

TREINTA Y TRES AÑOS DE RÉGIMEN APLICABLE AL DERECHO AUTORAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Mario Alberto BECERRA POCOROBA

SUMARIO: I. *Derecho de autor*. II. *Impuesto sobre la renta*.
III. *Conclusiones*.

I. DERECHO DE AUTOR

1. *Concepto*

El derecho de autor es aquel que protege a toda obra intelectual o artística y que regula además aquellas manifestaciones del espíritu que aun cuando no reúnan los requisitos necesarios para ser consideradas como obras, se encuentran vinculadas o forman parte de las mismas. Este derecho otorga a los sujetos por él amparados, la facultad de exigir el respeto a su personalidad como creadores, la de dar a conocer sus obras y la de que se respete la integridad de las mismas, así como también, la de usar o explotar sus creaciones por sí mismos o por conducto de terceros.

2. *Contenido*

El derecho de autor tiene un doble contenido: moral y patrimonial. El primero consiste primordialmente en la facultad que tiene el creador de que se respete su personalidad como tal, de dar a conocer su obra, modificar su obra, retirarla del comercio y de que se respete la integridad de la misma. El segundo, consiste en la facultad de usar o explotar sus creaciones por sí mismo o por conducto de terceros.

A. *Derecho moral*

El derecho moral se define como “el aspecto del derecho intelectual que concierne a la tutela de la personalidad del autor como creador y a la tutela de la obra como entidad propia”.¹

Sus características son las siguientes:

Perpetuo, es decir, no está sujeto a término ni a condición, ni siquiera se extingue por la muerte del autor, ya que la sociedad está interesada en que se respete siempre la memoria de quienes, “con los frutos de su inteligencia mueven el progreso de las ciencias y de las artes en beneficio de la humanidad”.²

Inalienable,

porque resguarda una calidad de orden espiritual inherente a la persona de cada quien, y por su propia naturaleza no puede ser materia de comercio, puesto que de serlo perdería su esencia, toda vez que la salvaguarda de la personalidad del autor, de su reputación y de su honor, no siempre serán congruentes con los intereses económicos del adquirente, cuyas cualidades morales no son las protegidas, sino las del autor.³

Imprescriptible, es decir, no se adquiere por usucapión, ni se pierde por prescripción extintiva.⁴

Y por último, irrenunciable, en virtud de que el derecho moral tiene por objeto defender la personalidad del autor de las posibles lesiones a su capacidad o cualidad creadora.

Nuestro derecho positivo regula el derecho moral en los artículos 18 a 23 de la Ley Federal del Derecho de Autor, en vigor.

B. *Derecho patrimonial*

En cuanto al derecho patrimonial, Mouchet y Radaelli⁵ lo definen como “la faz del derecho intelectual que tutela la explotación económica de la obra, de la cual se benefician no sólo el autor sino también sus here-

1 Mouchet, Carlos y Sigfrido A. Radaelli, *Derechos intelectuales sobre obras literarias y artísticas*, t. II, p. 3.

2 Fernández del Castillo, Germán y José Diego Espinoza, “El derecho moral. Bases y características que debe tener la Ley Uniforme para la Protección de Derechos de Autor”, *El Foro*, 1945, p. 205.

3 *Ibidem*.

4 Antequera Parilli, Ricardo, *El derecho de autor en Venezuela*, p. 96.

5 *Op. cit.*, t. II, p. 71.

deros y derechohabientes”. Las facultades que comprende se encuentran plasmadas en el artículo 27 de la actual ley autoral, y son las siguientes:

- a) Publicación
- b) Reproducción
- c) Edición
- d) Fijación material
- e) Representación
- f) Recitación
- g) Ejecución pública
- h) Exhibición pública
- i) Acceso público por medio de la telecomunicación
- j) Transmisión pública o radiodifusión de sus obras
- k) Distribución
- l) Traducción
- m) Adaptación
- n) Paráfrasis
- o) Compilación
- p) Arreglo
- q) Transformaciones
- r) Enajenación
- s) Exposición
- t) Utilización pública y
- u) Explotación

El término de duración del derecho patrimonial se encuentra plasmado en el artículo 29 de la Ley, mismo que dispone que:

- a) Durará tanto como la vida del autor y 75 años a partir de su muerte.
- b) Si el titular del derecho patrimonial distinto del autor muere sin herederos, la facultad de explotar la obra corresponderá al autor, y a falta de éste, corresponderá al Estado por conducto del Instituto Nacional del Derecho de Autor.
- c) En el caso de obras póstumas, durará 75 años contados a partir de la fecha en que son divulgadas.
- d) Cuando la obra pertenezca en común a varios autores, la duración se determinará a partir de la muerte del último superviviente.

- e) En tratándose de obras elaboradas para el servicio oficial de la Federación, las entidades federativas o los municipios, durará 75 años después de divulgadas.
- f) En lo relativo a los artistas intérpretes o ejecutantes, la duración será de cincuenta años contados a partir de la primera fijación de la interpretación o ejecución en un fonograma, la primera interpretación o ejecución de obras no grabadas en fonogramas o la transmisión por primera vez de la radio, televisión o cualquier otro medio.
- g) En el caso de la reserva de derechos al uso exclusivo, el término de duración de su protección durará un año contado a partir de la fecha de expedición del certificado correspondiente, pudiendo ser renovado por periodos sucesivos iguales.
- h) En el supuesto de personajes ficticios o simbólicos, humanos, de caracterización, nombres o denominaciones de personas o grupos dedicados a actividades artísticas o denominaciones o características de operación originales de promociones publicitarias, el término de duración será de cinco años contados a partir de la fecha de expedición del certificado, pudiendo ser renovados por periodos sucesivos iguales.

3. Objeto

El artículo 1º de la Ley Federal del Derecho de Autor, en vigor, expresa que dicho ordenamiento

[...] tiene por objeto la salvaguarda y promoción del acervo cultural de la Nación; protección de los derechos de los autores, de los artistas intérpretes o ejecutantes, así como de los editores, de los productores y de los organismos de radiodifusión, en relación con sus obras literarias o artísticas en todas sus manifestaciones, sus interpretaciones o ejecuciones, sus ediciones, sus fonogramas o videogramas, sus emisiones, así como de los otros derechos de propiedad intelectual.

De lo anterior se desprende claramente que el objeto de la ley que se comenta, son las obras intelectuales o artísticas, mismas que serán protegidas cuando cumplan con los requisitos esenciales de toda obra.

El término “obra” significa “toda expresión personal perceptible, original y novedosa de la inteligencia, resultado de la actividad del espíri-

tu, que tenga individualidad, que sea completa y unitaria, que represente o signifique algo, que sea una creación integral.”⁶

Satanowsky⁷ señala como elementos esenciales de toda obra los siguientes: a) Que sea una creación, producción integral humanamente perceptible y completa, no bastando una idea; y b) Que sea original y novedosa.

Por lo que respecta al primer requisito y para poder hablar de la existencia de una obra, es necesario que la misma tenga una individualidad, que sea completa. Unos cuantos rasgos o palabras, aunque provoquen un placer estético, por sí solos no constituyen una obra. La misma requiere no sólo de una tarea activa y decisiva, sino de una labor creadora, intelectual y autónoma, que dé forma y vida espiritual a la idea.⁸

Mario Fano⁹ asienta que

El objeto del derecho exclusivo del autor es solo la obra. El derecho de autor no atribuye ninguna exclusividad acerca del contenido de la obra, ni en el campo abstracto, ni en el de la aplicación práctica. Una exclusividad en estos campos no podría concebirse sino por las ideas que en la obra se expresan, y estas ideas no son el objeto de la exclusividad de explotación reservada al autor; reservada es sólo su individual concreción en la obra, la imagen personal presentada por el autor, imagen que, naturalmente, no coincide, sin embargo, estrictamente y sin más, con la forma externa de la obra.

En concordancia con lo anterior, la Ley Federal del Derecho de Autor vigente, en su artículo 5º, señala que “La protección que otorga esta ley se concede a las obras desde el momento en que hayan sido fijadas en un soporte material, independientemente del mérito, destino o modo de expresión [...]”.

De lo hasta aquí expuesto se concluye que una obra sin un elemento material de expresión no existe, pero el elemento material sin una idea original que lo exprese tampoco constituye una obra, de donde se deriva que son dos los elementos básicos inseparables de toda obra: a) El contenido (es la idea fundamental que constituye su desarrollo), y b) La forma (se refiere a los medios de expresión que el autor emplea para concretar la producción del espíritu, prescindiendo de la idea que desee expresar).¹⁰

6 Satanowsky, Isidro, *Derecho intelectual*, t. I, p. 153.

7 *Ibidem*.

8 *Idem*, pp. 154 y 155.

9 *Idem*, p. 159.

10 *Idem*, p. 164.

El segundo requisito esencial para que una obra sea protegida, es que constituya una creación nueva y original.

“Original” deriva de origen, principio y, por lo tanto, se aplica a toda obra del ingenio humano que no es copia o imitación de otra; y se distingue de “novedad”, que a su vez denota estado, situación o calidad de las cosas nuevas, o sea, las que no existían antes y se ven u oyen por primera vez. Glosando estos conceptos, se llega a la conclusión de que para que una obra pueda ser objeto del derecho de autor, es indispensable que no haya existido antes, que se vea u oiga por primera vez y que sea distinta de la que antes había (que no sea una copia o imitación).¹¹

Los términos de originalidad y novedad no tienen en esta materia un alcance absoluto.

Para que la ley ampare una obra basta que no sea copia de otra, que importe un esfuerzo intelectual de características propias, que haya sido producida con invención y esfuerzo particular del autor, que sus elementos estén combinados de una manera nueva. La originalidad no debe exigirse con el significado de origen, raíz, fuente o principio de alguna cosa, sino como una creación del artista que toma tales o cuales elementos existentes, concibe a su manera, ordena o coordina conforme a su imaginación. La originalidad consiste en lo que el autor pone de sí al combinar notas, colores, palabras, volúmenes o imágenes que, en conjunto, llevan su sello y se distinguen de cualquier combinación anterior, y desde luego, de todo aquello que le sirvió de inspiración y de motivo.¹²

Por otra parte, en cuanto a las ramas que se encuentran protegidas por la Ley autoral vigente, el artículo 13 señala que la protección a los derechos de autor se confiere a las obras que encuadren dentro de la siguiente clasificación:

- a) Literaria
- b) Musical, con letra o sin ella
- c) Dramática
- d) Danza
- e) Pictórica o de dibujo
- f) Escultórica y de carácter plástico
- g) Caricatura e historieta

11 *Idem*, p. 166.

12 *Idem*, pp. 166 y 167.

- h) Arquitectónica
- i) Cinematográfica y demás obras audiovisuales
- j) Programas de radio y televisión
- k) Programas de cómputo
- l) Fotográfica
- m) Obras de arte aplicado que incluyen el diseño gráfico o textil, y
- n) De compilación, integrada por las colecciones de obras, tales como las enciclopedias, las antologías y de obras u otros elementos como las bases de datos, siempre que dichas colecciones, por su selección o la disposición de su contenido o materias, constituyan una creación intelectual.

Lo anterior no debe ser considerado como limitativo, sino simplemente enunciativo, como lo confirma el último párrafo del mencionado artículo 13, que previene: “[...] Las demás obras que por analogía puedan considerarse obras literarias o artísticas se incluirán en la rama que le sea más afín a su naturaleza”.

En cuanto a los casos que no ampara la ley que se comenta, se encuentran los siguientes:

- a) Las ideas en sí mismas, las fórmulas, soluciones, conceptos, métodos, sistemas, principios, descubrimientos, procesos e invenciones de cualquier tipo.
- b) El aprovechamiento industrial o comercial de las ideas contenidas en las obras.
- c) Los esquemas, planes o reglas para realizar actos mentales, juegos o negocios.
- d) Las letras, los dígitos o los colores aislados, a menos que su utilización sea tal que las conviertan en dibujos originales.
- e) Los nombres y títulos o frases aislados.
- f) Los simples formatos o formularios en blanco para ser llenados con cualquier tipo de información, así como sus instructivos.
- g) Las reproducciones o imitaciones, sin autorización, de escudos, banderas o emblemas de cualquier país, estado, municipio o división política equivalente, ni las denominaciones, siglas, símbolos o emblemas de organizaciones internacionales gubernamentales, no gubernamentales, o de cualquier otra organización reconocida oficialmente, así como la designación verbal de los mismos.

- h) Los textos legislativos, reglamentarios, administrativos o judiciales, así como sus traducciones oficiales. En caso de ser publicados deberán apegarse al texto oficial y no conferirán derecho exclusivo de edición ; sin embargo, serán objeto de protección las concordancias, interpretaciones, estudios comparativos, anotaciones, comentarios y demás trabajos similares que entrañen, por parte de su autor, la creación de su obra original.
- i) El contenido informativo de las noticias, pero sí su forma de expresión, y
- j) La información de uso común tal como los refranes, dichos, leyendas, hechos, calendarios y las escalas métricas.

4. *Derechos conexos*

Algunas manifestaciones del espíritu no constituyen por sí mismas obras completas, pero forman parte o están vinculadas con obras que sí reúnen los elementos necesarios para ser consideradas como tales, dando esto lugar al nacimiento de instituciones que el derecho autoral protege. A dichas instituciones la doctrina les ha llamado “derechos conexos, análogos, anexos, vecinos, accesorios o correlativos” al derecho de autor o “cuasiderechos de autor”.¹³

Para Satanowsky,¹⁴ los derechos conexos “son ciertas facultades o privilegios que sin identificarse con el derecho autoral propiamente dicho están emparentados con aquél y reclaman una reglamentación en ciertos aspectos paralela a la del derecho de autor”. Lo anterior significa que la ley que regula esta materia debe no sólo proteger y reglamentar los derechos autorales completos, sino también todos los elementos, variaciones y accesorios de los mismos.

En las legislaciones que regulan este tipo de derechos no existe unanimidad de criterio en cuanto a su reglamentación. Para la ley mexicana, el derecho conexo comprende, según lo dispuesto por los artículos 115 a 122, sólo a los artistas intérpretes o ejecutantes, y regula como obras derivadas a otros derechos conexos, tales como arreglos, compendios, ampliaciones, traducciones, adaptaciones, paráfrasis, compilaciones, colecciones y transformaciones de obras literarias o artísticas, según se desprende de su artículo 78.

¹³ *Idem*, p. 185.

¹⁴ *Idem*, p. 186.

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En este apartado se tratará el régimen fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta que se ha encontrado vigente desde el 1° de enero de 1965 hasta la fecha, para lo cual se ha considerado que se deben distinguir claramente tres diversos momentos: a) el que comprende del 1° de enero de 1965 al 31 de diciembre de 1978; b) el que transcurrió del 1° de enero de 1979 al 31 de diciembre de 1980, y c) el que abarca del 1° de enero de 1981 hasta hoy en día. Se debe aclarar que en ese lapso se han encontrado vigentes dos ordenamientos: el primero que inició el 1° de enero de 1965 y fue abrogado el 31 de diciembre de 1980, y el que se encuentra en vigor, a partir del 1° de enero de 1981.

Para efectos de claridad, el análisis del régimen tributario en materia autoral se llevará a cabo sólo por lo que respecta a la persona física, señalando el objeto específicamente gravado y sus diversas reformas, así como la exención aplicable y sus respectivas modificaciones.

1. *Periodo transcurrido del 1° de enero de 1965 al 31 de diciembre de 1978*

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en este lapso fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1964, y entró en vigor en toda la República el 1° de enero de 1965.

En dicho ordenamiento se señalaba como requisitos del hecho imponible,¹⁵ a los siguientes:

- a) Que existiera un ingreso en efectivo, en especie o en crédito
- b) Que dicho ingreso modificara el patrimonio del contribuyente, y
- c) Que los preceptos de la ley determinaran, en cada caso, el ingreso gravable.

Lo anterior encontraba su fundamento en el artículo 1° de la ley que se comenta, mismo que a la letra disponía:

Artículo 1°. El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, pro-

15 El hecho imponible es un instrumento técnico por el que se estructuran las cargas tributarias, y en el cual se describen hechos o actos jurídicos de cuya realización dependerá la causación o no de un gravamen.

venientes 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.

El artículo antes citado fue reformado por decreto de 15 de noviembre de 1974, y estuvo en vigor a partir del 1° de diciembre de dicho año, bajo los siguientes términos:

Artículo 1°. 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 o de otras situaciones jurídicas o de hecho que esta ley señala. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

A. Objeto

El artículo 60, fracción I, inciso h), contenido en el capítulo II denominado “Del impuesto sobre productos o rendimientos de capital” hasta el 31 de diciembre de 1975, y “Del impuesto sobre productos o rendimientos de capital y tros ingresos”, a partir del 1° de enero de 1976, señalaba:

Artículo 60. Son objeto del impuesto a que este capítulo se refiere, los ingresos en efectivo o en especie, por los siguientes conceptos:

I. Ingresos procedentes: [...]

h) De la explotación de derechos de autor [...]

De la simple lectura del precepto antes transcrito se desprende que no únicamente quedaban incluidos los ingresos que percibieran directamente los autores por concepto de la explotación de sus derechos de autor, sino también aquellos ingresos que cualquier persona titular del derecho patrimonial, aun cuando no fuera el autor, percibiera por explotar dichos derechos, no encontrándose expresamente regulados aquellos ingresos que se percibieran por el autor o por sus causahabientes, por un concepto diverso a la explotación del derecho, tal como, por ejemplo, la enajenación del derecho patrimonial.

Sus elementos eran los siguientes:

- a) Un ingreso en efectivo o en especie
- b) Por concepto de derechos de autor, y
- c) Al llevar a cabo su explotación

En cuanto al primer elemento, existía una excepción a la regla general que establecía el artículo 1º antes citado, ya que no se gravaba a los ingresos en crédito, es decir, a aquellos que se percibieran efectivamente en el transcurso del tiempo.

Por lo que respecta al segundo elemento, el término “derecho de autor” se debe interpretar en el sentido de que el mismo protegía a la totalidad de las obras intelectuales o artísticas, así como aquellas manifestaciones del espíritu que aun cuando no reunieran los requisitos necesarios para ser consideradas como obras, se encontraban vinculadas o formaban parte de las mismas (derechos conexos).

En relación con el tercer elemento, dentro del concepto de explotación quedaban incorporadas todas las facultades previstas en la Ley Federal de Derechos de Autor, vigente en esa época, tales como la publicación, reproducción, representación, exhibición, ejecución, edición, difusión y exposición.

Por decreto de 26 de diciembre de 1975, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre del mismo año, y que entró en vigor a partir del 1º de enero de 1976, se reformó, entre otros, el inciso h) de la fracción I del artículo 60 de la ley que se comenta, para quedar redactado en los siguientes términos:

Artículo 60. Son objeto del impuesto a que este Capítulo se refiere, los ingresos en efectivo o en especie por los siguientes conceptos:

I. Ingresos procedentes: [...]

h) De regalías o retribuciones que perciban los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de sus derechos de autor [...]

Aparentemente, la reforma tuvo como objeto, despejar las dudas con respecto a la causación del Impuesto sobre la Renta que recaía sobre la explotación de los derechos de autor, al establecer expresamente que sólo se encontraban regulados los ingresos que se percibieran por el autor al permitir a un tercero el uso o la explotación de su derecho.

Del análisis del precepto antes transcrito se derivaban como elementos para la existencia del gravamen, los siguientes:

- a) Un ingreso en efectivo o en especie
- b) Por concepto de derecho de autor

- c) Al permitir a un tercero el uso o la explotación de su respectivo derecho patrimonial, y
- d) El ingreso lo debía percibir directamente el autor.

En cuanto al primer elemento, existe la misma excepción a la regla general prevista por el artículo 1º, toda vez que los ingresos en crédito no se encontraban gravados.

Por lo que respecta al segundo elemento, su interpretación ya ha sido vertida con anterioridad.

El tercer elemento preveía la hipótesis en forma exclusiva de que fuera un tercero el que llevara a cabo el uso o la explotación del derecho de autor, y dentro del término “uso o explotación” quedaban incluidas las facultades antes mencionadas.

Por último, en cuanto al cuarto elemento, la palabra “autor” se debe interpretar en el sentido de que dicho término abarcaba a toda aquella persona que se encontraba protegida por la Ley Federal de Derechos de Autor, vigente en esa época.

Resulta importante expresar que no eran objeto de gravamen los ingresos que percibiera el autor que explotara por sí mismo la obra, los que percibiera al enajenar su derecho patrimonial, así como los que percibirían los causahabientes, por permitir la explotación del derecho a un tercero, explotar ellos mismos la obra, o bien, enajenarla.

Por otra parte, debe analizarse lo dispuesto por el artículo 52, que estuvo vigente desde el 1º de enero de 1965 hasta el 31 de diciembre de 1978, mismo que establecía:

Artículo 52. Los artistas cinematográficos, los de variedades, los que efectúan representaciones teatrales, así como los que actúan en espectáculos taurinos o deportivos, en vez de las deducciones a que se refiere el artículo anterior, harán de sus ingresos brutos las que resulten de la aplicación de la siguiente escala: [...]

De lo anterior se desprende que en el evento de que los artistas intérpretes o ejecutantes que actuaran en cine, en variedades o en representaciones teatrales, y que percibieran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado o independiente, tenían derecho a efectuar una deducción no sujeta a comprobación, que expresamente se les atribuía. Sin embargo, la problemática fiscal que se presentaba en este caso era la siguiente:

En la hipótesis de que un artista intérprete o ejecutante se obligara a realizar alguna de las actividades antes mencionadas, a través de una contraprestación como salario u honorario, tendría derecho a efectuar las deducciones previstas en el artículo 52 antes citado; sin embargo, no existía impedimento legal alguno que le permitiera considerar a dichos ingresos como regalías por derechos de autor.

En el caso de que el artista intérprete o ejecutante considerara el pago efectuado como regalías por derechos de autor, el régimen a que se encontraba afecto era el previsto por el inciso h) de la fracción I, del artículo 60, ya comentado.

B. Exención

La fracción IV del artículo 62 de la ley que se comenta estuvo en vigor del 1º de enero de 1965 al 31 de diciembre de 1978, y expresamente establecía:

Artículo 62. Están exentos del pago del impuesto a que se refiere este capítulo: [...]

IV. Los ingresos por derechos de autor de obras científicas, artísticas, literarias o en general de carácter cultural que perciban directamente los autores [...]

Del análisis de la fracción que antecede se derivan como elementos de la exención los siguientes:

- a) Un ingreso
- b) Por concepto de derecho de autor, y
- c) Que dicho ingreso lo percibiera el autor en forma directa.

La exención sujeta a estudio contenía un grave defecto de técnica legislativa, ya que se exceptuaban de pago, ingresos no expresamente gravados por la ley.

Ello es así, puesto que del 1º de enero de 1965 al 31 de diciembre de 1975, el objeto específicamente gravado lo eran los ingresos que se obtuvieran por la explotación de los derechos de autor, no quedando regulados expresamente los ingresos que percibiera el autor o sus causahabientes por un concepto diverso a la explotación de su derecho, como por

ejemplo, la enajenación del derecho patrimonial; sin embargo, dicho presupuesto se encontraba exento de pago.

Asimismo, del 1° de enero de 1976 al 31 de diciembre de 1978, también se cometía el mismo error de técnica legislativa, al exentar ingresos no gravados; como por ejemplo, el ingreso que obtuviera el autor por explotar en lo personal su obra, el que percibiera al enajenar su derecho patrimonial, así como los que percibieran los causahabientes, por permitir la explotación de un derecho a un tercero, explotar ellos mismos la obra, o bien, enajenarla.

Con respecto a la exención que ahora se comenta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación sustentaron las siguientes tesis:

AUTOR, DERECHOS DE. Aunque el traductor, el compilador o el adaptador de una obra literaria no tienen, como es obvio, derechos de exclusividad en lo que atañe a la obra original, de todas maneras son considerados autores por lo que concierne al marco de sus respectivas utilidades, según se infiere de los artículos 5°, 9°, 32, 56 y 57, entre otros, de la Ley Federal sobre el Derecho de Autor. En estas condiciones, la exención que establece en su inciso IV, el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en cuanto a los ingresos por concepto de derechos de autor si son percibidos directamente por el autor, no favorece tan sólo al creador de la obra primitiva, sino que también beneficia a los compiladores, adaptadores o traductores de una obra.

Boletín del Semanario Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, año III, julio 1976, núm. 31, pp. 95 y 96.

AUTOR, DERECHOS DE. EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN CASO DE EXPLOTACIÓN POR UN CESIONARIO. En el artículo 62, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1965, se consagra la exención del impuesto sobre ingresos percibidos por derechos de autor, siempre y cuando el autor los perciba directamente, de ello se sigue que dicha exención no puede beneficiar a quienes explotan derechos de autor, si no son los autores mismos, pues es clara la intención del legislador de gravar los ingresos de un tercero cuando implica una explotación lucrativa.

Juicio 1891/65. Sentencia de la Primera Sala, 20 de agosto de 1965. Ponente: Magistrada Dolores Heduan Virues.

2. *Periodo comprendido del 1º de enero de 1979 al 31 de diciembre de 1980*

El 29 de diciembre de 1978 fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* importantes reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en especial por lo que respecta al régimen aplicable a las personas físicas. Dicha reforma entró en vigor el 1º de enero de 1979.

Su artículo 1º señalaba como elementos del hecho imponible, a los siguientes:

- a) Que existiera un ingreso en efectivo, en especie o en crédito.
- b) Que los preceptos de la ley determinaran las deducciones, que, en cada caso, se autorice.

Lo anterior significa que a partir de esta fecha las personas físicas que obtuvieran ingresos distintos de los que expresamente se señalaban por concepto de salarios, honorarios, arrendamiento de inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, actividades empresariales, dividendos e intereses, los considerarían percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos, incrementarían su patrimonio. Ello, en términos del capítulo IX, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, del título III de la ley en comento.

A. *Objeto*

En este sentido, la totalidad de los ingresos que percibiera un autor o sus causahabientes, por concepto del uso o la explotación de su derecho patrimonial, salvo la enajenación de dicho derecho, se encontraban expresamente gravados por el artículo 89 de la Ley de la materia, que expresamente preceptuaba:

Artículo 89. Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores (salarios, honorarios, arrendamiento de inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, actividades empresariales, dividendos e intereses), los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio (Las palabras contenidas dentro del paréntesis no forman parte del texto oficial del artículo.)

Lo anterior se debió a que nuestro legislador, en el caso de personas físicas, consideró que las mismas se encontraban obligadas a pagar el Impuesto sobre la Renta por la totalidad de ingresos que percibieran, independientemente de la causa que los originara, es decir, abandonó el sistema de señalar expresamente cada una de las hipótesis normativas que debían determinar el objeto gravable, situación que naturalmente involucró a los ingresos derivados del uso o la explotación de los derechos de autor.

La única excepción que no se encontraba regulada en el artículo 89 antes citado, lo era la enajenación del derecho patrimonial del autor, hipótesis que se encontraba prevista en el capítulo IV, denominado “De los ingresos por enajenación de bienes” del título III de la ley, al señalar su artículo 66, que se considerarían ingresos por enajenación, toda transmisión de propiedad de bienes, salvo la que derivara por causa de muerte o donación.

Ello es así, ya que el derecho de autor debe ser considerado como un bien mueble, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 758 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, vigente.

La problemática que presentaba esta regulación lo era el que siendo la principal deducción el costo comprobado de adquisición, tratándose de la primera enajenación del derecho patrimonial, era jurídicamente imposible el que se tuviera un costo, toda vez que tal derecho no fue adquirido sino creado.

Por último, en cuanto a este rubro se refiere, la ley continuaba aplicando el mismo régimen a los artistas intérpretes o ejecutantes que obtuvieran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, siéndole aplicable los mismos comentarios expuestos con anterioridad. En efecto, el artículo 59 disponía:

Artículo 59. Los artistas cinematográficos, de radiodifusión, de teatro, y de variedades, así como los toreros y los deportistas, cuando presten un servicio personal independiente y siempre que no se trate de extranjeros o residentes en el extranjero, podrán optar por deducir, para determinar su impuesto anual, exclusivamente la cantidad que resulte de aplicar a sus ingresos, la siguiente escala: [...]

B. Exención

El artículo 49, fracción XXVII, de la ley vigente en esa época, expresamente señalaba:

Artículo 49. Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere este título, los siguientes ingresos: [...]

XXVII. Los derivados de regalías que perciban los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor.

De la lectura de la fracción antes transcrita se derivaban como elementos para la existencia de la excepción a la carga tributaria, los siguientes:

- a) Un ingreso en efectivo, en especie o en crédito
- b) Por concepto de derecho de autor
- c) Derivado del uso o la explotación de su respectivo derecho patrimonial a través de un tercero, y
- d) El ingreso se debía percibir por un autor.

En cuanto al primer elemento, a partir de esta fecha quedaron exentos también los ingresos en crédito, puesto que los mismos eran objeto gravado.

El segundo y tercer elemento no variaron, resultando aplicable lo expresado con anterioridad en este trabajo.

Sin embargo, por lo que toca al cuarto elemento, se comete un grave error al exentar a todos los autores que percibieran ingresos por permitir a terceros el uso o la explotación “de los” derechos de autor, lo que significaba que en el evento de que un autor que fuera titular del derecho patrimonial que le correspondía a otro autor, no pagara el Impuesto sobre la Renta, al permitir a terceros el uso o explotación de ese derecho.

Es decir, el legislador no exentó sólo al autor que permitiera a un tercero la explotación de su propio derecho, como técnicamente debió haber acontecido, ya que al utilizar el presupuesto “de los” derechos de autor, no se refiere sólo a aquellos que tiene el autor en su doble contenido, sino también a aquellos sobre los cuales, siendo autor de una obra diversa, resultara propietario de un derecho patrimonial que le hubiera sido enajenado por un tercero.

3. Periodo transcurrido del 1º de enero de 1981 a la fecha

Por decreto publicado el 30 de abril de 1980 y en vigor a partir del 1º de enero de 1981, se abrogó la Ley del Impuesto sobre la Renta, publica-

da el 31 de diciembre de 1964, y entró en vigor el ordenamiento que actualmente nos rige.

En cuanto al régimen tributario aplicable a las personas físicas, el mismo no sufrió modificaciones fundamentales, puesto que, como se ha mencionado, el mismo se reestructuró a partir del 1° de enero de 1979; sin embargo, por lo que respecta a la regulación aplicable a los derechos de autor, la misma ha sido objeto de diferentes modificaciones, como veremos a continuación.

A. Objeto

Durante el periodo comprendido del 1° de enero de 1981 al 31 de diciembre de 1990, los ingresos percibidos por concepto de derecho de autor se encontraron regulados en el capítulo X del título IV de la ley, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, al establecer en su artículo 132 lo siguiente:

Artículo 132. Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores (salarios, honorarios, arrendamiento de inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, actividades empresariales, dividendos, intereses y obtención de premios), los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio. (Las palabras contenidas dentro del paréntesis no forman parte del texto oficial del artículo.)

Aun cuando en específico ningún precepto del capítulo X que se comenta se refería a los derechos de autor, al quedar los mismos gravados como ingresos en términos del artículo 132 antes citado, resulta conveniente exponer, que en la enumeración enunciativa prevista en el artículo 133 de la ley, se adicionó a partir del 1° de enero de 1984, la fracción XI de dicho artículo, siendo reformada a partir del 1° de enero de 1991, para quedar redactada en los siguientes términos:

Artículo 133. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo, los siguientes: [...]

XI. Los que se perciban por derechos de autor, personas distintas a éste [...]

Por lo que respecta a la enajenación de obras de arte efectuadas por su autor, el régimen aplicable ya no lo fue el de un ingreso por enajena-

ción de bienes, sino el de un ingreso por honorarios, al establecer expresamente el artículo 84 que: “Artículo 84. [...] Las personas que enajenen obras de arte hechas por ellas, [...] calcularán el impuesto correspondiente en los términos de este Capítulo, [...]”.

En este sentido, el autor que enajene una obra de arte hecha por él, al serle aplicable el régimen de honorarios, tendrá como deducciones todos los gastos e inversiones necesarios para la obtención de su ingreso, lo que significa que podrá deducir la compra de todos los materiales necesarios para la creación de su obra, así como, en su caso, la adquisición o renta de los activos que sean indispensables para la realización de su actividad, cubriendo el Impuesto sobre la Renta, únicamente por la utilidad que perciba. Cabe aclarar que el precepto en comento no ha sufrido modificación alguna hasta la fecha.

La enajenación del derecho patrimonial del autor se encuentra regulada por el capítulo relativo a la enajenación de bienes, resultando por tanto aplicables los comentarios que sobre este aspecto se han vertido con anterioridad.

También, hasta el 31 de diciembre de 1990, como consecuencia del decreto publicado el 28 de diciembre de 1989, estuvo vigente el régimen que se aplicaba a los artistas intérpretes o ejecutantes, que percibieran ingresos por la prestación de servicios personales independientes, al establecer el artículo 87 que:

Artículo 87. Los artistas cinematográficos, de radiodifusión, de teatro y de variedades, así como los toreros y los deportistas, cuando presten un servicio personal independiente y siempre que no se trate de residentes en el extranjero, para los efectos de determinar su impuesto anual, podrán optar por efectuar de los ingresos brutos obtenidos, las deducciones autorizadas por este capítulo, o bien, deducir de los mismos la cantidad que resulte de aplicarles la siguiente: tabla [...]

Este régimen contiene el mismo error que ya hemos comentado, en el sentido de considerar que un artista intérprete o ejecutante podía percibir ingresos por concepto de la prestación de servicios personales independientes, siendo que técnicamente sus ingresos se derivan de la explotación de su derecho autoral, estando sujetos en esta última hipótesis, a la regla general prevista en el artículo 132 antes citado.

Por otra parte, a partir del 1° de enero de 1991 y hasta la fecha, el régimen aplicable a los ingresos por concepto de derechos de autor sufrió

una modificación importante, al ser catalogados como ingresos derivados de la prestación de un servicio personal independiente.

En efecto, por decreto publicado el 26 de diciembre de 1990, y en vigor a partir del 1° de enero de 1991, fue modificado el artículo 84, y adicionados el artículo 87 y el 141-B, para quedar como sigue:

Artículo 84. [...] Los autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de este capítulo. Estos contribuyentes efectuarán sus deducciones en la proporción que guarden los ingresos por este concepto que excedan a ocho salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal elevados al periodo de que se trate, respecto del total de sus ingresos por derechos de autor obtenidos en el mismo periodo [...]

Artículo 87. Los contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de derechos de autor a que se refiere el artículo 141-A de esta Ley, también podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 86 de la misma, un monto equivalente al impuesto que corresponda a ocho salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevado al mes, calculado éste como si se tratara del único ingreso del contribuyente en el ejercicio.

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente por los ingresos a que se refiere este artículo sea menor a la cantidad acreditable a que se refiere el párrafo anterior, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

Cuando el contribuyente, además de percibir ingresos de los mencionados en este artículo, perciba ingresos por otros conceptos de este título, determinará el monto del impuesto contra el cual podrá efectuar el acreditamiento que se señala en el primer párrafo, aplicando al total del impuesto que resulte en los términos del artículo 86 de esta Ley, el por ciento que representen los ingresos acumulables a que se refiere este artículo, respecto del total de los ingresos acumulables en el mes de que se trate.

Artículo 141-B. Los contribuyentes que perciban directamente ingresos por derechos de autor por las obras a que se refieren los incisos *a*) a *g*) e *I*) del artículo 7o. y el artículo 9o. de la Ley Federal de Derechos de Autor, que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública, podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 141 de la misma, un monto equivalente al impuesto que corresponda a ocho salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevado al año, calculado éste como si se tratara del único ingreso del contribuyente en el ejercicio.

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente por los ingresos a que se refiere este artículo sea menor a la cantidad acreditable a que se refiere el párrafo anterior, no se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación por la diferencia que resulte.

Cuando el contribuyente, además de percibir ingresos de los mencionados en este artículo, perciba ingresos por otros conceptos de este título, determinará el monto del impuesto contra el cual podrá efectuar el acreditamiento que se señala en el primer párrafo, aplicando al total del impuesto que resulte en los términos del artículo 141 de esta Ley, el por ciento que representen los ingresos acumulables a que se refiere este artículo respecto del total de los ingresos acumulables en el ejercicio.

No se podrá efectuar el acreditamiento a que se refiere este artículo en los siguientes casos:

I. Cuando quien percibe estos ingresos obtenga también de la persona que los paga, ingresos de los señalados en el capítulo I de este título.

II. Cuando la persona que perciba estos ingresos sea socio o accionista de quien se los paga y tenga una participación accionaria de más del 10% del capital social.

III. Cuando en un año de calendario la totalidad de estos ingresos se perciban de una sola persona, excepto cuando esta última se dedique a la actividad editorial o a la grabación o impresión de música.

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

De la lectura de los preceptos en comento se desprende claramente que los ingresos que perciban directamente los autores por la explotación de sus obras, ya sea que la misma la lleven a cabo en forma personal o a través de un tercero, se asimilan a los ingresos por honorarios, y por tanto le son aplicables las deducciones consistentes en los gastos e inversiones necesarias para la obtención de sus ingresos, debiendo dejar claramente establecido que cuando el titular del derecho patrimonial que no sea el autor, explote su obra, los ingresos que obtenga se encuentran afectos al régimen aplicable a los demás ingresos que obtenga la persona física, mismo a que se refieren los artículos 132 y 133, fracción XI, de la ley que se viene comentando.

Vale la pena destacar que el régimen anterior no le fue aplicable a aquellos autores que percibieran directamente ingresos por la explotación de sus obras de arquitectura, al así establecerlo expresamente el artículo 141-B antes transcrito, lo que los ubica en el régimen previsto en el capítu-

lo X del título IV de la ley, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”. Dicha disposición resulta abiertamente contraria a nuestra carta magna, al violentar la garantía de equidad tributaria prevista por su artículo 31, fracción IV, ya que se otorga un tratamiento desigual a los iguales, toda vez que el creador de una obra arquitectónica es igual que el creador de cualquier otra obra de las enunciadas en los diferentes incisos del artículo 7° de la Ley Federal de Derechos de Autor, hoy abrogada, y del artículo 13 de la actualmente en vigor.

Sobre este mismo aspecto, cabe resaltar que la ley vigente en 1997, continúa haciendo referencia a los artículos 7° y 9° de la Ley Federal de Derechos de Autor abrogada, por lo que resulta necesaria su modificación para, en su caso, hacer referencia expresa al artículo 13 de la ley autoral en vigor.

También resulta conveniente afirmar que el hecho de impedir el acreditamiento a diversos sujetos que se encuentren dentro de la hipótesis prevista en la parte *in fine* del propio artículo 141-B, contraviene la garantía de equidad tributaria a que se ha hecho referencia, al no tratar igual a los iguales, puesto que el simple hecho de percibir ingresos por salarios de quien paga las regalías, o bien de ser accionista en más de un 10% de su capital social, no conlleva a una calidad diferente, puesto que ésta se deriva de la creación de alguna obra, y no de la forma y términos en que se desea explotar.

A este respecto, resultan aplicables por analogía, las siguiente tesis de jurisprudencia:

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

Tomo: IX-enero

Tesis: P. II/92

Página: 42

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXVIII, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y UNO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, AL DAR UN TRATO DISTINTO A CONTRIBUYENTES QUE SE ENCUENTRAN EN LA MISMA HIPÓTESIS TRIBUTARIA. La disposición mencionada contraviene el principio de equidad establecido en el artículo 31, fracción

IV, constitucional al dar un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis normativa, puesto que, no obstante que todos ellos obtienen ingresos provenientes de regalías que perciben por permitir a terceros el uso o la explotación de sus derechos de autor, el gravamen no se cobra cuando: a) los ingresos se obtienen en más de un año de calendario, cuando; b) no se reciban en su totalidad de una sola persona y cuando; c) no obstante sean de un año calendario y provengan de una sola persona, ésta se dedique a la actividad editorial, o bien, a la grabación de música. Así, aunque el hecho generador del impuesto es el mismo para todos los contribuyentes del impuesto (aspecto en el que son iguales), basta con que varíe una sola de las condiciones secundarias marcadas por la ley para que el gravamen no tenga que pagarse, lo cual provoca un trato inequitativo entre los diversos causantes del impuesto que están en la misma hipótesis de causación.

Amparo en revisión 606/91. Honore Andrés Bornacini Hervella. 17 de octubre de 1991. Puesto a votación el proyecto, se aprobó por unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros presidente Schmill Ordóñez, De Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, González Martínez, Villagorda Lozano, Gutiérrez Vidal, Moreno Flores, García Vázquez y Díaz Romero. Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ausentes: Azuela Güitrón y Chapital Gutiérrez. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Rolando González Licona.

Amparo en revisión 330/90. Rosa María Corzo González y coagraviada. 8 de agosto de 1991. El proyecto se aprobó por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros presidente Schmill Ordóñez, De Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, González Martínez, Villagorda Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Lanz Cárdenas y Díaz Romero. Ausentes: Chapital Gutiérrez y Adato Green. Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Tesis número II/92 aprobada por el Tribunal en Pleno en sesión privada celebrada el martes siete de enero de mil novecientos noventa y dos. Unanimidad de quince votos de los señores ministros presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, José Manuel Villagorda Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez y Juan Díaz Romero. Ausentes: Ignacio Magaña Cárdenas, Atanasio González Martínez, José

Trinidad Lanz Cárdenas, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y Mariano Azuela Güitrón. México, Distrito Federal, a nueve de enero de mil novecientos noventa y dos.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 49, enero de 1992, pág. 61.

RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. SU ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXX, INCISO B), VIGENTE A PARTIR DE 1994, QUE EXCLUYE DE LA EXENCIÓN A LOS AUTORES ACCIONISTAS DE UNA EMPRESA EDITORIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto establece que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos derivados de regalías que perciban los autores por permitir a terceros la publicación de sus obras, para su enajenación al público, excepto, entre otros supuestos, cuando quien perciba el ingreso (regalías) sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos. Lo anterior viola el principio de equidad tributaria, pues se da un trato diferente a los que adicionalmente tienen el citado carácter de socio o accionista de una empresa editorial, sin advertir que cualquier otro ingreso que obtengan por actividades productivas, se encuentra gravado en forma autónoma por la propia ley, y no obstante que el hecho imponible del impuesto es el mismo para todos los sujetos pasivos, a saber, la obtención de regalías por permitir a terceros el uso o explotación de sus derechos de autor, y que el motivo de la exención radica en el estímulo a la obra creativa, lo que opera respecto de todo tipo de autores.

P. XCVII/97 Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de junio en curso, aprobó, con el número XCVII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de junio de mil novecientos noventa y siete.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.- Novena época. T. V. Junio de 1997. Pleno y Salas. México 1997. Páginas 163 y 164.

Por otra parte, el artículo 87 antes citado, fue reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 20 de diciembre

de 1991, en vigor a partir del 1° de enero de 1992, para quedar redactado en los siguientes términos:

Artículo 87. Los contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de derechos de autor a que se refiere el artículo 141-B de esta Ley, también podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 86 de la misma, un monto equivalente al impuesto que corresponda a ocho salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevado al trimestre, calculado éste como si se tratara del único ingreso del contribuyente en el ejercicio.

[...]

Quando el contribuyente, además de percibir ingresos de los mencionados en este artículo, perciba ingresos por otros conceptos de este título, determinará el monto del impuesto contra el cual podrá efectuar el acreditamiento que se señala en el primer párrafo, aplicando al total del impuesto que resulte en los términos del artículo 86 de esta Ley, el por ciento que representen los ingresos acumulables a que se refiere este artículo, respecto del total de los ingresos acumulables en el trimestre en que se trate.

La reforma a este precepto fue con el único objeto de actualizar la periodicidad de los pagos provisionales que con anterioridad eran mensuales y a partir de esa fecha se convirtieron en trimestrales.

Por último, por decreto publicado el 3 de diciembre de 1993, en vigor a partir del 1° de enero de 1994, el artículo 141-B antes citado, se reformó para pasar a ser el artículo 141-C, quedando redactado en los mismos términos que el anterior artículo 141-B, modificándose asimismo el artículo 87, con la única finalidad de hacer referencia al propio artículo 141-C.

B. Exención

El artículo 77, fracción XXVIII, de la Ley, en vigor a partir del 1° de enero de 1981, preceptuaba:

Artículo 77. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

[...]

XXVIII. Los derivados de regalías que perciban los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor [...]

Del análisis de la exención prevista en la fracción antes citada se desprende con meridiana claridad que el legislador consideró que los creadores de obras autorales no debieron pagar el tributo en comento cuando percibieran regalías por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor; sin embargo, subsiste la misma incongruencia que ya fue analizada con anterioridad, en el sentido de considerar que cuando un autor permitiera a un tercero el uso o la explotación de un derecho patrimonial que hubiere adquirido, también operaba el no pago, ya que al establecer “de los” derechos de autor y no “de sus” derechos autorales, se produce una consecuencia no deseada por el legislador.

El precepto en comento fue modificado mediante decreto publicado el 31 de diciembre de 1981, en vigor a partir del 1º de enero de 1982, en los siguientes términos:

Artículo 77. [...]

XXVIII. Los derivados de regalías que reciban los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor, salvo en los siguientes casos:

- a). Cuando quien percibe estos ingresos obtenga además de la persona que los paga, ingresos de los señalados en los Capítulos I o II de este título.
- b). Cuando la persona que perciba estos ingresos sea socio o accionista de quien se los paga y sea titular de más de un 10% del capital social.
- c). Cuando en un año de calendario la totalidad de estos ingresos se perciban de una sola persona, excepto cuando esta última se dedique a la actividad editorial o a la grabación o impresión de música [...]

Como se podrá observar de la simple lectura de la reforma antes citada, el legislador pretendió limitar considerablemente la exención prevista para los autores, sin tomar en consideración que conforme a la garantía de equidad tributaria, la ley secundaria no puede otorgar un trato desigual a los iguales, resultando por tanto claramente violatoria de la garantía antes aludida, ya que el hecho de prestar servicios a quien paga regalías, ser accionista de la persona moral pagadora o percibirlos de un solo sujeto, no conlleva a una diferencia entre las diversas obras amparadas por el derecho de autor, es decir, esas características no contienen distingo alguno hacia los diversos creadores, resultando aplicables las tesis de jurisprudencia transcritas con anterioridad.

Cabe aclarar que continuaban exentos los autores que percibieran regalías por permitir a terceros el uso o la explotación de un derecho autorral, cuyo aspecto patrimonial hubieren adquirido de un tercero.

Nuevamente, mediante decreto publicado el 30 de diciembre de 1983, en vigor a partir del 1° de enero de 1984 y hasta el 1° de enero de 1990, el primer párrafo de la fracción XXVIII del artículo 77 fue modificado para quedar redactado como sigue:

Artículo 77. [...]

XXVIII. Los derivados de regalías que perciban los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor respecto de obras musicales y literarias incluyendo las técnicas, científicas y en general todas las obras escritas, por las que ya se haya pagado el derecho por registro de autores y que estén registradas en México ante la autoridad competente, salvo en los siguientes casos:

[...]

Esta reforma de nueva cuenta resulta ilegal, pues violenta la garantía de equidad tributaria, al otorgar, en primer lugar, trato desigual a los iguales, puesto que se pretendió que no estuvieran exentos aquellos autores de obras jurídicas, pedagógicas, didácticas, de danza, coreográficas y pantomímicas, pictóricas, de dibujo, grabado y litografía, escultóricas y de carácter plástico y de fotografía, cinematografía, radio y televisión, además de que, en segundo lugar, se obligó a los autores que limitativamente conservaron la exención, a inscribir su obra en territorio nacional, ante la autoridad competente y pagar los derechos que al efecto se establecieran, olvidando que este requisito dejaba fuera del beneficio a aquellos que no tuvieran registrada su obra en México, o bien, la tuvieran en el extranjero, y además, que con base en lo dispuesto por la propia ley autoral vigente en esa época, el registro no era, ni es, elemento constitutivo para gozar de los beneficios que como autor le concede la ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha decretado la inconstitucionalidad de la exención en vigor a partir de 1994, que transcribiremos con posterioridad, que aun cuando no se deriva de una disposición idéntica, sí resulta aplicable por analogía.

La multicitada exención fue reformada de nueva cuenta, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989, en vigor a partir del 1° de enero al 31 de diciembre de 1990, para quedar redactada en los términos que a continuación se indican:

Artículo 77. [...]

XXVIII. Los derivados de regalías que perciban los escritores por permitir a terceros la enajenación de sus libros, hasta por un monto que no exceda de 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, siempre que el monto de dichas regalías se determine en función del valor de las ventas de sus libros, éstos se publiquen por empresas dedicadas a la edición de libros registrados en la Cámara Nacional de la Industria Editorial, se ofrezcan en venta al público en general y se haya pagado el derecho por registro de autores y estén registrados en México ante la autoridad competente. La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en los siguientes casos:

[...]

c). Cuando en un año de calendario la totalidad de estos ingresos se perciban de una sola persona, excepto cuando esta última se dedique a la actividad editorial.

d). Cuando se trate de obras técnicas, científicas o didácticas. [...]

La mencionada reforma también violenta la garantía de equidad tributaria prevista por la fracción IV del artículo 31 constitucional, al sólo permitir la exención a los escritores, siempre y cuando cumplan con requisitos tales como percibir ingresos no mayores a veinte veces el salario mínimo, que la regalía se determinara en función del valor de venta de los libros, que estos fueran publicados por empresas registradas ante la cámara correspondiente, que se enajenaran al público en general y que se encontraran inscritas ante autoridad mexicana, ya que se trata desigual a los iguales, toda vez que también representan obras de la creación intelectual las musicales, científicas, técnicas, de danza, coreográficas y pantomímicas, pictóricas, de dibujo, grabado y litografía, escultóricas y de carácter plástico y de fotografía, cinematografía, radio y televisión, dejando también fuera de la exención a aquellos autores de obras escritas que no cumplieran con los requisitos imperativamente previstos para gozar del beneficio.

A este respecto, resulta conveniente transcribir la siguiente jurisprudencia decretada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Octava época

Instancia: Pleno

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomó: 55, julio de 1992

Tesis: P./J. 21/92

Página: 12

RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. SU ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXVIII, INCISO D), VIGENTE EN 1990, QUE SE REFIERE A LOS INGRESOS POR REGALÍAS DE AUTOR, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD. Establece el precepto mencionado que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos derivados de regalías que perciban los escritores por permitir a terceros la enajenación de sus libros, hasta por un monto que no exceda de 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, siempre que el monto de dichas regalías se determine en función del valor de las ventas de sus libros, éstos se publiquen por empresas dedicadas a la edición de libros registrados en la Cámara Nacional de la Industria Editorial, se ofrezcan en venta al público en general y se haya pagado el derecho por registro de autores y estén registrados en México ante la autoridad competente, así como que la exención no se aplicará cuando se trate de obras técnicas, científicas o didácticas. Lo anterior viola el principio de equidad pues no obstante que el hecho generador del impuesto es el mismo para todos los sujetos pasivos, a saber, la obtención de regalías por permitir a terceros el uso o explotación de sus derechos de autor, y que el motivo de la exención radica en el estímulo a la obra creativa, lo que opera respecto de todo tipo de autores, se da un trato diferente a los de obras técnicas, científicas o didácticas al excluírseles de la exención respectiva.

Amparo en revisión 606/91. Honore Andrés Bornacini Hervella. 17 de octubre de 1991. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Rolando González Licona.

Amparo en revisión 5600/90. Carlos Arellano García. 23 de enero de 1992. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Marcos García José.

Amparo en revisión 104/91. Leonel Pereznieto Castro. 23 de enero de 1992. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Jorge Antonio Cruz Ramos.

Amparo en revisión 779/91. Gabriel Gutiérrez Pantoja. 23 de enero de 1992. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Víctor Jáuregui Quintero.

Amparo en revisión 4765/90. Manuel Bejarano Sánchez. 20 de febrero de 1992. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: E. Gustavo Núñez Rivera.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes dieciséis de junio en curso, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán,

Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordo Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 21/92, la tesis de jurisprudencia que antecede y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a diecinueve de junio de mil novecientos noventa y dos.

Ahora bien, la exención en materia autoral fue suprimida a partir del 1° de enero de 1991, fecha en la cual se dio el tratamiento a las regalías por derechos de autor, de ingresos asimilables a honorarios y así permaneció hasta el 31 de diciembre de 1993, sin encontrar una razón real que motivara el actuar de nuestro legislador, que siempre había exentado a las regalías, con diferentes tratamientos desde el 1° de enero de 1965.

Por último, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de diciembre de 1993, en vigor a partir del 1° de enero de 1994 y hasta la fecha, la exención en materia autoral se encuentra contenida en la fracción XXX del artículo 77, misma que a la letra dispone:

Artículo 77. [...]

XXX. Los que obtengan por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda “ingreso percibido en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

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

- a). Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.
- b). Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.
- c). Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación

en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios. [...]

Al igual que sus últimas reformas, la exención antes citada violenta en forma flagrante la garantía de equidad tributaria, puesto que sólo otorga el beneficio a los autores de obras escritas, que permitan su publicación a terceros en libros, periódicos o revistas, o bien la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales, siempre y cuando se destinen para su enajenación al público en general y se expida el comprobante respectivo, no otorgando el mismo beneficio a sujetos que también son creadores de obras literarias o intelectuales, es decir, autores que crean obras protegidas tanto por la ley autoral abrogada como por la ley que actualmente se encuentra en vigor.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la siguiente tesis:

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, noviembre de 1995

Tesis: P. XCI/95

Página: 93

RENTA. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. SU ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXX, VIGENTE EN 1994, QUE SE REFIERE A INGRESOS QUE OBTENGAN AUTORES DE OBRAS ESCRITAS O MUSICALES POR PERMITIR A TERCEROS SU PUBLICACIÓN O SU REPRODUCCIÓN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El párrafo primero del precepto antecitado establece que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos que obtengan por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda “ingreso percibido en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”. Por su parte el artículo 7o. de la Ley Federal de Derechos de Autor, vigente en el mismo año, señala que: “La protección a los derechos de

autor se confiere respecto de sus obras, cuyas características correspondan a cualquiera de las ramas siguientes: a) Literarias.- b) Científicas, técnicas y jurídicas.- c) Pedagógicas y didácticas.- d) Musicales, con letra o sin ella.- e) De danza, coreográficas y pantomímicas.- f) Pictóricas, de dibujo, grabado y litografía.- g) Escultóricas y de carácter plástico.- h) De arquitectura.- i) De fotografía, cinematografía, audiovisuales, de radio y televisión.- j) De programas de computación, y k) Todas las demás que por analogía pudieran considerarse comprendidas dentro de los tipos genéricos de obras artísticas e intelectuales antes mencionadas.- La producción de los derechos que esta Ley establece surtirá legítimos efectos cuando las obras consten por escrito, en grabaciones o en cualquiera otra forma de objetivación perdurable y que sea susceptible de reproducirse o hacerse del conocimiento público por cualquier medio”. Así las cosas, es claro que el primer dispositivo legal en comento es violatorio del principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues da un tratamiento distinto a contribuyentes que se encuentran en idéntica situación al excluir de la exención fiscal a autores diversos de los escritores de libros, periódicos o revistas y músicos cuyas obras se enajenen al público por la persona que efectúa los pagos por ese concepto, como son, entre otros, los fotógrafos, a pesar de que todos ellos están ubicados en la misma hipótesis de causación, consistente en percibir ingresos por permitir el uso o la explotación de sus obras a terceros.

Amparo en revisión 1446/94. Fernando Cagigas de la Peña. 18 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el diecinueve de octubre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XCI/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a diecinueve de octubre de mil novecientos noventa y cinco.

4. Régimen simplificado de autores

A partir del 1º de abril de 1993 y hasta la fecha, la Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal, previene un régimen simplificado para los autores.

Dicho régimen consiste medularmente en que la persona física que reciba ingresos en materia autoral, directamente de una persona moral por la explotación de sus obras y que no se encuentre exenta en términos del artículo 77, pueda optar por que dicha persona jurídica le efectúe la retención del impuesto a su cargo, en términos del régimen aplicable a cualquier asalariado.

Lo anterior implica un régimen diverso al que previene la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que como se ha mencionado, a los ingresos que perciban directamente los autores por la explotación de sus obras se les otorga el tratamiento de honorarios, lo que conlleva a una evidente falta de técnica jurídica, puesto que el régimen previsto en las reglas generales debiera encontrarse contenido en la ley impositiva, y de ninguna manera regulado en una disposición de carácter secundario, que ni siquiera alcanza el carácter de reglamento.

III. CONCLUSIONES

Primera. Durante el periodo transcurrido del 1° de enero de 1965 al 31 de diciembre de 1975, la Ley del Impuesto sobre la Renta no sólo gravaba los ingresos que percibieran directamente los autores por la explotación de sus derechos, sino también aquellos ingresos que cualquier persona, titular del derecho patrimonial, percibiera por su explotación, no siendo objeto gravado aquellos ingresos que se percibieran por el autor o sus causahabientes por un concepto diverso a la explotación, tal como la enajenación del derecho patrimonial.

Segunda. Durante el periodo comprendido del 1° de enero de 1976 al 31 de diciembre de 1978, únicamente quedaban incluidos los ingresos que percibieran los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de sus derechos de autor, por lo que no eran objeto de gravamen los ingresos que percibiera el autor al explotar por sí mismo la obra, los que percibiera al enajenar su derecho patrimonial, así como los que percibieran sus causahabientes, por permitir la explotación del derecho aun tercero, explotar ellos mismos la obra, o bien, enajenarla.

Tercera. La exención prevista durante el periodo antes mencionado contenía un grave defecto de técnica legislativa, puesto que exceptuaba del pago del mencionado tributo, a ingresos no expresamente gravados por la ley.

Cuarta. Durante el periodo comprendido del 1° de enero de 1979 al 31 de diciembre de 1980, la totalidad de los ingresos por concepto de derechos de autor se encontraban gravados y estuvieron afectos al pago del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con lo establecido por el capítulo IX, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, del título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta; teniendo como única excepción, la enajenación del derecho autoral, misma que se regía por lo dispuesto en el capítulo IV denominado “De los ingresos por enajenación de bienes” del título III de la ley antes mencionada.

Quinta. La exención vigente en ese lapso sólo aplicaba a los ingresos derivados de las regalías que percibieran los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor, cometiendo un grave error, al exentar a los ingresos que percibiera un autor, titular de un derecho patrimonial diverso, por permitir a terceros su uso o explotación.

Sexta. Del 1° de enero de 1981 al 31 de diciembre de 1990, los ingresos por concepto de derechos de autor se encontraban regulados por el capítulo X, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, del título IV de la ley en comento, salvo los ingresos por enajenación de obras de arte hechas por el autor, cuyo régimen se asimilaba a los ingresos por honorarios. Se debe destacar que esta última situación permanece hasta la fecha.

Séptima. A partir del 1° de enero de 1991 y hasta la fecha, los ingresos por derechos de autor se asimilan a los ingresos por honorarios, teniendo derecho a un impuesto acreditable, hasta por el equivalente de ocho salarios mínimos.

Octava. Los requisitos previstos para tener derecho al acreditamiento a que se refiere la conclusión que antecede, así como la eliminación del beneficio a los creadores de obras arquitectónicas, resultan violatorios de la garantía de equidad tributaria contemplada por la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Novena. La exención prevista en materia autoral a partir del 1° de enero de 1982 y sus diferentes reformas hasta la fecha, violentan la garantía constitucional de equidad tributaria, por las razones vertidas en el cuerpo del presente estudio.

Décima. Resulta necesaria una reforma en cuanto al régimen impositivo aplicable al derecho autoral, en la que además de distinguir la diversa categoría de derechos reconocida por nuestra ley, se tome la decisión de

otorgar, o no, beneficios, sin limitación, a los creadores de obras intelectuales.