a quienes hagan dichos pagos.

Además, conforme a lo señalado en el artículo 99 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son obligaciones de hacer de quién efectúa los pagos, del empleador, realizar las retenciones que se establecen en el artículo 96, calcular el impuesto anual, expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas a que reciban los pagos, solicitar, en su caso, las constancias y comprobantes antes citados, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse de que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes; solicitar los datos para inscribir a las personas en el propio Registro Federal de Contribuyentes o solicitar la clave de inscripción al mismo, proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año constancia y comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados en el año del calendario de que se trate y presentar ante las oficinas autorizadas a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas que hayan ejercido la opción a que se refiere la fracción VII del artículo 94 de la citada Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Creemos que el cúmulo de obligaciones de hacer, es uno de los motivos que justificó la determinación del legislador de elegir el procedimiento de recaudación por sujetos pasivos por adeudo ajeno, los empleadores, en virtud de las pocas posibilidades del sujeto pasivo principal, aquél que consuma la hipótesis planteada en la Ley, en este caso la obtención del ingreso, el trabajador, de cumplir con ellas.

Así mismo, el control administrativo que el fisco puede tener sobre un menor número de contribuyentes, en este caso los empleadores y considerando además que ellos no sufren el impacto patrimonial del pago del impuesto, hace que como se comentó anteriormente, ésta sea la principal fuente de recaudación del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país.

Ahora bien, como ya lo citamos anteriormente, el Código Fiscal de la Federación en la fracción I de su artículo 26, señala que son responsables

solidarios con los contribuyentes de impuestos federales los retenedores y las personas a quienes las leyes les impongan la obligación de recaudarlas, hasta por el monto de dichas contribuciones.

Aún y cuando no se establece de manera explícita, se infiere de la lectura armónica e integral del contenido del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2017, que para determinar la base gravable para el cálculo y la retención del Impuesto Sobre la Renta, por pagos por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados, de un período determinado, el procedimiento implica la suma de todos los ingresos del período menos aquellos ingresos exentos en los términos del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 96 de dicho ordenamiento legal.

Como una prestación fiscal adicional, el gobierno federal publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de diciembre de 2013, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, que en su artículo 10 estableció otorgar subsidios para el empleo a 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, aplicando a la base gravable determinada conforme el párrafo anterior la tabla establecida en el propio artículo, por lo que gráficamente el procedimiento se visualiza de la siguiente forma:

	Ingresos totales del período
Menos:	<u>Ingresos exentos (Art. 93 LISR)</u>
Igual:	Ingresos o base gravable
Por:	Tasa Art. 96 LISR
Menos:	<u>Subsidio para el empleo Art. DÉCIMO Decreto</u>
Igual:	Saldo a cargo o a favor

1.9. Conceptos de pago por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados.

Los salarios, como elementos primordiales de la prestación de un servicio personal subordinado, son objeto de un régimen contributivo bastante complejo, dice María Ascensión Morales Ramírez (Morales Ramírez, 2008) en su trabajo “El Salario y la Previsión Social, entre el Derecho Social y el

Fiscal”, lo cual es correcto en virtud de la combinación¹⁴ de conceptos y elementos de dos ramas del derecho.

Lo anterior es así, porque las leyes laborales y de seguridad social y las fiscales tienen propósitos distintos con respecto a los salarios, las primeras tienen como finalidad proteger el salario y el otorgamiento de prestaciones al trabajador, en sus respectivos ámbitos de aplicación; la segunda tiene un propósito recaudatorio.

Es importante para el objeto de nuestro estudio precisar los alcances que los conceptos que se citan en las diversas disposiciones normativas sean las adecuadas para la correcta determinación de la base gravable en los pagos que por salarios realiza la UMSNH.

En ese orden de ideas podemos comentar que el salario, dice en su estudio Morales Ramírez, es el ingrediente fundamental del trabajo y, desde el punto de vista de las relaciones jurídicas, constituye el elemento esencial de la relación laboral. Con base en ella, se entienden dos de sus caracteres: el de ser una contraprestación del servicio y el de configurarse como una obligación del patrón, exigible por el trabajador como un derecho, constituir precisamente el objeto directo que pretende éste como medio de sustento.

El significado y alcance del concepto de salario, sigue diciendo Morales Ramírez, en el ámbito social, se desprende no sólo de la definición legal sino también a la luz del análisis sistemático de otros conceptos contenidos en la ley laboral, para determinar las notas características que lo componen: a) retribución, b) pagada por el patrón y c) por su trabajo.

Así la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 82, define el salario como *“la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo”*, y el artículo 58 del mismo ordenamiento legal, al definir la jornada de trabajo, señala que *“es el tiempo durante el cual el trabajador está a disposición del patrón para prestar su trabajo”*. Con base en estos dos preceptos, en opinión de la autora, misma que compartimos, el alcance de la expresión *“por su trabajo”* comprende no solo el desarrollo efectivo de la actividad laboral, sino que abarca también, conforme el sistema de cómputo de la jornada, la disponibilidad para trabajar y la permanencia en la fuente de trabajo¹⁵. En consecuencia, el que el patrón deba pagar el salario al trabajador por su trabajo, se entiende tanto por la prestación efectiva del trabajo, por la disponibilidad de trabajar y, en algunos casos, por la permanencia en la empresa, ello en atención a que no necesariamente puede implicar un trabajo continuo y una retribución constante, pues el trabajador lo es incluso

¹⁴ En ocasiones adecuado y en muchas de las veces inadecuada

¹⁵ Los intervalos de clases para los trabajadores académicos o los tiempos de receso para aseo de aulas de los trabajadores administrativos.

después de concluida la jornada y aunqf cuando en el curso de ésta, no se esté prestando el servicio, sin que lo anterior desvirtué la existencia de la relación de trabajo.

Por otro lado, el artículo 3º de la Ley laboral, al exigir que a cambio del trabajo se proporcione “*un nivel económico decoroso para el trabajador y su familia*”, se entiende el salario como un instrumento de justicia social.

Los estudiosos del derecho social¹⁶, plantean diversas clasificaciones del salario, dentro de las cuales podemos señalar las siguientes:

- Por su cuantía; el salario mínimo y el salario remunerador,
- Por su valuación, el salario por unidad de tiempo, por unidad de obra, por comisión y a precio alzado, y;
- Por integración, el salario integrado.

Esta última clasificación es interesante en nuestro estudio, pues considerando su concepto: *los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo*¹⁷, por sí mismo infiere la posibilidad del trabajador de recibir por su trabajo diversos conceptos de percepciones, que podría ser objeto del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, el derecho fiscal mexicano ha desarrollado los dos conceptos que hemos manejado, salarios y sueldos, con las siguientes características:

La ley del Impuesto Sobre la Renta emplea varios conceptos para referirse al pago que hacen los empleadores¹⁸ a personas físicas por la prestación de servicios personales subordinados: salarios, sueldo, ingresos y asimilados a salarios. En el ámbito laboral y de seguridad social predomina el uso del vocablo “salario”. En razón de ello, debemos de establecer las diferencias o coincidencias entre las diversas expresiones.

- a) *Salarios*. Etimológicamente deriva del vocablo latino *salarium*, que significa pago de sal o por sal (Corominas, 1987). En la antigüedad, dice Morales Ramírez, la sal era dinero. Los romanos pagaban a los soldados con ello.

¹⁶ Una reciente clasificación del derecho, dentro del esquema de derecho público, derecho privado y derecho social.

¹⁷ Artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo

¹⁸ Así denomina al patrón, a efecto de no inferir circunstancias de orden laboral con obligaciones fiscales.

En la literatura jurídica se encuentran las siguientes disposiciones sobre la acepción salario: el artículo 123, en su apartado "A" de la CPEUM, la LFT y la Ley del INFONAVIT lo emplean. El ordenamiento laboral, lo hemos citado anteriormente, en su artículo 20, lo define como "*la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo*".

- b) *Sueldo*. Proviene del latín *solidus*. Antigua moneda romana de oro que valía 25 denarios de dicho metal. Antes de la reforma realizada por Carlomagno fue una unidad o moneda de cuenta acuñada el sistema monetario, con la siguiente equivalencia 1 libra=20 sueldos= 240 dineros o denarios. A partir del siglo XIII se acuñaron monedas con valor a un sueldo, aunque adoptaron otros nombres (Corominas, 1987).

Diversas disposiciones normativas se refieren indistintamente a los conceptos de sueldos o salarios; la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, el Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación, el Manual de Percepciones de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal, por citar algunas.

El Diccionario de la Consejería del Estado de Guerrero define el Salario como la "*Remuneración, provecho o ventaja que corresponde al trabajador por la prestación de su servicio*" y como Sueldo la "*Remuneración, provecho o ventaja que corresponde al funcionario público por la prestación de su servicio*" (Guerrero, 2012)., diferenciando solo la calidad jurídica de la persona que percibe la remuneración.

En diversos criterios de los tribunales se utilizan indistintamente los conceptos de "Sueldos", "Sueldo Básico", "Sueldo Tabular", "Salarios", por lo que consideramos con todo lo anterior, que es posible señalar que no existe diferencia jurídica, pues ambos vocablos implican el pago por la prestación de servicios personales subordinados.

- c) *Ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado*. En el primer párrafo del artículo 94 de la LISR, se hace referencia al concepto de "ingresos", aunque no lo define a pesar de constituir el objeto del impuesto¹⁹ ; empero, al enumerar cuales conceptos pueden ser, lleva a inferir que se trata de aquellos que reciba el trabajador²⁰ en dinero o especie por concepto de salarios o cualquier otra cantidad como consecuencia de la prestación de un servicio personal subordinado, dentro de los cuales se incluyen los

¹⁹ Precisado el concepto de ingreso por la SCJN) en la tesis con el rubro: "INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS EN EFECTIVO, DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA." Novena Época, SJF y su Gaceta, Tomo V, Precedente XCIX/97, junio de 1997, página 159."

²⁰ Denominado persona física que recibe los pagos, nunca trabajador.

salarios, las demás prestaciones que deriven de una relación laboral, la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Respecto de los conceptos señalados en el segundo rubro del inciso anterior, pueden citarse el aguinaldo, la prima vacacional, la prima dominical, el tiempo extraordinario, entre otros; y en el último de los rubros, la prima de antigüedad e indemnizaciones. Adicionalmente, en virtud de nuestro estudio, podemos señalar que el artículo 166 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, considera como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, *“el importe de las **becas otorgadas a personas que hubieren asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte**²¹ o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe”*.

Aquí es necesario hacer una acotación respecto de las disposiciones contenidas en los reglamentos de las leyes fiscales, pues si como dice Sergio Francisco De la Garza (Garza, 1984) *“El reglamento es un acto jurídico formalmente administrativo, tiene su origen en el Presidente de la República, y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos determinando de modo general y abstracto los medios para ello”*, también debemos considerar que en la emisión y aplicación de los reglamentos se deben observar los principios de Reserva de la Ley y de Preferencia de la Ley.

Señala nuevamente De la Garza (Graga, 1986), que *–según el principio de reserva de Ley, el Presidente, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, como son en materia tributaria, **los hechos imponibles**, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, etc.. La violación de este principio trae como consecuencia la inconstitucionalidad del reglamento...”,* y el principio de preferencia de la Ley *–proclama que las disposiciones de un reglamento no pueden válidamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que reglamenta”*, por lo que en todos los casos debemos de analizar si las disposiciones de los reglamentos fiscales observan dichos principios.

d) *Ingresos asimilables a salarios*. El concepto como tal no existe en la legislación fiscal, pero es la denominación coloquial o que por práctica común se da a lo establecido en las fracciones I a VII del

²¹ Los resaltados son nuestros

artículo 94 de la LISR, aún y cuando carecen dichos conceptos de ingreso del elemento laboral principal del salario que es la “subordinación”. Como antecedente, los conceptos se crearon en la LISR a partir de 1981, solo para efectos de otorgar una facilidad administrativa y fiscal para los diferentes conceptos señalados en las fracciones antes citadas, y el término asimilación debe entenderse que el concepto de ingreso se asimila o se asemeja para su tratamiento de determinación y pago del impuesto a los salarios, esto es el proceso de determinación es el mismo para todos los conceptos, sin inferir que es el mismo concepto jurídicamente hablando, por lo que no se cambia la relación contractual entre las partes ya que el perceptor de esos ingresos no adquiere el carácter de trabajador y quién los paga tampoco asume la calidad de patrón.

Dichos conceptos de ingresos que para tratamiento fiscal se “asimilan” a salarios, en los términos del citado artículo 94 de la LISR son:

- I. Remuneraciones recibidas por servidores públicos,
- II. Rendimientos y anticipos de socios de cooperativas de producción y anticipos de sociedades y asociaciones civiles,
- III. Honorarios percibidos por consejeros y comisarios de sociedades,
- IV. Honorarios por servicios prestados preponderantemente a un prestatario,
- V. Honorarios por servicios prestados de personas morales o personas físicas con actividades empresariales,
- VI. Comisiones mercantiles recibidas por personas físicas,
- VII. Los ingresos obtenidos por ejercer la opción para adquirir acciones o títulos valor otorgado por el empleador.

A lo anterior es conveniente mencionar que las remuneraciones recibidas por servidores públicos, señalados en la fracción I, son ingresos “asimilados” muy *sui generis*, pues aún y cuando su relación laboral parte de un nombramiento administrativo o contrato administrativo, se tiene en principio el elemento de “subordinación” en la generalidad de los casos, por lo que es de llamar la atención que el legislador lo considerara como un ingreso para efectos fiscales “asimilable” a salarios, cuando claramente es un salario.

En materia fiscal se distinguen tres tipos o grupos de ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado o como consecuencia de una relación laboral; los exentos, los no objeto y los gravables.

Los ingresos exentos, son aquellos que si causan²² el impuesto, pero se exime a la persona de su pago. Los más importantes, entre otros, son los comprendidos en las fracciones I a la XVII del artículo 93 de la LISR, que son prestaciones derivadas de la percepción del salario, mismos que pudiéramos, conforme a su naturaleza, agrupar en la siguiente forma:

a) *Relativos a las condiciones de trabajo:*

- I. El ingreso por horas extras y trabajos realizados en días de descanso de trabajadores de salario mínimo, siempre que no excedan de los límites establecidos por la LFT.

b) *Ingresos de previsión social:*

- III Ingresos provenientes de indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se conceden de acuerdo con las leyes, contratos-ley o contratos colectivos de trabajo.
- IV Ingreso por jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, provenientes de subcuentas de retiro que establezcan la Ley del Seguro Social y la Ley del Seguridad Social y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, cuyo monto diario no exceda de 15 veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente²³.
- VI Los percibidos con motivo de reembolsos por gastos médicos, hospitalarios, dentales y de funeral.
- VII Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
- VIII Los percibidos por otras prestaciones de previsión social²⁴ como los subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga que se concedan de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
- X La entrega de aportaciones y sus rendimientos provenientes de las subcuentas de las cuentas individuales de vivienda y retiro que establece la Ley del Seguro Social, la Ley del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores y la Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación, entregadas a los trabajadores
- XI Los provenientes de cajas y fondos de ahorro.
- XII Las cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones.

²² Si se realiza el hecho generador del impuesto; esto es, se percibe un ingreso, se tiene un incremento en el patrimonio.

²³ A partir de noviembre de 2015, solo existe una zona geográfica para efectos del salario mínimo.

²⁴ Los conceptos establecidos en las fracciones III, IV, VI y VII son prestaciones de previsión social.

c) *Otras remuneraciones derivadas de la relación de trabajo:*

- XIII Las percibidas por concepto de indemnizaciones por separación, primas de antigüedad, retiro u otros pagos por personas que han estado sujetas a una relación laboral, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente por cada año de servicio.
- XIV Las gratificaciones anuales, primas vacacionales, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y primas dominicales.

d) *Otras remuneraciones:*

- XV Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros.
- XVII Los viáticos, cuando los perciba el trabajador y sean efectivamente erogados en servicio del patrón **y se compruebe esto con los comprobantes fiscales correspondientes**²⁵.

Ahora bien, los ingresos no objeto son aquellos que aun y cuando están previstos en la Ley, el propio legislador establece que no se consideran ingresos para efectos de la Ley, aún y cuando incrementen el patrimonio del trabajador, inclusive evitándole una erogación, al ser proporcionados por el patrón.

Así, el último párrafo del artículo 94 de la LISR señala que “*no se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado*”²⁶. Entre otros puede citarse las herramientas e instrumentos de trabajo, como el vehículo, las capacitaciones, bibliotecas, uniformes, ropa de trabajo.

Los ingresos gravables son aquellos que constituyen la base para el pago del impuesto, es decir, en nuestro caso de estudio, los que perciban las personas físicas por la prestación de un servicio personal subordinado, como consecuencia de una relación de trabajo o “asimilable”, entre los cuales podemos citar los conceptos de salarios, tiempo extraordinario, prima dominical, prima vacacional, aguinaldo, premios de puntualidad, premios de

²⁵ La última oración es importante para nuestro estudio, pues se señala en el ordenamiento legal explícitamente la obligación de comprobar la percepción y la erogación por el concepto de Viáticos.

²⁶ Esta disposición es acorde a lo establecido en la fracción III del artículo 132 de la LFT, referente a los instrumentos, herramientas y útiles de trabajo.

asistencia, comisiones, participación en las utilidades de las empresas, prestaciones derivadas de la terminación (o rescisión) de la relación laboral, como primas de antigüedad e indemnizaciones.

El creciente papel de las prestaciones de previsión social en el ámbito fiscal, confirma el lento camino hacia una nueva inserción de la regulación de lo "Social". Aún y cuando la legislación fiscal tiene un concepto específico de naturaleza fiscal respecto de estas prestaciones, no pueden salirse de su campo original en perjuicio de la reducción de espacios al terreno de la protección social.

En efecto la conceptualización de "Previsión Social" fue incorporada a la LISR a partir del 1 de enero de 2003, aún y cuando existían en la propia LISR disposiciones referidas a "gastos de previsión social" y los tribunales emitieron en su momento diversas resoluciones en relación con el contenido de la expresión aún y cuando no se encontraba definida en la disposición fiscal y sólo presentaba una lista de las más importantes prestaciones que la comprenden.

En ese orden de ideas comentaremos que el concepto de "previsión social" apareció en el último tercio del siglo XIX y se colocó en la cúspide de la evolución de las primeras medidas de protección (ayuda mutua, caridad, beneficencia pública, ahorro y seguro privado), es decir, en oposición a la "previsión individual". Nació originalmente para abordar las necesidades apremiantes de la clase obrera en las primeras épocas de la sociedad industrial; bajo ella se previeron los riesgos más inmediatos que pudieran afectar a la vida y a la capacidad del trabajador: accidentes y enfermedades de trabajo, invalidez, vejez y muerte. El calificativo "social" tipificó a este concepto como el nacimiento de los seguros sociales como instrumentos específicos de protección de necesidades y fijó la responsabilidad social de todas las personas utilizadoras del trabajo ajeno (Cueva, 1984).

Mario de la Cueva, citado por Morales Ramírez, definió a la previsión social como "*el apoyo económico otorgado a los trabajadores así como a sus familias en caso de sobrevenir la falta de medios para subsistir por motivos naturales o involuntarios*", derivados de accidentes, enfermedades, paros forzados, invalidez, vejez o fallecimiento. De la Cueva agregó que bajo esta figura el trabajo adquirió su más alta dimensión, proyectada en dos momentos sucesivos de la vida: primeramente, es la fuente humana del salario, cuya misión consiste en asegurar al trabajador una existencia decorosa y, en segundo momento, es el motor de las asignaciones del futuro, cuando la actividad presente se torna difícil o imposible (Cueva, 1984).

El siguiente criterio jurisprudencial de septiembre de 1997, marcó un precedente importante en el proceso de regulación de las prestaciones de previsión social:

Numeración: 197, 697, Tesis: 2a./J. 39/97, Página: 371, Época: Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, Septiembre de 1997, Materia: Administrativa, Sala: Segunda Sala, Tipo: Jurisprudencia

VALES DE DESPENSA. DEBEN CONSIDERARSE COMO GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL PARA EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN, CONFORME AL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El concepto de previsión social comprende, por una parte, la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades de orden económico del trabajador y su familia, ante la imposibilidad material para hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo y, en una acepción complementaria, el otorgamiento de beneficios a la clase social trabajadora para que pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través de la concesión de otros satisfactores con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida. Ahora bien, del examen de las razones que llevaron al legislador a reformar el artículo 26, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta mil novecientos ochenta, en términos muy similares a los que prevé la legislación vigente, así como del análisis de las prestaciones otorgadas a los trabajadores que conforme a lo dispuesto por el artículo 24, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pueden considerarse deducibles de dicho tributo por constituir gastos de previsión social, se aprecia que el legislador consideró a ésta en su significado más amplio, es decir, no solamente como la satisfacción de contingencias y necesidades futuras, sino en su perfil de lograr el bienestar integral del trabajador a través del mejoramiento de su calidad de vida y la de su familia. Por tanto, como los vales de despensa constituyen un ahorro para el trabajador que los recibe, dado que no tendrá que utilizar la parte correspondiente de su salario para adquirir los bienes de consumo de que se trate, pudiendo destinarla a satisfacer otras necesidades o fines, con lo cual se cumple el mismo objetivo económico que con las prestaciones expresamente previstas en la ley como gastos de previsión social, debe concluirse que dichos vales tienen una naturaleza análoga a aquéllas y, por ende, son igualmente deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones previstos en la propia norma, sin que la circunstancia de que sean recibidos con motivo de la prestación de un servicio personal conlleve a atribuirles el carácter de ingreso gravable, puesto que otras de las prestaciones contempladas como gastos de previsión social

también son susceptibles de formar parte integrante del salario del trabajador, siendo que, con base en la aludida disposición legal, pueden también ser deducibles del impuesto sobre la renta hasta por el límite previsto en la parte final del artículo 77 del citado ordenamiento tributario, el cual tiende a salvaguardar el interés fiscal en el ejercicio de la deducción con motivo del otorgamiento de dichas prestaciones de previsión social.

Contradicción de tesis 20/96. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 2 de julio de 1997. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

En este antecedente se reconoce a las prestaciones de previsión social no sólo como un mecanismo para atender futuras contingencias que permitieran satisfacer necesidades de orden económico del trabajador y su familia ante la imposibilidad material de hacerlas ante una incapacidad o riesgo de trabajo, sino también como una forma de lograr bienestar integral del trabajador a través del mejoramiento de su calidad de vida y la de su familia.

Por otra parte, en el antes citado criterio jurisprudencial se reconoció que al otorgarse prestaciones que implican ahorro para el trabajador, dado que no utilizaría la parte correspondiente de su salario para cubrir necesidades básicas, podría destinarlo a satisfacer otras necesidades o fines, y se cumpla el objetivo contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como “gasto de previsión social”.

En este contexto, se distingue, como lo planteamos anteriormente, entre las prestaciones que tienen su origen en la relación laboral entre aquellas destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado y los beneficios que tienen como finalidad mejorar la calidad de vida de los trabajadores y su familia durante la existencia de la relación laboral.

El legislador plasmó a partir el 1 de enero de 2003, en el Título I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de disposiciones generales con otros conceptos de hechos o actos jurídicos (antes en el último párrafo del artículo 8º.), en el quinto párrafo del artículo 7º. la definición de previsión social evidentemente para efectos del ISR, ampliando inclusive el concepto señalado por la SCJN, al señalar que “**para efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las**

erogaciones efectuadas en favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas”.

En relación con la definición, comenta Morales Ramírez y compartimos la opinión por lo citado anteriormente (Morales Ramírez, 2008), que puede decirse en primer lugar que la LISR no es el ordenamiento legal idóneo para definir el concepto de previsión social, dada su naturaleza laboral. Asimismo, se encuentra ubicada en un numeral descontextualizado y su contenido se ve mermado en la propia ley al regular solo unas prestaciones, además de incertidumbre respecto de otras; en segundo lugar, los fines fiscales que se le atribuyen han dado lugar a la confrontación jurídica entre dos puntos de vista o enfoques: el laboral y el fiscal.

Comenta José Luis Moreneo Pérez (Moreneo Pérez, 2004) que bajo la óptica del primer enfoque, pareciera que la previsión social se está saliendo de su campo original de regulación e incluso de la protección social; a través de esta línea se asiste a un creciente papel de las prestaciones de previsión social (en específico, planes de pensiones), colocándose en una situación de transición de ciclo largo hacia un nuevo modelo de protección más asistencialista y hacia un lento camino hacia la privatización progresiva de los ámbitos funcionales de los regímenes profesionales contributivos, en el sentido de que cada vez éstos van perdiendo intensidad protectora, liberando espacios de previsión social a la protección complementaria externa. Para esta postura, la protección social es cada vez menos social, es decir, se está ante una nueva inserción de la regulación de lo “social” en donde, por ejemplo, con los planes de pensiones se ha optado por una política fiscal de marcado carácter regresivo.

El segundo enfoque, sigue diciendo Moreneo Pérez, considera que la concepción de previsión social a los efectos tributarios, por un lado, resulta ser muy reducida respecto de las prestaciones a largo plazo, así como para estimular de una manera sustancial las pensiones complementarias y otro tipo de beneficios, con los cuáles se reduciría aún más el gasto público a través de subsidios directos a estos rubros y, por otro lado, es bastante amplia respecto de prestaciones de corto plazo en razón de que cualquier gasto realizado por los patrones en favor de los trabajadores podría considerarse en tal concepto; sin embargo, en el ámbito fiscal, y concretamente respecto de los criterios de las autoridades en la materia, muchas de ellas son rechazadas al considerar que tales erogaciones constituyen una prestación general derivada de la relación de trabajo, o bien no satisfacen contingencias o necesidades presentes o futuras.

Como puede observarse de las opiniones de los autores citados, no ha sido muy afortunada la definición y el contexto en que se da, y ello obedece a que la previsión social como una de las modalidades de la protección social no puede apartarse de su ámbito que le dio origen ni de la etapa a la cual se

integró (la seguridad social). El mejoramiento del nivel de vida social y cultural de los trabajadores asalariados²⁷, no puede adquirir mayor dominio en las normas fiscales, olvidando el origen de una regulación más profunda como es la laboral. En ese sentido cabe preguntarse sobre la pertinencia de las nociones de salario y previsión social en las disposiciones fiscales.

En ese orden de ideas y con el propósito de precisar la importancia jurídica de que las prestaciones de previsión social que reciban los trabajadores se determina con base a las disposiciones y criterios laborales, nos permitimos transcribir algunos de los planteamientos hechos por Pedro Cuevas Figueroa, Presidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., en su ponencia "Impacto de la Reforma Fiscal sobre las obligaciones de Previsión Social" (Cuevas Figueroa, 2001).

Señala Cuevas Figueroa que las ideas sobre la seguridad social se habían venido desarrollando ya en la Europa industrializada, refiriéndose al año de 1917²⁸, como un derecho de la clase trabajadora en las varias teorías y doctrinas de muy diversas tendencias, desde la filosofía católica hasta las ideas más radicales de los comunistas y aún los anarquistas. Paralelamente a la promulgación de la Constitución y de las normas protectoras a los trabajadores, en diversas legislaciones de carácter local de varias entidades federativas y aun antes de la promulgación de la misma Constitución, ya los caudillos revolucionarios habían promovido ante las Legislaturas locales o bien ellos mismos habían dictado leyes y reglamentos tendientes a proteger al trabajador en todos aspectos.

En efecto, sigue diciendo Cuevas Figueroa, la preocupación del constituyente de otorgar a los trabajadores además de la compensación normal constituida por el salario como retribución por los servicios prestados al patrón, algunas prestaciones complementarias, pero al fin y al cabo referidas directamente y aún de manera proporcional a la cantidad del servicio prestado por el trabajador, se han contemplado de manera distinta y separada una serie de prestaciones que si bien están referidas a la relación de trabajo y encuentran en ellas origen y justificación, no guardan una relación directa e inmediata con la cantidad y calidad del servicio prestado, incluso en casos como la ausencia justificada del trabajador.

A este tipo de prestaciones, lo hemos citado anteriormente, se les ha llamado genéricamente de previsión social. Muchas definiciones y caracterizaciones se han dado de ella, tantas como doctrinas y tendencias existentes sobre el particular. La mayoría de ellas coinciden en señalar que las prestaciones se otorgan a los trabajadores de manera general, con

²⁷ Debe ser igual para cualquier individuo

²⁸ Año de la aprobación y promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los derechos sociales de los trabajadores con la inserción el artículo 123.

motivo de vínculo laboral, pero son independientes y autónomas de la retribución principal que percibe por su trabajo, el salario, pues mientras éste está referido de manera directa e inmediata a la cantidad y calidad del servicio prestado al patrón, sea que este se calcule por cuota diaria, por unidad de obra o por tarea, las prestaciones de previsión social, en cambio, pueden estar referidas o no al monto del salario, **como mero índice de cuantificación de la prestación**, pero están más bien relacionadas con la calidad misma del trabajador, por su antigüedad en el servicio o su jerarquía dentro del centro de trabajo, aunque siempre como una prestación adicional y diferente al salario.

Por otro lado, como ya se ha comentado, se han definido las prestaciones de previsión social de acuerdo con la finalidad inmediata de su otorgamiento, y así tenemos que algunas de estas prestaciones se otorgan como medidas protectoras del salario en el sentido de que no solamente protegen al trabajador sino a su familia, toda vez que es la beneficiaria directa o inmediata del sueldo del trabajador. Otras prestaciones tienden a proteger la salud del trabajador y de su familia o bien, tratan de prevenir los quebrantos económicos que la familia sufre con motivo de la muerte del trabajador, y de este modo establecen una serie de indemnizaciones a sus deudos para el caso de fallecimiento y otras más están encaminadas a prevenir los trastornos económicos del trabajador con motivo de una cesantía o pérdida del empleo, sea que ocurra o no en edad avanzada. Así, según el bien jurídico y socialmente tutelado por la prestación, de manera inmediata y directa, se han hecho diversas clasificaciones de las prestaciones de previsión social.

La doctrina del Trabajo las ha recogido como una institución de las relaciones laborales. Por su parte, la Ley Federal del Trabajo, bajo una fórmula bastante amplia y general de manera que no implique limitación a las posibilidades de conquistas laborales, ha establecido en la fracción XXV del artículo 132, la obligación del patrón de contribuir al fomento de las actividades culturales y el deporte entre sus trabajadores y proporcionarles los equipos y útiles indispensables, con ello ha querido significar de la manera más amplia, una de las preocupaciones del Estado para lograr el establecimiento de las medidas de previsión social que eleven el nivel y la calidad de vida de los trabajadores y su familia.

Finalmente, es importante mencionar, como la hace Morales Ramírez (Morales Ramírez, 2008) en el apartado de conclusiones de su interesante trabajo, que independientemente de los conceptos que se empleen para determinar la retribución por servicios personales subordinados, dada la naturaleza social y los principios protectores del salario, puede señalarse la supremacía del concepto del derecho laboral sobre los conceptos que para fines del derecho fiscal desarrolla el legislador en las disposiciones fiscales aplicables.

Los términos empleados en las diferentes leyes fiscales, para determinar el objeto, los sujetos, la base y la tasa, en la relación fiscal, tienen acepciones jurídicas establecidas en otras ramas del derecho y en otras ocasiones su significado sólo es apto para los fines del derecho fiscal, por lo que tratándose de hechos o actos jurídicos en el ámbito del derecho laboral, tenemos terminología fiscal con estas últimas características.

Vale la pena citar además que en nuestro país y a pesar de la voluntad contractual de las partes, o de conceptos establecidos en otras ramas del derecho, que por su naturaleza encuentran aplicación en el derecho fiscal, y debido sin duda al afán recaudatorio de la autoridad y por el otro al abuso de los contribuyentes, el legislador ha creado dentro de las leyes fiscales, una serie de términos, ficciones o presunciones legales que desnaturalizan algunas instituciones jurídicas, como puede ser la previsión social.

Aquí es importante transcribir un criterio jurisprudencial de nuestro más alto tribunal, que precisa el alcance de las disposiciones fiscales que pueden ser contrarias a la naturaleza de conceptos institucionalizados en otras ramas del derecho:

“LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURÍDICAS ESTABLECIDAS. *Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro pacto fundamental, que solo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, si nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se*

rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal por el derecho público, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales del derecho, además de que, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución nos funda precisamente estos principios generales del derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su articulado sin dar definición de las mismas, cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos.”

Criterio publicado en el Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo CXXXI. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis. Pág. 175. Rubro: LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURÍDICAS ESTABLECIDAS.

En virtud de lo anterior y considerando por todo lo antes expuesto, que la previsión social es un concepto en esencia laboral, las prestaciones que convengan los trabajadores y el patrón (en nuestro caso la UMSNH), deben analizarse con este enfoque, aun y cuando resulte contradictorio al planteamiento que se establezca en las disposiciones jurídico fiscales o en los criterios emitidos por las autoridades fiscales.

Dentro de este contexto, es evidente que la Institución mantiene relaciones de trabajo con personal que realiza labores académicas, y personal que realiza labores administrativas y de intendencia, agrupadas en su mayoría en el Sindicato de Profesores de la Universidad Michoacana los primeros y en el Sindicato Único de Empleados de la Universidad Michoacana los segundos, instrumentos jurídicos que regulan dichas relaciones y que determinan los salarios y las diversas prestaciones de que gozan los trabajadores, mismas que por la propia naturaleza de sus funciones y actividades son distintas para los afiliados al SPUM, que para los afiliados al SUEUM.

Así el Contrato Colectivo de Trabajo del Sindicato de Profesores de la Universidad Michoacana (Universitaria, 2015) vigente²⁹, en su CLAÚSULA 42 define al Salario como “*es la retribución que la Universidad debe pagar a los miembros del personal académico por la prestación de sus servicios, siguiendo las normas establecidas en el presente contrato y en el tabulador que se anexa, así como las demás prestaciones que reciban por esos servicios*”, misma que es similar con el concepto establecido en el ya citado artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo, y la CLAÚSULA 43 del mismo acuerdo de voluntades señala que “*El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o*

²⁹ Última revisión firmada el 2 de mayo de 2017.

prestación que se entregue al trabajador académico por sus servicios...”, concepto que como transcribimos anteriormente corresponde al señalado en el artículo 84 de la LFT:

En el mismo sentido están planteadas las percepciones de los trabajadores administrativos y de intendencia afiliados al Sindicato Único de Empleados de la Universidad Michoacana, en la definición 26ª, de la CLAÚSULA 5 y la CLAÚSULA 20 de su contrato colectivo de trabajo.

De lo anterior se desprende que la UMSNH hará pagos a los trabajadores académicos, administrativos y de intendencia por su salario propiamente dicho y otras prestaciones consignadas en los propios contratos colectivos de trabajo.

Es justamente en ese contexto, que del análisis a los diversos ordenamientos jurídicos que regulan la relación laboral entre la Universidad y sus trabajadores, se deben identificar si de los diversos conceptos de percepciones que paga la Universidad son salarios, otros pagos y prestaciones de previsión social, pues dichos conceptos tienen tratamientos distintos para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Esto es así, pues como se comentó en páginas anteriores, la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, establece la obligación de las personas físicas de pagar el Impuesto sobre la totalidad de los ingresos que perciban (artículos 1º. y 90 LISR), con excepción de los señalados en el artículo 93 del mismo ordenamiento legal.

Lo antes mencionado permitirá conocer qué conceptos y cantidades integran la base gravable para el cálculo, retención y entero del Impuesto Sobre la Renta por los pagos que por salarios efectúa la UMSNH, buscando el menor impacto económico en su patrimonio y en el de los propios trabajadores.

Escribió Gastón Lerouge, citado por De la Garza (Garza, 1984) para describir las economías fiscales³⁰ y precisar la licitud de las mismas, que *“cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible. El deber moral, como el deber cívico, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el Tesoro”*. El mismo De la Garza señala, aludiendo a Camille V. Rosier, que *“los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que da origen a las prestaciones menos elevadas”*.

Tratándose de los trabajadores académicos, el Contrato Colectivo de Trabajo firmado con el Sindicato de Profesores de la Universidad Michoacana, de forma explícita señala en su Capítulo VIII cuáles son las

³⁰ Hoy de manera rimbombante denominada “Planeación Fiscal Financiera”

prestaciones de previsión social y de cultura a que tienen derecho los profesores y en el caso del Contrato Colectivo de Trabajo firmado con el Sindicato Único de Empleados de la Universidad Michoacana, representante de los trabajadores administrativos, no existe un señalamiento específico en ese sentido.

Ahora bien, también es necesario precisar que no existe una disposición fiscal vigente que establezca el documento en donde deben de plasmarse las percepciones de previsión social³¹, para que se consideren como ingresos exentos para las personas físicas, como si lo existe para considerar los pagos por dicho concepto como deducciones autorizadas, por lo que puede confirmarse el punto de vista citado en párrafos anteriores, en el sentido de que deben de analizarse dichas percepciones con un enfoque laboral y en el marco de las disposiciones laborales y contractuales.

1.10. Procedimientos de cálculo, retención y entero del Impuesto Sobre la Renta.

Los trabajadores académicos y administrativos de la UMSNH, conforme lo establecido en la Ley Federal del Trabajo y en sus Contratos Colectivos de Trabajo tienen las siguientes percepciones:

Para los trabajadores académicos, Sueldo base, Vida Cara, Despensa, Vida Cara, Despensa, Bono Especial, Gratificación al Desempeño Académico, Fondo de Ahorro, Prima vacacional, Aguinaldo, Días Diferenciales, Apoyo Adicional, Material Didáctico, Apoyo Familiar, Ayuda Habitacional, Prima de Antigüedad, Bienestar Familiar, Canasta Navideña, Compensación Día de la Madre, Estímulo por Antigüedad, Bono TC mayor de 25 años, Canastilla Maternal, Bono Reconocimiento Profesional, Mención Honorífica en Grado, y para los trabajadores administrativos: Sueldo Base, Fondo de Ahorro, Vida Cara, Despensa, Gratificación Extraordinaria de Beneficio Fiscal, Tiempo Extraordinario, Guardias, Prima vacacional, Aguinaldo, Días Diferenciales, Estímulo de Puntualidad, Apoyo para Libros, Estímulo de Confianza, Quinquenios, Apoyo pago guardería, Apoyo familiar, Transportación, Apoyo recreación familiar, Ayuda útiles escolares, Canasta navideña, Ayuda día de reyes, Compensación día de la madre, Dote matrimonial, Estímulo por antigüedad, Canastilla maternal, Días económicos cláusula 40 y Bono superación personal.

La Universidad, como empleador, actualmente realiza dos procedimientos para cumplir con sus obligaciones de cálculo, retención y

³¹ Como si lo establecían los artículos 19 y 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2003.

entero del Impuesto Sobre la Renta por pagos por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados:

1.10.1. Procedimiento para retención de ISR en la nómina de los académicos y trabajadores administrativos y manuales.

La UMSNH determinó hace aproximadamente 25 años, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de efectuar la retención del ISR por pagos por salarios, que de los pagos totales de los mismos sólo se consideran como ingresos gravables por salarios sujetos al cálculo del impuesto algunos de los conceptos del salario integrado, como son actualmente para los trabajadores académicos: Sueldo Base, Vida Cara, Fondo de Ahorro, Despensa, Bono Especial y Gratificación al Desempeño Académico; y tratándose de las percepciones de los trabajadores administrativos, los conceptos anteriores además de la Gratificación Extraordinaria de Beneficio Fiscal, Tiempo Extraordinario, Guardias y Compensaciones. Las demás percepciones salariales se excluyeron con el propósito ya comentado en antecedentes, de que los trabajadores no resintieran en su totalidad el impacto económico del impuesto.

Además dentro de este criterio el subsidio al empleo, estímulo fiscal otorgado a los trabajadores de más bajos ingresos establecido en el artículo DÉCIMO del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de Diciembre de 2013, se calcula y en su caso se entrega a los trabajadores sobre la misma base de cálculo.

Es importante señalar que el contexto anterior se dio en circunstancias que permitieron a la UMSNH resolver conflictos laborales, que hubieran requerido de recursos líquidos extraordinarios, mismos con los que no contaba, circunstancia esta que se generalizó entre las Entidades Federativas, los Municipios y sus organismos y entidades descentralizadas, entre ellas las UPE de casi todo el país, motivo por el cual el gobierno federal buscó diversos mecanismos de solución, como los comentados en Antecedentes., y como lo cita Cuevas Figueroa, finalmente se atendió las circunstancias económicas y sobre todo sociales de su momento, los años 80's, evitando un enfrentamiento entre la UMSNH y sus trabajadores, ante la reducción de sus salarios por el impacto económico del ISR.

1.10.2. Procedimiento de cálculo y entero del Impuesto Sobre la Renta por pagos por salarios.

Ahora bien, la Universidad determinó también desde 1992, durante la administración del Rector Daniel Trujillo Mesina³², efectuar el cálculo para el entero de las retenciones de Impuesto Sobre la Renta por pagos por salarios, que se declarara a las autoridades fiscales, sobre la base de considerar como ingresos gravables sujetos al pago los conceptos del salario integrado de los trabajadores académicos, el Sueldo Base, Vida Cara, Despensa, Bono Especial, Gratificación al Desempeño Académico, Fondo de Ahorro, Días Diferenciales y Apoyo Adicional; y para los trabajadores administrativos los conceptos de Sueldo Base, Fondo de Ahorro, Vida Cara, Despensa, Gratificación Extraordinaria de Beneficio Fiscal, Tiempo Extraordinario, Guardias, Compensaciones, Días Diferenciales, Estímulo de Puntualidad y Estímulo de Confianza, con el objetivo de acercar más al cumplimiento de su obligación de calcular, retener y enterar el impuesto de sus trabajadores a las disposiciones fiscales.

De acuerdo con lo señalado por las disposiciones fiscales, los criterios adoptados por la Universidad son jurídicamente válidos, pues éstas obligan a los empleadores a calcular y enterar el Impuesto de aquellas personas a las que les hagan los pagos, otorgándole el derecho de recaudación o retención de este impuesto sobre dichas personas; por lo que es el caso que la Universidad renuncia parcialmente a ese derecho.

Lo anterior evidentemente sí el procedimiento de cálculo para enterar el Impuesto Sobre la Renta, se tomara el total de las ingresos percibidos por el trabajador, con las consideraciones legales de cuáles son ingresos gravables y cuáles no.

Al respecto Sergio Francisco De la Garza en su libro *Derecho Financiero Mexicano*, afirma: “*Es evidente que en términos legales, el sujeto pasivo por adeudo ajeno que no recauda o no retiene el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal, o que no traslada el impuesto, aun cuando estuviere obligado a hacerlo, y no obstante paga el impuesto, no comete un acto de evasión tributaria en términos jurídicos. Podrá haber una -evasión-, en sentido económico, pero no jurídico*” (Garza, 1984).

Más aún el principio de legalidad del derecho tributario, *-Nullum tributum, sine lege-*, “ningún tributo sin ley”, adoptado por analogía del derecho penal, *-Nullum crimen, Nullum pena, sine lege-*, “Ningún crimen, ninguna pena, sin ley”, es claramente aplicable al caso, pues el Código Fiscal de la Federación que es el ordenamiento fiscal que establece el procedimiento sancionatorio no tipifica como infracción la retención menor de un impuesto; pero le establece responsabilidad solidaria (Artículo 26 CFF)

³² Información proporcionada por la responsable del Departamento de Prestaciones Sociales de la UMSNH, la C.P. María Edelmira Estela Paredes Fernández.

con el pago a quién esté obligado por las disposiciones fiscales a efectuar la retención.

Al respecto, puede ser conveniente volver a citar a Lerouge, quién citado a su vez por Sergio Francisco de la Garza, en la página 401 de su obra "Derecho Financiero Mexicano" (Garza, 1984) escribe "*cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible. El deber moral, como el deber cívico, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el tesoro*". Asimismo Rosier, citado también por De la Garza, alude a esta regla jurídica secular *Los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que dé origen a las prestaciones menos elevadas*".

Sin embargo tales criterios son financieramente inadecuados para la Universidad, pues afectan el presupuesto universitario en la cantidad que no retiene a sus trabajadores y entera al fisco como parte del cumplimiento de su obligación solidaria establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación vigentes.

El presente trabajo determinará el impacto económico que la abstención de la Universidad de ejercer su derecho de recaudación o de regreso respecto de su obligación solidaria con el pago del impuesto sobre la renta de sus trabajadores académicos y administrativos, además; en virtud de que la propuesta que resulte de la presente investigación debe ser el cumplimiento de las obligaciones dentro del marco de las disposiciones legales aplicables, permitirá a la Universidad obtener la seguridad jurídica para su patrimonio e intereses.

2. Determinación de la base de cálculo para el entero de las retenciones de Impuesto Sobre la Renta por pagos por salarios.

2.1 Determinación de la base de Cálculo.

En los términos de lo establecido en los artículos 90 y 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta están obligadas al pago del Impuesto las personas físicas residentes en México por los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes, en crédito o en servicio, por 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 como consecuencia de la terminación de las relaciones laborales. El mismo ordenamiento legal señala que no se pagará el impuesto por los ingresos en su artículo 93.

En atención a lo anterior la determinación de la base de cálculo para la retención del Impuesto Sobre la Renta a personas físicas por pagos por salarios y en general la prestación de un servicio personal subordinado, se realiza acumulando todos los pagos por dicho concepto en los términos de los artículos 90 y 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, disminuidos de los ingresos exentos señalados en el artículo 93 del mismo ordenamiento legal, y que se analizarán en posteriores, aplicando al resultado la tasa contenida en el Punto 4 y 4 rubro B, relativo al subsidio para el empleo, del anexo 8 de la Resolución Miscelánea, publicada el 29 de diciembre de 2017 en el Diario Oficial de la Federación.

Algunos de los conceptos señalados en el artículo 93 de la Ley son claros, explícitos y concretos; sin embargo existen otros que son generales e implícitos, sujetos de interpretación en su exención.

Es parte importante en estos últimos el concepto de ingresos de previsión social, pues la fracción VIII del numeral antes mencionado establece que están exentos los ingresos *“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”*.

En ese orden de ideas tenemos que el quinto párrafo del artículo 7º. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera previsión social *“Las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de los trabajadores que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia”*,

dejando en dejo de incertidumbre cuáles prestaciones tienen ese carácter, en razón de que algunas de ellas se encuentran enunciadas en el propio texto de la Ley, en tanto que otras deben extraerse de los elementos de la definición (debiéndose identificar cuales están convenidas en términos laborales y cuáles están en términos fiscales).

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala que las normas jurídicas que establecen cargas a los particulares son de aplicación estricta; esto es, que tratándose del objeto, sujetos, base o tasa la interpretación de las disposiciones fiscales, su aplicación, es en función del concepto literal de la Ley.

Sin embargo, el mismo ordenamiento legal, en su segundo párrafo, establece que tratándose de otras disposiciones se interpretarán aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica y a falta de norma fiscal expresa se aplicará supletoriamente el derecho federal común.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a/J 39/37, la previsión social comprende, por una parte, la atención a futuras contingencias que permitan la satisfacción de **necesidades de orden económico** del trabajador y su familia, ante la imposibilidad material de hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo o incapacidades para realizarlo y, en una acepción complementaria, el otorgamiento de beneficios a la clase trabajadora para una existencia decorosa y digna, mediante la concesión de otros satisfactores con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida.

Ahora bien, considerando que la previsión social (en esencia), tiene su fundamento en la Ley Federal del Trabajo y que de acuerdo con el artículo 16 de la misma, en caso de duda en la interpretación de sus disposiciones se aplicará la que más le favorezca al trabajador y considerando la finalidad citada en su artículo 2, la previsión social no es restrictiva en cuanto a los conceptos mencionados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el propio legislador lo reconoce al señalar como figuras de previsión social en esta última Ley a otras distintas de las que se han manejado tradicionalmente.

Cabe decir, por otra parte que la previsión social no solo nace por voluntad del legislador (Ley Federal del Trabajo y Ley del Impuesto Sobre la Renta) sino también por voluntad contractual entre el trabajador y el patrón. Esto es que la previsión social independientemente de su origen legal, también puede nacer en virtud de contratos de trabajo, individuales, colectivos o contratos ley; en estos contratos, las partes pueden establecer las condiciones a su libre albedrío partiendo de la afirmación legal *“y otras de naturaleza análoga”*, sin mayores requisitos que los establecidos en la Ley; esto es, que sean en forma general, que se destinen a los trabajadores

o su familia y que tengan el propósito de elevar su nivel de vida en todos sus aspectos.

En este punto es importante señalar que no se deben exigir más requisitos que los establecidos en las disposiciones fiscales o los convenidos en los contratos de trabajo, pues considerar que las prestaciones de previsión social se deben de comprobar para efectos fiscales, sin existir disposición legal o contractual expresa no es fundado, pues conforme lo comentado en párrafos anteriores las normas jurídicas que establecen cargas a los particulares son de aplicación estricta. En este sentido tomemos como ejemplo lo señalado en la fracción XVII del citado artículo 93 que establece que los viáticos que reciban los trabajadores de sus patrones son ingresos exentos para los primeros si son erogados en servicio de los segundos y **se comprueba esta circunstancia** con los comprobantes fiscales correspondientes, lo que infiere que estos ingresos debe de comprobarse su destino y a *contrario sensu*, aquellos ingresos o prestaciones que reciban los trabajadores por sus servicios personales sólo se debe de comprobar su recepción, pero no su circunstancia, si esto no está establecido en una disposición legal o contractual.

En este mismo orden de ideas, con base en el texto de la propia LISR pueden clasificarse los ingresos exentos de previsión social en dos tipos: expresas y análogas.

Son prestaciones de previsión social expresas las señaladas en los artículos 93, fracciones II a XI y XIII y 27, fracción XII de la Ley y 43 de su Reglamento, como son las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades establecidas en contratos colectivos y contratos ley; jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, incluidos los fondos de pensiones complementarios a las establecidas en las leyes de seguridad social, reembolsos de gastos médicos, hospitalarios, dentales y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos³³, guarderías infantiles³⁴, actividades culturales y deportivas³⁵, la casa-habitación³⁶, las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores, pagadas por el patrón, los fondos de ahorro, los seguros de gastos médicos y los seguros de vida.

³³ Esta prestación es independiente de la obligación patronal establecida en la fracción XIV de la Ley Federal del Trabajo.

³⁴ Es una prestación adicional otorgada a través de la celebración de convenios de reversión de cuotas, pues en los términos de los artículos 171 de LFT y 201 de la LSS, es el IMSS el encargado de prestar el servicio.

³⁵ Cuando se otorgan en forma individual, porque las colectivas están previstas por los propios sindicatos, en términos del artículo 132, fracción XXV, de la LFT.

³⁶ La LFT no tiene una definición de prestaciones de previsión social; no obstante, en el artículo 141, al referirse a las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, les atribuye el carácter de gastos de previsión social de las empresas.

Ahora bien, como se citó anteriormente, la fracción VII del artículo 93 de la LISR, hace referencia a otras prestaciones de naturaleza análoga que se concedan de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

También se comentó que los tribunales durante mucho tiempo realizaron una interpretación analógica de los conceptos de previsión social, tomando como punto de referencia la descripción analítica establecida en la fracción VI del artículo 109, entonces vigente. Con la definición introducida en 2003 en la LISR, tales prestaciones se circunscriben a los fines que el propio legislador fiscal describe, es decir, erogaciones efectuadas por los patrones en favor de los trabajadores con el objeto de satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como mejorar la calidad de vida, nivel cultural y social de aquéllos.

En este sentido, por criterios jurisprudenciales han adquirido el carácter de “análogas” las despensas³⁷, y por contratos colectivos se han pactado diferentes prestaciones como gastos de matrimonio o funeral, transporte, artículos escolares, dotación de anteojos, gastos en equipos deportivos, mantenimiento de deportistas, seguro de gastos médicos mayores.

Es de observarse, que la LISR ha circunscrito, como se ha citado reiteradamente, a la previsión social en algunas prestaciones, sin procurar la naturaleza y los objetivos de esta, por lo que en primera instancia no resulta fácil distinguir las prestaciones de previsión social en el marco de la legislación fiscal de otras estrictamente laborales.

Concluyendo con lo anterior, encontramos tres elementos importantes para que se dé cumplimiento a los requisitos de exención de los ingresos de previsión social, considerando su origen y naturaleza:

- a) Que las prestaciones correspondientes se destinen a fines expresamente previstos en el primer párrafo de la fracción VII del artículo 93 de la Ley **o a otros de naturaleza análoga**; esto es, a otros que conforme a derecho laboral se reputen como de previsión social y posean una naturaleza similar a los que explícitamente se mencionan en el texto legal.

³⁷ Esta prestación ha sido muy controvertida, como ingreso exento, tanto en materia laboral como de seguridad social y en el caso concreto de la LISR, primeramente porque el fisco no acepta el concepto al no formar parte de las prestaciones expresas, y en segundo lugar, en razón de que la ley vigente no establece para considerarla exenta, si debe de otorgarse en dinero o en especie.

- b) Que las prestaciones se otorguen en forma general en beneficio de los trabajadores de la entidad.
- c) Que en todos los casos se establezcan en planes o contratos los plazos y requisitos que fije la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento, en las que quede determinado el sector aplicable, elegibilidad de los beneficiarios y procedimiento para la determinación del monto de las prestaciones.

Dentro de este contexto es importante señalar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta limita, tanto para el perceptor de las prestaciones como para el pagador de las mismas, las cantidades de exención tratándose de previsión social como la cantidad de deducibilidad por dicho concepto respectivamente.

Así el artículo 93 de la LISR antes mencionada, en su penúltimo párrafo señala que *La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social **se limitará** cuando **la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el monto de la exención exceda en una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año**; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingresos no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año”.*

También es necesario considerar que el último párrafo del citado artículo 93, establece que la limitación anterior no es aplicable cuando se trate de *Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos Ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, dentales, seguros de vida y fondos de ahorro, **siempre que reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XI y XXI del artículo 27 de esta Ley, aun cuando quién otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley”***

En nuestra opinión, y recordando que la Universidad es una persona moral con fines no lucrativos, no obligada al pago del Impuesto Sobre la Renta en los términos de los artículos 79, fracciones X y XXIV y 86, antepenúltimo párrafo de la Ley, tratándose de las prestaciones de previsión

social por los conceptos que se establecen en el penúltimo párrafo del multicitado artículo debe de observar los requisitos señalados en las fracciones XI y XXI del artículo 27, a efecto de considerar dichas percepciones como exentas del Impuesto Sobre la Renta.

Para mayor abundamiento el primer párrafo de la fracción XI del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala para que las personas morales del Título II, contribuyentes del impuesto, puedan deducir sus gastos de previsión social se cumpla el requisito de generalidad cuando las mismas se establecen en contratos colectivos o contratos ley, circunstancia está normada en las relaciones laborales de la Universidad con sus sindicatos en los respectivos contratos colectivos.; y la fracción XXIV de dicho ordenamiento legal hace la misma inferencia para las percepciones de los integrantes de sociedades cooperativas que reciban estas de fondos de previsión social establecidos en la Ley General de Sociedades Cooperativas.

Así tendremos entonces que las percepciones que por concepto de previsión social reciban los trabajadores de la UMSNH, se consideran exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, con la limitante establecida en el ya citado artículo 93 de la Ley del tributo mencionado.

Aclarado el alcance de las disposiciones anteriores podemos graficar el procedimiento para delimitar el monto del ingreso exento por prestaciones de previsión social:



Ahora bien, la Tesis Aislada: 1a. CLXXXVI/2011 (9a.), vista en la Página: 1101, Época: Décima Época, del Semanario Judicial de la Federación y su

Gaceta Libro I, de Octubre de 2011, Tomo 2 en Materia Constitucional, de la Primera Sala, en una interpretación excepcional al considerar un criterio de simetría fiscal que en otros casos no ha sido apreciado por el Alto Tribunal, elimina para nuestro caso la limitación a la exención.

IUS: 160,760

Tesis: 1a. CLXXXVI/2011 (9a.)

Página: 1101

Época: Décima Época

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro I, Octubre de 2011, Tomo 2

Materia: Constitucional

Sala: Primera Sala

Tipo: Tesis Aislada.

RENTA. EL ARTÍCULO 109, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. *El principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los contribuyentes de un impuesto ubicados en una misma hipótesis de causación guarden una idéntica situación ante la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones relativas deben tratar de manera semejante a quienes se ubiquen en igualdad de circunstancias y desigual a los sujetos del tributo que se coloquen en una diversa. En ese sentido, el último párrafo del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de equidad tributaria al exceptuar del límite de siete veces el salario mínimo general vigente del área geográfica del contribuyente, elevado al año -previsto por el penúltimo párrafo del mismo artículo, la exención en ingresos por concepto de previsión social a los contribuyentes ubicados en la hipótesis que regula el último párrafo, pues ambas clases de causantes no se encuentran en el mismo supuesto de causación. En efecto, si bien ambos tipos de contribuyentes perciben ingresos por concepto de previsión social, el legislador creó dos categorías de causantes, pues el citado último párrafo del artículo 109 regula la obtención de ingresos de previsión social por concepto de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos generalmente acorde con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, esto es, se trata de conceptos que tienen una regulación específica en la ley y que, por tanto, se vinculan con los requisitos y límites que la propia ley impone a los patrones para efectuar deducciones por esos mismos conceptos en el*

artículo 31 del mismo ordenamiento. Por el contrario, el penúltimo párrafo de dicho artículo 109, regula la obtención de ingresos de previsión social por conceptos distintos a los enumerados en su último párrafo, que no tienen una regulación específica en la ley y que, por tanto, a falta de la limitación impuesta por su penúltimo párrafo, no les sería aplicable límite alguno³⁸. Lo anterior pone en evidencia que la distinción entre los contribuyentes que se sitúan en la hipótesis del penúltimo párrafo, y los situados en la del último párrafo del citado artículo 109, no es arbitraria ni caprichosa, dado que si bien ambos reciben ingresos de previsión social, los reciben por conceptos diversos, sujetos a una regulación diferente, y la limitación en la exención de los ingresos que perciben se sujeta a diversos límites, atendiendo a la naturaleza del concepto por el cual el ingreso es percibido. Asimismo, los límites de que se trata aplican de manera generalizada a todos los contribuyentes situados en cada una de dichas categorías.

Amparo en revisión 148/2011. Luis Ángel Villa Piñera. 8 de junio de 2011.

Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Rosa María Rojas Vértiz Contreras.

En ese contexto y aunque pudiera parecer reiterativo, es importante reafirmar en nuestro caso lo citado en párrafos anteriores, que si conforme a lo convenido por el trabajador y el patrón, se pactan ingresos de previsión social o de naturaleza análoga, solo se deben de cumplir con los requisitos explícitos establecidos en las disposiciones laborales, fiscales o en los contratos colectivos de trabajo.

Los últimos párrafos del siguiente criterio jurisprudencial confirman nuestra interpretación:

Tesis: VII-TASR-2NE-12

Página: 182

Época: Séptima Época

Fuente: R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 17. Diciembre 2012

Materia: Administrativa

Sala: Segunda Sala Regional del Noreste (Monterrey, N.L.)

Tipo: Tesis Aislada.

AYUDA POR CONCEPTO DENOMINADO ALTO COSTO DE VIDA AL TRABAJADOR, ES ANÁLOGA A LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL.- SE DEBE CONSIDERAR INGRESO EXENTO, SI SE

³⁸ Los resaltados son nuestros

ACREDITA QUE ESE RECURSO SE CONCEDIÓ DE MANERA GENERAL PARA LOGRAR UN BIENESTAR TANTO PARA EL TRABAJADOR COMO PARA SU FAMILIA; ADEMÁS DE QUE DICHA PREVISIÓN NACIÓ POR LA VOLUNTAD CONTRACTUAL ENTRE EL PATRÓN Y EL TRABAJADOR. *En términos de la fracción VI, del artículo 109³⁹, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos percibidos por concepto de previsión social consistente en subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, o actividades culturales y deportivas, son ingresos exentos para el trabajador, así como otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga que se concedan de manera general de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo, es decir, de una interpretación armónica que se haga a dicho numeral se tiene que por previsión social se debe entender como el conjunto de prestaciones proporcionadas por el patrón a sus trabajadores, que no constituye una remuneración a sus servicios, pues no se entregan en función del trabajo; si no como un complemento que procura el bienestar del trabajador y su familia en los aspectos de salud, cultural, deportivo, social y en general que contribuyen al desarrollo integral del ser humano; por lo tanto si un ingreso denominado ALTO COSTO DE VIDA es concedido de manera general y además es acreditado con el contrato de trabajo, éste se encuentra exento del pago del impuesto sobre la renta; pues la propia ley reconoce que pueden existir otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga, sin importar el nombre que se le dé y con la única condicionante que se conceda de manera general para lograr un bienestar tanto para el trabajador como para su familia; además de que dicha previsión puede nacer de acuerdo con las leyes o por la voluntad contractual entre el patrón y trabajador pues la previsión social independientemente de su origen legal, también puede nacer en virtud de los contratos de trabajo, sean individuales, colectivos o en su caso el contrato de ley ya que en dichos contratos, las partes pueden establecer las condiciones respectivas partiendo de la afirmación legal ---. y otras de naturaleza análoga” establecida en el artículo 109, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2023/10-06-02-9.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 19 de junio de 2012, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Erika Elizabeth Ramm González.- Secretario: Lic. Ismael Soto Alanís.

Sin embargo algunos criterios emitidos por las autoridades fiscales parecerían acotar el alcance de lo citado anteriormente, pues la

³⁹ Conforme la Ley ISR vigente artículo 93, fracción VII.

preocupación que tienen las autoridades fiscales se enfoca primordialmente en el destino que le dan los trabajadores a los recursos en efectivo que perciben por los rubros que conforman la previsión social, pues no se puede comprobar si éstos se ocuparon para lo que realmente fueron destinados. No obstante debe aclararse que la previsión social, como tal, regularmente se otorga por su calidad de trabajador, más no como resultado de su trabajo y convenido por las partes. Los siguientes criterios muestran dicha preocupación:

Criterio del IMSS.

El pasado 13 de agosto de 2014, la Unidad de Fiscalización y Cobranza de la Dirección de Incorporación y Recaudación del IMSS, mediante el Oficio Circular 09 52 17 9000/27, dio a conocer a sus Delegaciones estatales, regionales y del Distrito Federal, los criterios normativos sobre los conceptos que son integrantes del SBC de los trabajadores, mismos que son del tenor siguiente:

Criterio Normativo 01/2014.

“Cantidades de dinero entregadas en efectivo o depositadas en la cuenta de los trabajadores, nominadas bajo cualquier concepto que pueda considerarse de Previsión Social, integran al salario base de cotización de conformidad con el primer párrafo del artículo 27 de la Ley del Seguro Social.

El artículo 27, primer párrafo de la Ley del Seguro Social dispone lo siguiente: -El salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo...”

El Instituto Mexicano del Seguro Social ha detectado que existen patrones que entregan efectivo o depositan cantidades de dinero en las cuentas de sus trabajadores, etiquetándolas en la contabilidad y en los recibos de nómina como algún concepto que pueda considerarse de Previsión Social, sin integrarlas al salario base de cotización; sin embargo, no existe evidencia de que dichos recursos hayan sido destinados para los fines sociales de carácter sindical a que se refiere el supuesto de exclusión establecido en la fracción II, última parte, del artículo 27 de la Ley del Seguro Social.

Lo anterior se considera una práctica indebida, ya que la entrega de dinero a los trabajadores no permite identificar el destino que se le dará a los recursos y por tanto no se actualiza la veracidad y

demostrabilidad del concepto, toda vez que las prestaciones de este tipo no tienen un fin definido, de manera que para evitar una entrega simulada, se considera que dicho destino debe comprobarse. Esto es así ya que el dinero entregado implica un beneficio económico para el trabajador derivado de la prestación de un servicio personal subordinado (trabajo) y su destino es indefinido; por tanto, al tratarse de dinero en efectivo no es posible demostrar que efectivamente se actualizó el destino para fines sociales de carácter sindical, en términos de lo establecido en la fracción II, última parte, del artículo 27 de la Ley del Seguro Social, ya que lo único que se acredita es la entrega de dinero y la misma deriva de la relación laboral del patrón con el trabajador.

En este sentido, se estima necesario que se compruebe que esos recursos fueron efectivamente destinados para los fines sociales de carácter sindical previstos en la fracción II citada; es decir, que se acredite la existencia de la prestación, ya que no es suficiente que nominalmente se le considere un pago por concepto de previsión social, sin acreditar que efectivamente se destinó para la obtención de una prestación de esa naturaleza.

En este orden de ideas, las cantidades otorgadas por el patrón, denominadas bajo algún supuesto concepto de previsión social, sólo podrán excluirse del salario base de cotización en términos de lo previsto en la fracción II, última parte, del artículo 27 de la Ley del Seguro Social, si el patrón acredita lo siguiente:

- a) Que las prestaciones se otorgan de manera general en beneficio de todos los trabajadores;*
- b) Que las mismas se encuentran establecidas en los contratos colectivos de trabajo o contratos ley;*
- c) Que no se entregue el dinero en efectivo ni mediante depósitos a la cuenta de los trabajadores, salvo que se trate de reembolsos por pagos efectuados previamente por el trabajador por la prestación de que se trate, y*
- d) Que en todos los casos, se demuestre que los recursos otorgados fueron utilizados para los fines sociales establecidos en los mencionados contratos”.*

Criterio del SAT.

Con fecha 22 de diciembre de 2014 se publicó en el DOF una modificación al anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2014, en la que se incluyeron dos nuevos criterios no vinculativos del SAT; en esta ocasión analizaré el establecido en el criterio 27/ISR, el cual a la letra dispone lo siguiente:

“27/ISR. Previsión social para efectos de la determinación del ISR. No puede otorgarse en efectivo o en otros medios equivalentes El artículo 7, quinto párrafo de la Ley del ISR considera como Previsión Social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como otorgar beneficios a favor de los trabajadores, tendentes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

El artículo 93, fracciones VIII y IX de la Ley del ISR, señala que no se pagará dicho impuesto por la obtención de ingresos por concepto 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, así como por erogaciones que realice el patrón por concepto de Previsión Social establecida en el artículo 7, quinto párrafo de la Ley de referencia.

En la tesis de jurisprudencia 2a./J. 39/97, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió que los vales de despensa deben considerarse como gastos de Previsión Social, para efectos de su deducción en el ISR. Ahora bien, el artículo 27, fracción XI de la Ley del ISR establece que, tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos de vales de despensa que al efecto autorice el SAT.

Por su parte, la tesis de jurisprudencia por contradicción 2a./J.58/2007, emitida por la Segunda Sala de la SCJN confirmó el criterio en el sentido de que las despensas otorgadas a los trabajadores en efectivo no tienen la naturaleza de Previsión Social, pues su destino es indefinido, ya que no necesariamente se emplearán en la adquisición de los alimentos y otros bienes necesarios que aseguren una vida decorosa para el trabajador y su familia.

Por ello, de una interpretación armónica de las disposiciones que regulan la Previsión Social y de los criterios emitidos por la SCJN, es dable concluir que la Previsión Social que otorguen los patrones a sus trabajadores, de conformidad con lo establecido en el artículo 7, quinto párrafo, en relación con el artículo 93, fracciones VIII y IX, así como el artículo 27, fracción XI de la LISR, no puede entregarse en efectivo o en otros medios que sean equivalentes al efectivo y, por ende, no

podrá ser considerado como un gasto deducible y exento al trabajador, pues su destino no está plenamente identificado.

Por lo tanto, realizan una práctica fiscal indebida:

I. Los contribuyentes que para los efectos del ISR consideren como gastos de Previsión Social deducibles o ingresos exentos bajo el concepto de Previsión Social, las prestaciones entregadas a sus trabajadores en efectivo o en otros medios que permitan a dichos trabajadores adquirir bienes, tales como, los comercialmente denominados vales de previsión social o servicios, cuyos género y especie no estén plenamente identificados con los bienes o servicios que constituyen previsión social en los términos del artículo 7 de la LISR.

II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o implementación de la práctica anterior”.

A lo anterior cabe comentar como se puede observar, la preocupación que tienen las autoridades fiscales es el destino que le dan los trabajadores a estos recursos, pues efectivamente no se puede comprobar si éstos se ocuparon para lo que realmente fueron destinados, circunstancia esta que como hemos comentado no tendría por qué comprobarse si no se estableció esto en el pacto laboral.

En este caso del IMSS, se hace referencia a lo señalado en el artículo 27 de la Ley del Seguro Social (LSS), en el cual se define qué conceptos deben integrar el SBC, pero también indica el origen de estos recursos, como producto de su “trabajo”.

Al respecto, hemos sido reiterativos en el sentido de que la previsión social regularmente es otorgada por su calidad de trabajador, y no como resultado de su trabajo.

Para ejemplificar mejor entre una prestación “derivada de su trabajo” y otra por su “calidad de trabajador”, utilizaremos el concepto de “Ayuda por Defunción”, el cual regularmente se otorga en efectivo, porque existe una situación de muerte de algún miembro de la familia del trabajador. Esta cantidad que se entrega en ningún caso es “por su trabajo”, sino por su “calidad de trabajador”.

En diversos foros, las autoridades del IMSS han manifestado que en algunas auditorías efectuadas a varios patrones, han encontrado que las prestaciones por concepto de previsión social no están debidamente soportadas para comprobar la naturaleza de cada prestación.

Respecto al criterio del SAT, si bien es cierto que las prestaciones de previsión social deben ser destinadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en ninguna parte se menciona la forma de otorgamiento; es decir, si ésta debe ser en especie o en efectivo.

Las tesis de jurisprudencia a la que hace referencia el criterio en mención, va dirigido únicamente a la forma de pago de los vales de despensa. Recordemos que como parte de la reforma fiscal de 2014, se limitó el pago en efectivo de esta prestación y por otro lado, en ningún momento se “generaliza” que toda la previsión social no puede ser pagada en efectivo.

Dos puntos importantes respecto de estos criterios, primero en los términos de lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 33 que de los criterios emitidos por las autoridades fiscales no nacen obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, sin dejar de considerar nuevamente que el legislador no consideró necesario establecer esta condición⁴⁰ y segundo, comprobar el destino de la prestación solo puede ser a través de comprobantes fiscales y estos solo puede pedirlos el contribuyente que los necesita, que no es el trabajador.

En virtud de lo anterior consideramos que de los ingresos que perciben los trabajadores de la Universidad, de acuerdo a sus contratos colectivos de trabajo, son ingresos exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta los siguientes:

Material Didáctico, del 8 % del salario tabular convenido en la CLAÚSULA 44 del Contrato Colectivo de Trabajo del SPUM para la compra de material didáctico y considerando como se señaló en antecedentes, que es obligación del patrón en los términos de la fracción III del artículo 132 de la Ley Federal del Trabajo el proporcionar oportunamente a los trabajadores los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo, mismo que en nuestro caso y por la naturaleza propia del trabajo académico, es un ingreso exento conforme el artículo 93, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Este ingreso cumple además con los requisitos explícitos de otorgarse de manera general al señalarse en la CLAÚSULA 44, fracción I, del Contrato Colectivo de Trabajo suscrito con el Sindicato de Profesores de la Universidad Michoacana para la adquisición de material didáctico y es una

⁴⁰ Es de explorado derecho que “cuando el legislador no distingue, no es lícito distinguir”, y el artículo 5º. del Código Fiscal de la Federación establece que las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta.

erogación que tiene por objeto tener los útiles de trabajo necesarios para el desempeño docente.

Ayuda para Útiles Escolares, del 3.59 % mensual calculado sobre el Sueldo Base, fondo de Ahorro y Vida Cara es ingreso exento para el trabajador en los términos del artículo 93, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este concepto cumple con los requisitos explícitos de otorgarse de manera general y señalarse en la cláusula 50, inciso c) del contrato colectivo con el Sindicato Único de Empleados y es una erogación que tiene por objeto satisfacer necesidades y contingencias presentes del trabajador o su familia.

Apoyo Familiar, el pago del 14 % sobre el salario tabular por este concepto, conforme lo establecido en el artículo 93, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es un ingreso exento. El pago cumple con los requisitos explícitos de otorgarse de manera general y señalarse en la cláusula 44, fracción V del contrato colectivo con el Sindicato de Profesores y cláusula 50, inciso j) del contrato colectivo con el Sindicato Único de Empleados como apoyo a la familia y es una erogación que tiene por objeto satisfacer necesidades y contingencias presentes y mejorar el nivel de vida del trabajador y su familia.

Ayuda Habitacional, la percepción del 12.3 % a prestaciones fijas no ligadas al salario, calculado sobre el salario tabular, es un ingresos exento para el trabajador conforme lo señalado en el artículo 93, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este concepto cumple con los requisitos explícitos de otorgarse de manera general y señalarse en la cláusula 44, fracción III del contrato con el Sindicato de Profesores como ayuda habitacional y es una erogación que tiene por objeto satisfacer necesidades y contingencias presentes y mejorar el nivel de vida del trabajador y su familia.

Ayuda para Transporte, el pago del 3 % mensual sobre el Salario Base, Fondo de Ahorro y Vida Cara por esta prestación es en los términos del artículo 93, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta un ingreso exento para él trabajador. Este concepto cumple con los requisitos explícitos de otorgarse de manera general y señalarse en la cláusula 65 del contrato colectivo con el Sindicato Único de Empleados y es una erogación que tiene por objeto satisfacer necesidades presentes.

Sirve de apoyo a lo anteriormente comentado para los rubros de Ayuda Habitacional y Transporte, la tesis del entonces Tribunal Fiscal de la Federación:

“PREVISIÓN SOCIAL.- LOS GASTOS EFECTUADOS POR CONCEPTO DE AYUDA ECONÓMICA PARA RENTA DE CASA HABITACIÓN Y TRANSPORTE A FAVOR DE LOS

TRABAJADORES TIENEN ESTA NATURALEZA JURÍDICA”.
Segunda Época. Instancia: Pleno. R.T.F.F.: Año VI, No. 65. Mayo 1985. Tesis: II-TASS-7547, Materia: Administrativa, Sala: Pleno, Tesis Aislada.

–Teniendo presente que son de previsión social las prestaciones de carácter general otorgadas por el patrón a sus trabajadores, si tienen como finalidad proporcionar a éstos y a sus familias la satisfacción de sus necesidades esenciales y la posibilidad de superación del nivel de vida, es indiscutible que la ayuda económica para el pago de renta de casa habitación y transporte tiene naturaleza jurídica de gastos de previsión social, siendo similares a las previstas expresamente en el artículo 77, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1.º de enero de 1981; en consecuencia, las percepciones en cita no son objeto del impuesto sobre la renta, sino de la exención establecida en el numeral antes mencionado.(105 bis)”

Revisión No. 735/83.- Resuelta en sesión de 29 de mayo de 1985, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Flavio Galván Rivera.

PRECEDENTE:

Revisión No. 584/83.- Resuelta en sesión de 21 de agosto de 1984, por unanimidad de 8 votos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretario: Lic. José Raymundo Rentería Hernández.

Ayuda Guardería, la percepción del 3 % mensual calculada sobre el Sueldo Base, Fondo de Ahorro y Vida Cara es en los términos del artículo 93, fracción VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es de manera explícita un ingreso exento del pago del impuesto. Este concepto cumple con los requisitos explícitos de otorgarse de manera general y señalarse en la cláusula 60 del contrato colectivo con el Sindicato Único de Empleados.

Apoyo Recreación Familiar, en virtud de lo comentado en páginas anteriores y en los términos del artículo 93, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esta prestación es un ingreso exento del pago del impuesto. Este concepto cumple los requisitos explícitos de otorgarse de manera general y señalarse en la cláusula 50, inciso j) del contrato colectivo con el Sindicato Único de Empleados y es una prestación expresamente señalada en el precepto legal.

Canastilla Maternal, artículo 109, fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este concepto cumple con los requisitos explícitos de otorgarse de manera general y señalarse en la cláusula del contrato colectivo con el Sindicato Único de Empleados y es una erogación que tiene por objeto satisfacer necesidades presentes.

Pensiones y Jubilaciones, los pagos por esta prestación son un ingreso exento del pago del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con lo establecido en el artículo 93 último párrafo de la Ley del impuesto en comento. Este concepto es una erogación expresamente señalada en el precepto legal, como ingreso exento sin límite de monto, por estar convenido en los contratos colectivos de trabajo.

Aquí es importante diferenciar entre los ingresos exentos por estos conceptos señalados en la fracción IV de artículo 93 de la Ley de la materia y los señalados en el último párrafo del mismo ordenamiento legal, pues en el primero de los numerales se exige del pago a los ingresos por jubilaciones o pensiones 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, limitando dicha exención a nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, caso en el cual no se encuentran los trabajadores de la Universidad, pues sus jubilaciones y pensiones son resultados de las prestaciones laborales acordadas en los contratos colectivos, tal y como se señala en el último párrafo del multicitado artículo 93.

Primas de Antigüedad y Quinquenios, es importante señalar que este concepto, convenido en la cláusula 45 del contrato colectivo con el Sindicato de Profesores y cláusula 24 del contrato colectivo con el Sindicato de Único de Empleados es una prestación a la que tienen derechos los trabajadores académicos y administrativos como complemento del salario, que por cada cinco años de servicios efectivos hasta llegar a veinticinco, y que es una prestación diversa a la prima de antigüedad establecida en el artículo 50 de la Ley Federal del Trabajo y que es a esta última a la que se refiere la fracción XIII del artículo 93 de la LISR, como ingreso exento.

Prima Vacacional, el ingreso por esta prestación es exenta en los términos y límites establecidos en la fracción XIV del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta el importe de 15 días de salario mínimo general del área geográfica del contribuyente; por el excedente debe de pagarse impuesto.

Gratificación de Fin de Año o Aguinaldo, es un ingreso exento conforme lo señalado en la fracción XIV del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta el importe de 30 días de salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente debe de pagarse impuesto.

Aportación de Depósito, es una prestación análoga a los Fondos de Ahorro, establecida en las CLÁUSULAS 75 y 50 inciso m) de los contratos colectivos de trabajo de los Sindicatos de Profesores y Único de Empleados respectivamente, cuyos ingresos se encuentran exentos para el trabajador

de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En relación con lo anterior y considerando las diversas categorías de plazas de trabajadores administrativos y académicos, además de las diversas prestaciones laborales plasmadas en los Contratos Colectivos de Trabajo, es difícil hacer un solo esquema de determinación de la base para el cálculo de la retención del ISR por los pagos por la prestación de servicios personales subordinados, pero en ánimo de ejemplificar se plasman en los Anexos 1, 2 y 3 tres ejemplos que creemos representativos de lo que se ha desarrollado en el presente trabajo de investigación (*Anexos 1, 2 y 3 en páginas 88, 89 y 90 respectivamente*).

2.2 Otras obligaciones del empleador.

La figura de sujeto pasivo por adeudo ajeno, ha sido utilizada por el legislador con dos propósitos fundamentales:

- 1 Simplificar la recaudación y el control administrativo de los contribuyentes: es evidente que resulta administrativamente más simple controlar a un solo contribuyente (el retenedor), que a los sujetos pasivos principales (los trabajadores), además de que la recaudación se asegura con contribuyentes cautivos, pues al retenedor no le incide el pago del impuesto.
- 2 Facilitar el cumplimiento de las obligaciones: también es entendible que sería imposible pretender que los trabajadores pudieran calcular un impuesto tan complejo como lo es el Impuesto Sobre la Renta en México, o que estos tuvieran recursos para contratar profesionales que lo hicieran, por lo que si el empleador ya tiene quién calcule sus impuestos, solo es una carga adicional el calcular el de los trabajadores.

En virtud de lo anterior la obligación fiscal, en su etapa sustantiva de dar o en sus etapas formales de hacer, no hacer y tolerar, en la relación jurídica tributaria entre el fisco y los trabajadores debe de cumplirla generalmente el empleador o sujeto pasivo por adeudo ajeno.

Así además de la obligación de efectuar y enterar las retenciones a que lo obliga el primer párrafo del artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 99 del mismo ordenamiento legal se establece la obligación de quién efectúa los pagos por salarios de calcular el impuesto anual por las personas a quienes les efectuó dichos pagos.

El numeral citado en el párrafo anterior exceptúa del cumplimiento de la obligación de realizar el cálculo anual a los empleadores en los siguientes casos:

- a) Cuando los contribuyentes (trabajadores) hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.
- b) Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$ 400,000.00 y
- c) Comuniquen por escrito al retenedor que ellos presentarán su declaración anual.

En relación con lo anterior e interpretado de manera armónica con las obligaciones de los propios contribuyentes, señaladas en el artículo 98 de la Ley, los trabajadores deben comunicar por escrito al empleador que ellos presentarán su declaración anual, además de escoger la opción voluntariamente, cuando obtengan ingresos acumulables de capítulos distintos al I, tengan ingresos de ese capítulo de dos o más empleadores o cuando obtengan ingresos por salarios de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

El artículo 99 de la Ley que además de las obligaciones de retener las contribuciones establecidas en el artículo 96 y entregar el subsidio para el empleo, prestación fiscal establecida en el artículo Décimo, fracción III, inciso e) del Decreto por el que se reforman, adiciona y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 11 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1º de enero de 2014, efectuar el cálculo anual del ISR, expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban los pagos, solicitar en su caso las constancias de ingresos de otros patrones, solicitar datos para efectos de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, proporcionar constancias de viáticos pagados y declaración anual informando de las personas que hayan elegido la opción de obtener ingresos en acciones o títulos valor que representen bienes.

En el caso de que resulte diferencia a cargo del trabajador se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate; es decir, se tiene hasta el 28 de febrero

para efectuar el entero de estas diferencias. Así lo establece el Artículo 97 en su cuarto párrafo.

Cabe aclarar que el patrón (la UMSNH) deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos por salarios o asimilados, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.

La Universidad debe de efectuar el cálculo anual de las personas físicas a los que les efectuó pagos por sueldos y en general por la prestación de servicios personales subordinados, en los términos de lo dispuesto en el artículo 97 de la LISR, sin embargo, por el ejercicio fiscal 2017 esto tiene una problemática jurídica y administrativa.

Con las reformas a la Ley publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1º. de diciembre de 2013 y cuya vigencia iniciaría el 1º. de enero de 2014, se derogó la obligación⁴¹ de las personas que hubiesen hecho pagos por salarios de presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, de presentar declaración proporcionando información sobre las personas a las que les hubieran hecho dichos pagos, en la forma oficial que al efecto publique la autoridad fiscal, lo que implicó por los datos solicitados en dicha forma oficial⁴² que se trataba de dar a conocer a la autoridad fiscal el procedimiento del cálculo anual del ISR. Dicha obligación se mantuvo vigente hasta el ejercicio fiscal de 2016, en virtud de lo dispuesto en la fracción X del artículo Noveno Transitorio de las reformas antes citadas.

La problemática consiste fundamentalmente en considerar que si bien sigue existiendo la obligación de efectuar el cálculo anual, no se establece si este procedimiento solo será parte de los papeles de trabajo que el empleador o patrón conservará o se proporcionará en la declaración informativa del subsidio al empleo.⁴³

Además, si consideramos que a partir de la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales para comprobar el pago de los salarios, el fisco federal cuenta con la información para efectuar el cálculo anual, pero que en nuestro caso de estudio, dicha información solo contempla la retención efectivamente efectuada a los trabajadores académicos y administrativos, lo que implica; primero, que pudieran presentarse

⁴¹ Fracción V del artículo 118 de la LISR

⁴² Anexo 1 Información anual de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidio para el empleo (Incluye ingresos por acciones), de la Declaración Informativa Múltiple (DIM)

⁴³ Al 22 de febrero de 2018 el SAT publicó en su portal www.sat.gob.mx que dicha obligación también será opcional.

requerimientos de aclaración o rechazo por inconsistencias, de solicitud de devoluciones de saldos a favor de aquellas personas que decidan presentar su declaración, y segundo, que el SAT requiriera la diferencia y entonces existiera un pago doble. Lo anterior en virtud de que no existe un documento que de manera individual (por cada trabajador) compruebe el monto pagado por la Universidad.

En esa misma tónica, si consideramos que en los términos de la fracción II del artículo 98 de la LISR vigente en 2017 establece como obligación del contribuyente que obtiene ingresos por salarios (el trabajador) de solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 99 de la propia LISR y en el portal de la red mundial web www.sat.gob.mx⁴⁴ aparece publicado el formato 37 Constancia de Sueldos, Salarios, Conceptos Asimilados, Crédito al Salario y Subsidio para el Empleo (Incluye Ingresos por Acciones), en cuyos rubros se encuentra un renglón denominado⁴⁵ Impuesto Retenido, la UMSNH puede expedir las constancias correspondiente considerando el monto total de los ingresos (gravados y exentos) y el importe total del ISR enterado al SAT.

Una opción importante también es considerar la obligación establecida en el artículo 32-G del Código Fiscal de la Federación, que en su fracción I, establece la obligación para la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal, y sus Organismos Descentralizados, así como los Municipios, de presentar ante las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el SAT, la información relativa a las personas a las que en el mes inmediato anterior les hubieran efectuado retenciones de impuesto sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta problemática administrativa es un elemento adicional para considerar que independientemente del impacto económico que representa para la UMSNH el subsidio del ISR de sus trabajadores, a partir del ejercicio 2018 se debe valorar, con todas sus implicaciones la necesidad de que todos los trabajadores académicos, administrativos y de confianza asuman a cabalidad sus obligaciones fiscales.

⁴⁴ Conforme lo señalado en el segundo párrafo de la regla 1.8 de la Resolución Miscelánea 2018

⁴⁵ Renglón P del frente del formato y renglón U1 de la hoja 3 del formato.

3. Conclusiones.

Se analizaron en el desarrollo del trabajo los conceptos de pagos por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados realiza la UMSNH a sus trabajadores académicos y administrativos contemplados en sus Contratos Colectivos de Trabajo, desde un punto de vista jurídico tributario, que permite darle seguridad jurídica al procedimiento para determinar la base para la retención y entero del ISR, con una adecuada opción fiscal y el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales en la materia en comento.

La identificación adecuada de los conceptos que integran la base para las retenciones y enteros del Impuesto sobre la Renta, tomando los diversos criterios expuestos en el desarrollo del trabajo de investigación, pueden permitir encontrar una base que para los trabajadores resienta menos el impacto económico del tributo, sin repercutir responsabilidades u omisiones fiscales al empleador o al trabajador respectivamente.

Asimismo, de dicho análisis se puede señalar que varios de los conceptos integrantes del salario correspondieron en su tiempo a un propósito de economía fiscal que actualmente ya no es congruente a las normas fiscales aplicables y que para facilitar administrativamente el manejo de los pagos por salarios los trabajadores y sus organizaciones sindicales, junto con la Universidad, pueden trabajar para simplificar la integración de dichos salarios, sin menoscabo de los derechos laborales.

Se muestra además que en un afán eminentemente recaudatorio, el fisco mexicano ha propuesto al legislador, y éste lo ha plasmado en las diversas leyes fiscales, figuras o ficciones jurídicas que trastocan otras instituciones jurídicas.

Como se comentó en la investigación, la UMSNH no debe de asumir la responsabilidad solidaria, respecto al pago del ISR de sus trabajadores, pues además del impacto económico que tal medida representa en el patrimonio universitario, las disposiciones actuales como la expedición de Certificados Fiscales Digitales (CFDI) como comprobante de los pagos y de las retenciones, así como la eliminación de la obligación de presentar declaración anual de salarios a quienes hacen los pagos por la prestación de servicios personales subordinados, hacen que el pago que deriva de dicha responsabilidad no se refleje en las retenciones que el SAT considere como las realmente efectuadas para efectos del cálculo anual de cada trabajador, lo que resultaría en un posible pago infructuoso, por decir lo menos.

La aplicación del desarrollo tecnológico para la administración y control de los procesos de recaudación, con el establecimiento de

obligaciones de hacer como la expedición de CFDI, la elaboración y envío de la contabilidad electrónica, la presentación de las declaraciones anuales de las personas físicas y morales solo en formatos electrónicos por internet, además de resultar una herramienta eficaz para el incremento de la recaudación sin necesidad de reformar las disposiciones fiscales, representa un obstáculo para poder implementar opiniones o interpretaciones distintas al criterio de la autoridad fiscal, pues si estas no están consideradas en el desarrollo tecnológico, es imposible dicha implementación.

Es recomendable que la UMSNH considere las conclusiones anteriores y pudiera determinar:

1. Repercutir el impacto económico del Impuesto Sobre la Renta a las personas que efectivamente perciben el ingreso objeto de dicho impuesto.
2. Desarrollar un proceso administrativo que permita que el 100% de los pagos por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados y sus asimilables, se integren a la base gravable determinada con los criterios comentados en este trabajo de investigación, o aquellos que se confirmen con las autoridades fiscales en los procesos de fiscalización a que se encuentre afecta, después de agotar todos los recursos que permitan resentir menos el impacto económico del impuesto en comento.
3. Desarrollar e implementar los procesos administrativos y de tecnologías de la información que permitan expedir en todos los casos de pagos o erogaciones, incluidos los pagos por salarios y en general por la prestación de servicios personales, los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.
4. Proponer al Gobierno del Estado de Michoacán, que como fuente de financiamiento para el presupuesto aprobado por el Congreso del Estado de Michoacán le es devuelto en los términos del artículo 3-B de la Ley de Coordinación Fiscal.

4. Bibliografía.

4.1 Archivos Documentales.

- Congreso de la Unión. (17 de Diciembre de 2012). Ley de Ingresos de la Federación 2013. *Diario Oficial de la Federación*.
- Araúz. (2010). *Metodología de la Investigación*. Oaxaca: Universidad del Istmo.
- Calderón, H. F. (05 de Diciembre de 2008). Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de Impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos. *D.F.F.*, pág. 1.
- Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo. (18 de Septiembre de 1986). Ley Orgánica de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. *Periódico Oficial del Estado de Michoacán de Ocampo*.
- Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo. (9 de Enero de 2008). Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Michoacán de Ocampo. *Periódico Oficial del Estado*.
- Corominas, J. (1987). *Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Española*. Madrid: Gredos.
- Cueva, M. d. (1984). *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*. México: Porrúa.
- Cuevas Figueroa, P. (28 de Abril de 2001). *Centro de Estudios para la Transición Democrática, A.C.* Recuperado el 17 de 12 de 2015, de Centro de Estudios para la Transición Democrática, A.C.: <http://cetrade.org/v2/revista-transicion/2001/35-nueva-cultura-laboral/impacto-reforma-fiscal-sobre-obligaciones-prevision-social-pedro-cuevas-fi>
- Daza Mercado, M. A., Daza Ramirez, M. T., & Blanco Barajas, J. (2010). *Metodología de la Investigación en Contabilidad y Finanzas*. Guadalajara: Universidad de Guadalajara.
- Escobar, V. S. (2007). *Globalización y sus efectos en la migración México-Estados Unidos*. México, D.F.: Porrúa.
- Figueroa, Z. S. (1992). *Presencia Universitaria*. Morelia, Michoacán: Mauladora Periodística de Michoacán, S.A.:
- Flores Gomez, G. F. (1970). *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*. México, D.F.: Editoriales Universales.
- Fox, Q. V. (5 de Marzo de 2003). Decreto por el que se otorgan a las Entidades Federativas los estímulos fiscales que se indican. *D.O.F.*, pág. 1.
- Garza, S. F. (1984). *Derecho Financiero Mexicano*. México, D.F.
- Graga, G. (1986). *Derecho Administrativo*. México, D.F.: Porrúa.
- Moreno Pérez, J. L. (2004). *Comentario sistemático a la legislación reguladora de las pensiones*. Granada: Comares.
- Pérez Chávez, J., & Fol Olguín, R. (2007). *PREVISIÓN SOCIAL, Guía Práctica*. México, D.F.: Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.
- Serna, d. l. (2013 IIJ-UNAM). *Autonomía Universitaria y Financiamiento*. México, D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Unión, C. d. (09 de 12 de 2013). Ley de Coordinación Fiscal. *Diario Oficial de la Federación*.
- Vizcaíno, L. M. (2000). *Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, Panorama Jurídico 1917-1939*. Morelia, Michoacán: Editorial Universitaria.

4.2 Archivos Digitales.

- Guerrero, G. d. (14 de Agosto de 2012). *consejería_legislación@guerrero.gob.mx*. Recuperado el 8 de Enero de 2016, de *consejeria_legislación@guerrero.gob.mx*: <http://i.administracion2014-2015.guerrero.gob.mx/uploads/2011/05/S2.pdf>
- Jurídicas, I. d. (s.f.). <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2493/4.pdf>. Recuperado el 05 de 10 de 2015, de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2493/4.pdf>
- Margáin, B. E. (s.f.). *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*. Recuperado el 11 de octubre de 2013, de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/7.pdf>
- Morales Ramírez, M. A. (Julio de 2008). *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*. Recuperado el 20 de 10 de 2015, de Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: www.juridicas.unam.mx
- Muñoz, R. P. (s.f.). *¿Tienen nacionalidad las personas morales?* Recuperado el 10 de 11 de 2013, de Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: www.juridicas.unam.mx
- Trabajo, O. I. (2001). www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---.../. Recuperado el 05 de 10 de 2015, de www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---.../: www.ilo.org/communication
- Tributaria, S. d. (s.f.). www.sat.gob.mx. Recuperado el 05 de 10 de 2015, de www.sat.gob.mx.
- Universitaria, C. d. (Agosto de 2015). *Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo*. Recuperado el 17 de Octubre de 2015, de Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo: www.informacionpublica.umich.mx/index.php/.../spum-y-sueum.
- Zavala, E. F. (s.f.). www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/.../dtr7.pdf. Recuperado el 05 de 10 de 2015, de www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/.../dtr7.pdf

5. Anexos.**5.1. Anexo 1** (referencia página 79)

Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo					
Integración de Percepciones Gravadas para efectos I.S.R.					
Segunda Quincena de Abril 2018					
Profesor Investigador Titular "C"					Anexo 1
Clave	Percepciones	Gravados	Exentos	Total	
01	Sueldo Base	6,532.41		6,532.41	
08	Fondo de Ahorro	3,266.17		3,266.17	
09	Vida Cara	3,266.17		3,266.17	
10	Material Didactico		1,045.18	1,045.18	
11	Despensa	2,537.82		2,537.82	
16	Bono Especial	442.23		442.23	
21	Prima de Antigüedad*		5,304.87	5,304.87	
23	Apoyo Familiar**		1,768.92	1,768.92	
27	Ayuda Habitacional**		1,554.12	1,554.12	
1A	Apoyo Académico Extraordinario	1,200.00		1,200.00	
	Suma	17,244.80	9,673.09	26,917.89	
	* Es un ingreso gravado				
	**Son ingresos de previsión social				
	Fuente: Departamento de Prestaciones Sociales UMSNH				
	Aplicación Tarifa Quincenal 2018				
	Suma Ingr. Gravados (Base I.S.R.)	17,244.80			
menos:	Límite Inferior	11,951.86			
Igual:	Excedente de Límite Inferior	5,292.94			
Por:	Porcentaje Sobre Excedente	23.52%			
Igual:	Impuesto Marginal	1,244.90			
Mas:	Cuota Fija	1,914.75			
Igual:	ISR Causado	3,159.65			
menos::	Subsidio al Empleo	-			
Igual:	I.S.R. a Retener	3,159.65			
	Exención Ingresos Previsión Social				
	Ingresos por Prestación de Servicios Personales Subordinados			17,244.80	
Mas:	Ingresos de Previsión Social			3,323.04	
Igual:	Suma Ingresos (1			20,567.84	
	7 Veces UMA Proporcional Quincena (2			8,580.54	
	1 UMA Quincenal Exención, pr ser mayor el importe (1 al importe (2			1,209.00	

5.2. Anexo 2. (referencia página 79)

Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo				
Integración de Percepciones Gravadas para efectos I.S.R.				
Segunda Quincena de Abril 2018				
Mando Medio "Director Administrativo"				Anexo 2
Clave	Percepciones	Gravados	Exentos	Total
01	Sueldo Base	7,639.05		7,639.05
08	Fondo de Ahorro	1,967.63		1,967.63
09	Vida Cara	1,967.63		1,967.63
11	Despensa	2,314.31		2,314.31
12	Quinquenios		3,611.04	3,611.04
17	Ayuda Pago Guardería		374.28	374.28
23	Apoyo Familiar		374.28	374.28
25	Transportación		374.28	374.28
29	Ayuda Utiles Escolares		447.89	447.89
58	Gratíf Extraord de Beneficio Fiscal	249.52	249.52	499.04
	Suma	14,138.14	5,431.29	19,569.43
	* Es un ingreso gravado			
	**Son ingresos de previsión social			
	Fuente: Departamento de Prestaciones Sociales UMSNH			
	Aplicación Tarifa Quincenal 2018			
	Suma Ingr. Gravados (Base I.S.R.)	14,138.14		
menos:	Límite Inferior	11,951.86		
Igual:	Excedente de Límite Inferior	2,186.28		
Por:	Porcentaje Sobre Excedente	23.52%		
Igual:	Impuesto Marginal	514.21		
Mas:	Cuota Fija	1,914.75		
Igual:	ISR Causado	2,428.96		
menos::	Subsidio al Empleo	-		
Igual:	I.S.R. a Retener	2,428.96		

5.3. Anexo 3. (referencia página 79)

Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo				
Integración de Percepciones Gravadas para efectos I.S.R.				
Segunda Quincena de Abril 2018				
Trabajador Administrativo "Analista Programador C"				Anexo 3
Clave	Percepciones	Gravados	Exentos	Total
01	Sueldo Base	2,336.65		2,336.65
08	Fondo de Ahorro	601.88		601.88
09	Vida Cara	601.88		601.88
11	Despensa	637.12		637.12
12	Quinquenios*		2,088.77	2,088.77
17	Ayuda Pago Guarderia		103.04	103.04
22	Estímulo de Confianza	637.27		637.27
23	Apoyo Familiar**		103.04	103.04
25	Transportación**		103.04	103.04
29	Ayuda Utiles Escolares**		123.31	123.31
58	Gratíf Extraord de Beneficio Fiscal	68.69		68.69
	Suma	4,883.49	2,521.20	7,404.69
	* Es un ingreso gravado			
	**Son ingresos de previsión social			
		Fuente: Departamento de Prestaciones Sociales UMSNH		
	Aplicación Tarifa Quincenal 2018			
	Suma Ingr. Gravados (Base I.S.R.)	4,883.49		
menos:	Límite Inferior	4,257.91		
Igual:	Excedente de Límite Inferior	625.58		
Por:	Porcentaje Sobre Excedente	16.00%		
Igual:	Impuesto Marginal	100.09		
Mas:	Cuota Fija	341.85		
Igual:	ISR Causado	441.94		
menos::	Subsidio al Empleo	-		
Igual:	I.S.R. a Retener	441.94		
	Exención Ingresos Previsión Social			
	Ingresos por Prestación de Servicios Personales Subordinados			3,540.41
Mas:	Ingresos de Previsión Social			329.39
Igual:	Suma Ingresos (1			3,869.80
	7 Veces UMA Proporcional Quincena (2			8,580.54
	Ingresos Exentos de Previsión Social			329.39

6. Imágenes.

6.1. Imagen 1. Ley de 31 de diciembre de 1941 (referencia página 35)

Miércoles 31 de diciembre de 1941.

DIARIO OFICIAL

33

c).—Recargos, rezagos y multas de carácter municipal.

d).—Honorarios por amortización de estampillas de Contribución Federal.

e).—Venta de bienes mostrencos.

f).—Participaciones en ingresos federales y del Territorio.

ARTICULO CUARTO.—No es aplicable la Ley de Hacienda del Territorio de Quintana Roo:

I.—En cuanto se oponga al cumplimiento de lo previsto por el Capítulo II de la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados, de 3 de junio de 1933;

II.—En cuanto fuere contraria a los derechos del Gobierno del Territorio para obtener las participaciones que le concede la Ley de Ingresos de la Federación;

III.—En general, en todo lo que se oponga a la presente Ley.

ARTICULO QUINTO.—Se derogan las disposiciones de carácter general, expedidas para el Territorio de Quintana Roo, en los términos establecidos en el artículo anterior, respecto de la inaplicabilidad de la Ley de Hacienda.

Armando P. Arroyo, D. P.—Eteban García de Alba, S. P.—José Ch. Ramírez, D. S.—Enrique Osorio Camarena, S. S.—Rábricas”

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido la presente ley en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, D. F., a los treinta y un días del mes de diciembre de mil novecientos cuarenta y uno.—Manuel Avila Camacho.—Rábrica.—El Secretario de Estado y del Despacho de Hacienda y Crédito Público, Eduardo Suárez.—Rábrica.—Al C. Lic. Miguel Alemán, Secretario de Gobernación.—Presente.

LEY del Impuesto sobre la Renta.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.—Presidencia de la República.

MANUEL AVILA CAMACHO, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el II. Congreso de la Unión se ha servido dirigir-me la siguiente ley.

“El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CAPITULO I

Disposiciones Generales

ARTICULO 1º.—El impuesto sobre la Renta grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y, en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en esta ley, modifiquen el patrimonio del causante.

ARTICULO 2º.—Están obligados al pago del Impuesto sobre la Renta:

I.—Los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella; pero del impuesto que corresponda pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero, deberá deducirse el que paguen por el mismo concepto a la nación donde residan.

II.—Los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, cuando la modificación de su patrimonio provenga de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional.

Quando un residente contrate con empresas o particulares domiciliados en el extranjero, obligándose al pago de cualquier prestación o a desempeñar un servicio, se entenderá que el negocio ha sido realizado en el territorio nacional.

III.—Las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones y, en general, las corporaciones en los casos en que lo están los individuos, conforme a las fracciones anteriores.

ARTICULO 3º.—Quedan exentos del pago del impuesto, siempre que sus ingresos se destinen exclusivamente al objeto de su instituto:

I.—Las corporaciones de beneficencia establecidas conforme a la ley

II.—Las corporaciones cualquiera que sea su forma, constituidas con fines científicos, literarios, políticos, religiosos, deportivos y de mutuo auxilio.

III.—Las Cámaras de Comercio, Agricultura, Industria, Minería, y sus Confederaciones.

IV.—Las Cámaras, asociaciones o sindicatos profesionales o patronales y las corporaciones con fines puramente educativos.

V.—Las sociedades cooperativas de consumo que sólo hicieren ventas a sus socios y no repartieren dividendos o cuotas. Las demás sociedades cooperativas quedarán sujetas al gravamen.

VI.—Las empresas de cualquiera naturaleza, pertenecientes al Gobierno Federal y también las pertenecientes a los Gobiernos de los Estados y Municipios, cuando estén destinadas a un servicio público.

VII.—Los que obtengan ingresos por la explotación de películas nacionales, en el país o en el extranjero.

Las fracciones anteriores no comprenden en su exención los pagos que las corporaciones, cámaras, sindicatos, sociedades o empresas hagan, por concepto de la Cédula IV a los empleados, obreros o dependientes que tengan a su servicio.

ARTICULO 4º.—El impuesto será cubierto en la forma y términos que prevenga el reglamento.

CAPITULO II

Cédula Primera

ARTICULO 5º.—Estarán sujetas al pago del impuesto en esta cédula, las personas que habitualmente u ocasionalmente ejecuten actos de comercio o exploten algún negocio industrial o agrícola.

ARTICULO 6º.—El impuesto se causará sobre la diferencia que resulte entre los ingresos que perciba el causante y las deducciones autorizadas por el reglamento. Estas serán exclusivamente las destinadas a los fines del negocio.

ARTICULO 7º.—El impuesto se causará conforme a la siguiente

6.2. Imagen 2. Reforma del 31 de diciembre de 1948 (referencia página 36)

DIARIO OFICIAL



ORGANO DEL GOBIERNO CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

DIRECTOR: DIEGO ARENAS GUZMAN

SECCION PRIMERA

Registrado como artículo de 2ª clase en el año de 1934. * MEXICO, VIERNES 31 DE DICIEMBRE DE 1948 * Tomo CLXXI * Núm. 51

SUMARIO

SECCION PRIMERA	
PODER EJECUTIVO	
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO	
Ley que señala el destino final de los bienes ocupados a los súbditos y nativos de Italia	2
Ley que reforma a la Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de 30 de diciembre de 1947	2
Decreto que sanciona el Presupuesto de Egresos de la Federación, que regirá durante el año de 1949	9
Decreto que aprueba el Presupuesto de Egresos del Territorio Sur de la Baja California, para el ejercicio fiscal de 1949	10
AREA DE COMUNICACIONES Y OBRAS PUBLICAS	
Decreto que reforma el artículo 263 de la Ley de Vías Generales de Comunicación	11
SECRETARIA DE RECURSOS HIDRAULICOS	
Solicitud del señor Manuel Aguilar Mendosa, para utilizar aguas del río Coahuila, en Ojitas, Chihuahua	11
Permiso provisional otorgado al señor Pedro Noriega Bonilla, para aprovechar aguas de la barranca de Tecamachalco, D. F.	12
DEPARTAMENTO AGRARIO	
Decreto-Conceptión sobre inafectabilidad ganadera de los predios Rincon del Tranque, Cerro Chato, Mesas del Palmar y Las Tinajas, en Villa de Guadalupe, N. L.	13
Acuerdo sobre inafectabilidad de una fracción del lote de Guadalupe, propiedad de la señora Blanca López Avila, en Tuxtla, Zac.	14
Acuerdo sobre inafectabilidad de una fracción del lote de la Esperanza, propiedad de la señora María Vaz Delino de Nava, en Laguna de Moreno, Jalisco	15
Acuerdo sobre inafectabilidad del lote II-A de la Colonia Agrícola José María Morelos, en Tuxtla, Zac.	15
Acuerdo sobre inafectabilidad del lote I-A de la Colonia José María Morelos, en Tuxtla, Zac.	16
Acuerdo sobre inafectabilidad del predio Monte de la Pastora, en Tuxtla, Zac.	16
Acuerdo sobre inafectabilidad ganadera del predio El Pastoral, en Tuxtla, Zac.	17
Acuerdo sobre inafectabilidad de los predios Petate Grande y Corral Pardo y fracción de Ojo de Agua, en Tuxtla, Jalisco	18
Acuerdo sobre inafectabilidad de una porción de la fracción III de la hacienda Chichimiquillas en La Cañada, Qro.	19
Actos Generales	20
SECCION SEGUNDA	
PODER EJECUTIVO	
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO	
Ley de Hacienda del Territorio Norte de la Baja California	21
Ley del Impuesto sobre Utilidades Explotación Forestal	21
Ley que reforma los artículos VII y VIII y los artículos 881 y 882 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal	23
Ley que pasa un presupuesto provisional de los trabajos de Tránsito y Control de la Fuerza Pública en el territorio de las autoridades del Departamento del Distrito Federal	29
Decreto que reforma los artículos 19 y 20 de la Ley de Impuestos de Matrición	29
Decreto que reforma los artículos 20, 40 y 60 de la Ley del Impuesto sobre Consumo de Alcoholicos	31
Decreto que modifica ciertos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta	31
Decreto que adiciona la Ley de Fomento de Industrias de Transformación con los artículos 25, 24, 25 y 26	35
Decreto que reforma la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal	41
Decreto que adiciona los artículos 69 y 70, Impuesto, de la Ley del Impuesto sobre Loterías, Rifas y Sorteos y Juegos Permitidos	51
Decreto que autoriza la emisión de un empréstito interno representado por bonos hasta por la cantidad de \$ 125,125,000.00, cuyos caracteres serán los que señala el Convenio de 23 de junio de 1948, celebrado entre el Gobierno Federal, Ferrocarriles Nacionales de México y Nacional Financiera, S. A.	54
Decreto que modifica el Título XXVII de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, de 31 de diciembre de 1948	55
Decreto que reforma diversos artículos de la Ley Aduanera	62
Decreto que adiciona el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre producción e introducción de energía eléctrica	70
Decreto que modifica el artículo 19 fracción I de la Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal, reformada por decreto de 30 de diciembre de 1948	77
Decreto que reforma el inciso b) de la fracción I del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda de 31 de diciembre de 1936	77
Decreto que aprueba el Presupuesto de Egresos del Territorio de Quintana Roo para el ejercicio fiscal de 1949	78
SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA	
Decreto que reforma el artículo 70 de la Ley Federal sobre Derecho de Autor	79
DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL	
Decreto que sanciona el Presupuesto de Egresos del Departamento del Distrito Federal, que regirá durante el año de 1949	79
Decreto que declara de interés público en el Distrito Federal, la construcción de locales para el estacionamiento de vehículos	80

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DIRECCION GENERAL DE CREDITO

Tipo de conversión del dólar norteamericano a moneda nacional que para fines fiscales, exclusivamente, rige a partir del día de hoy y hasta nuevo aviso, de conformidad con lo dispuesto en la Circular de 28 de julio de 1948.

\$ 6.85

México, D. F., a 1º de octubre de 1948.

6.3. Imagen 3. D.O.F. 31 de diciembre de 1953 (referencia página 36)

DIARIO OFICIAL



ORGANO DEL GOBIERNO CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Director: DIEGO ARENAS GUZMAN

SECCION CUARTA

Registrada como artículo de 2ª clase en el año de 1954. ★ MEXICO, JUEVES 31 DE DICIEMBRE DE 1953 ★ Tomo CCI ★ Núm. 90

PODER EJECUTIVO

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.—Presidencia de la República.

ADOLFO RUIZ CORTINES, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO:

“El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TITULO I

Disposiciones Preliminares

CAPITULO I

Del Objeto

ARTICULO 1o.—El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos de este ordenamiento.

ARTICULO 2o.—Se considera ingreso, toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente. En cada cédula se determina el ingreso gravable.

ARTICULO 3o.—Son también objeto del impuesto, las operaciones de los causantes en las cédulas I, II, III, y V en los casos previstos por el artículo 186, así como las utilidades estimadas de los contribuyentes en las mismas cédulas, conforme a las disposiciones de los artículos 189 y 191.

ARTICULO 4o.—Los ingresos a que se refieren los artículos anteriores se clasifican en las siguientes cédulas, que se denominan:

- | | |
|-------------|--|
| I.—Cédula | I.—Comercio; |
| II.—Cédula | II.—Industria; |
| III.—Cédula | III.—Agricultura, Ganadería y Pesca; |
| IV.—Cédula | IV.—Remuneración del Trabajo Personal; |
| V.—Cédula | V.—Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas; |
| VI.—Cédula | VI.—Imposición de Capitales, y |
| VII.—Cédula | VII.—Regalías y Enajenación de Concesiones. |

ARTICULO 5o.—Los sujetos del impuesto en las cédulas I, II o III, están obligados al pago de la Tasa sobre Utilidades Excedentes, en los términos y condiciones establecidos en el título IX de esta ley.

CAPITULO II

Del Sujeto y del Domicilio

ARTICULO 6o.—Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley:

I.—Los mexicanos domiciliados dentro o fuera del País

Cuando la fuente del ingreso gravable se encuentre en el extranjero, deducirán del impuesto sobre la renta que les corresponda pagar, el que hayan cubierto a la nación de donde provenga el ingreso;

II.—Los extranjeros domiciliados en la República, si el ingreso proviene de fuentes situadas o de negocios realizados dentro o fuera del país, y los extranjeros residentes en el extranjero, cuando su ingreso proceda de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en México. Si los extranjeros residentes en el país, obtienen ingresos de fuentes situadas o de negocios realizados fuera de él, podrán deducir el impuesto pagado en el país en donde se origine el ingreso;

6.4. Imagen 4. Ley del ISR 31 de diciembre de 1964 (referencia página 37)

secretario de Hacienda y Crédito Público, autorizar los compromisos y erogaciones que por este artículo se prohíben, salvo lo previsto en el artículo 4o.

Salón de Sesiones de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.—México, D. F., a 23 de diciembre de 1964.—Alfonso Martínez Domínguez, D. P.—Braulio Méndez Nevárez, D. S.—Gonzalo Martínez Corbalá, D. S.—Rúbricas".

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, Distrito Federal, a los treinta días del mes de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro.—Gustavo Díaz Ordaz.—Rúbrica.—El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Antonio Ortiz Méndez.—Rúbrica.—El Secretario de Gobernación, Luis Echeverría.—Rúbrica.

LEY del Impuesto sobre la Renta;

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.—Presidencia de la República.

GUSTAVO DIAZ ORDAZ, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, salud:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme al siguiente

DECRETO:

El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TITULO I

DISPOSICIONES PRELIMINARES

CAPITULO UNICO

ARTICULO 1o.—El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

ARTICULO 2o.—Cuando el contribuyente no perciba el ingreso en efectivo sino en otros bienes, se tomará en consideración el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en su defecto de ambos el de avalúo.

Los causantes que concierten operaciones en moneda extranjera, obtengan ingresos o hagan pagos en la misma moneda, registrarán en su contabilidad las operaciones, los ingresos o los pagos haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente en la fecha de la operación.

Las obligaciones en moneda extranjera contraídas por los causantes, así como los créditos en dicha moneda, de que sean titulares, se registrarán en la contabilidad al tipo de cambio oficial en la fecha de cierre del ejercicio.

ARTICULO 3o.—Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley:

I.—Respecto de todos sus ingresos gravables, cualesquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:

a).—Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

b).—Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país.

c).—Las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República.

II.—Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza en el territorio nacional.

III.—Las unidades económicas sin personalidad jurídica, sólo en los casos en que esta ley prevenga su grave en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas.

En los casos de las fracciones anteriores, cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta ley. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el impuesto sobre la Renta, excepto las que correspondan a ingresos derivados de imposición de capitales, se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere esta párrafo.

ARTICULO 4o.—Se considerará como domicilio de los contribuyentes, para los efectos de esta ley:

I.—Si se trata de personas físicas, el lugar donde esté ubicado el principal asiento de sus negocios o donde presten sus servicios, y a falta de uno y otro, el lugar en que se encuentren.

II.—En los casos de personas morales o cualesquiera unidades económicas sin personalidad jurídica, el lugar donde se establezca la administración principal del negocio.

III.—Si se trata de sucursales o agencias de negociaciones extranjeras, el lugar donde se establezcan; pero si varias dependen de una misma negociación deberán señalar a una de ellas para que haya las veces de casa matriz, y de no hacerlos en un plazo de quince días, a partir de la fecha en que presenten su aviso de iniciación de operaciones, lo hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La propia Secretaría, por causas especiales y a solicitud del causante, podrá señalar otro domicilio.

ARTICULO 5o.—Están exentos del pago del impuesto:

I.—Las empresas de cualquiera naturaleza pertenecientes al Gobierno Federal, al del Distrito Federal, a los Gobiernos de los Estados y Territorios Federales y a Municipios, cuando estén destinadas a un servicio público;

II.—Las Cámaras de Comercio, Industria, Agricultura, Ganadería o Pesca, así como los organismos que las agrupan, siempre que destinen sus ingresos exclusivamente a los fines para los que se constituyeron;

III.—Los partidos políticos legalmente reconocidos, las asociaciones patronales o profesionales y los sindicatos obreros;

IV.—Los sujetos a quienes la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya autorizado para gozar de la exención, porque le hubieren comprado mediante la documentación respectiva que se trata de:

a).—Establecimientos de enseñanza pública o privada incorporados a la Secretaría de Educación Pública o a las

6.5. Imagen 5. Ley del 30 de diciembre de 1980 (referencia página 38)

DIARIO OFICIAL



ORGANO DEL GOBIERNO CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
TERCERA SECCION

Director Lic. RAFAEL MURILLO VIDAL

MEXICO, MARTES 30 DE DICIEMBRE DE 1980 TOMO CCCLXIII No. 40

PODER EJECUTIVO

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

Ley del Impuesto sobre la Renta

Al margen un sello con el Escudo Nacional que dice: Estados Unidos Mexicanos.—Presidencia de la República

JOSE LOPEZ PORTILLO, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, salud:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO:

"El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TITULO I

Disposiciones Generales

ARTICULO 1o.—Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.—Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.—Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III.—Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Para los efectos de esta Ley se entenderá por México país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

ARTICULO 2o.—Para los efectos de esta Ley se considera establecimiento permanente cualquier lugar

de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física distinta de un agente independiente, que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3o., se considerará que existe establecimiento permanente en relación a todas las actividades que dicha persona física realice para el residente en el extranjero aun cuando éste no tenga un lugar fijo de negocios en territorio nacional. Se entiende que la persona física es agente independiente cuando sea contribuyente del impuesto sobre la renta en los términos del Capítulo VI del Título IV de esta Ley.

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 365 días naturales.

ARTICULO 3o.—No se considerará que constituye establecimiento permanente:

I.—La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II.—La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III.—La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de obtener información para el residente en el extranjero.

IV.—La utilización de un lugar de negocios con el único fin de prestar servicios de mantenimiento, previa o auxiliar para las actividades del residente en

6.6. Imagen 6. Ley del ISR del 1 de enero de 2002 (referencia página 38)

Martes 1 de enero de 2002

DIARIO OFICIAL

(Segunda Sección) 1

SEGUNDA SECCION SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

LEY del Impuesto Sobre la Renta.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos - Presidencia de la República.

VICENTE FOX QUESADA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, D E C R E T A:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

Artículo 2o. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en el, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

Artículo 3o. No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.