

## **V. AMPARO EN REVISIÓN 235/2002**

La empresa Hongos del Bosque, S.A. de C.V., a través de su representante, promovió el 12 de febrero de 2002 juicio de amparo en contra del Decreto que emite la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, específicamente por lo que hace al establecimiento del impuesto sustitutivo del crédito al salario, previsto en el artículo 1o., apartado A, fracción I, numeral 10 y en contra del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente por lo que se refiere a los artículos Tercero y Cuarto de Disposiciones Transitorias, ambos publicados el martes 1o. de enero de 2002, en el *Diario Oficial de la Federación*.

### **1. ARGUMENTOS DEL DEMANDANTE**

La quejosa consideró que las disposiciones contenidas en los mencionados decretos sobre el impuesto sustitutivo del crédito al salario violaban en su perjuicio las garantías contenidas

en los artículos 1o., 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y expuso como conceptos de violación los siguientes:

a) Que dicho impuesto viola el principio de legalidad tributaria, porque no precisa la base sobre la que se impone, pues señala como tal al salario y demás prestaciones en efectivo o en especie, sin que precise qué es lo que incluye el salario y cuáles son los conceptos que deben comprenderse como prestaciones en efectivo o en especie. Así, al no haber certeza de todos los elementos integrantes del tributo, considera que se hace imposible la integración de la base del impuesto y su cuantificación en cantidad líquida.

b) Que el referido tributo viola el principio de proporcionalidad tributaria por lo siguiente:

- No considera la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya no grava la riqueza o ingresos del contribuyente, sino el cumplimiento de una obligación derivada de una relación laboral —pago de salarios a sus trabajadores— en donde las erogaciones realizadas por concepto de salarios y demás prestaciones no necesariamente representan o reflejan la capacidad contributiva del contribuyente.
- Establece una tasa fija que no guarda relación alguna con la capacidad contributiva de pago del tributo, cuando lo que debería aplicarse son tasas progresivas por ser éstas más proporcionales.

- La opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, siempre que no efectúe la disminución del crédito al salario pagado a los trabajadores, constituye a su vez un gravamen adicional desproporcionado y ruinoso, que viola los principios de proporcionalidad y equidad tributarias al no permitir que se pueda deducir este tributo del pago correspondiente al impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.

c) En lo relativo a la equidad tributaria, la quejosa señaló que el citado tributo viola dicho principio, al establecer un trato desigual dentro de una misma clase de contribuyentes, pues afecta más a aquellos patrones que otorguen mejores salarios en beneficio de sus trabajadores, no obstante que dichas erogaciones no constituyen incrementos patrimoniales, que aquellos que se limitan a retribuir a sus trabajadores con las percepciones mínimas, ya que el crédito al salario se da a los trabajadores que perciben menores ingresos.

d) El impuesto sustitutivo del crédito al salario viola el principio del destino de la contribución, toda vez que no se aplica para sufragar éste. El quejoso argumentó que si se acepta que las erogaciones o gastos de la Federación, deben estimarse previamente para estar en condiciones de fijar los impuestos que deberán cobrarse a los gobernados, y con ellos poder pagar los gastos programados y, en este caso, las autoridades responsables no previeron en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, ingreso alguno a recaudar por el impuesto sustitutivo del crédito al salario y en el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal del mismo

año no se contempló destino alguno para este ingreso fiscal, es evidente que dicho impuesto no estuvo destinado al pago de gastos públicos. Lo anterior en atención a lo previsto por los artículos 74, fracción IV, y 126 constitucionales, en el sentido de que las contribuciones se decretan para cubrir el presupuesto de egresos y que no puede realizarse pago alguno a cargo del erario federal que no esté previsto en aquél o en la ley posterior.

e) Finalmente, la agraviada señaló que el citado impuesto viola el proceso legislativo a que se refieren los artículos 72 y 74, fracción IV, constitucionales, en relación con los diversos 31, fracción IV, 14 y 16 de la Carta Magna, porque pareciera complementario o supletorio del impuesto sobre la renta y de vigencia anual, en razón de que así lo señalan las disposiciones transitorias, lo que le causa un grave perjuicio de inseguridad jurídica; además el quejoso consideró que el referido tributo viola el artículo 92 de la Constitución, por la ausencia de refrendo del secretario de Hacienda y Crédito Público.

## **2. RESOLUCIÓN DEL JUEZ DE DISTRITO**

Correspondió conocer de la demanda de garantías, por razón de turno, al Juez Primero de Distrito en Materias de Amparo y Juicios Civiles Federales en el Estado de México, con residencia en Toluca, quien la admitió a trámite en proveído de 14 de febrero de 2002 y dictó sentencia el 30 de abril de ese año, en la que, en lo esencial, resolvió:

SEGUNDO. LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE a HONGOS DEL BOSQUE, S. A. DE C. V., en

contra de los actos y autoridades precisados en el resultando primero de esta sentencia, en términos de su considerando quinto.

Las consideraciones en que se apoyó la sentencia son las siguientes:

a) Sobre las causales de improcedencia, argumentadas por el subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en ausencia del secretario de Hacienda y Crédito Público y en representación del Presidente de la República, éstos debían desestimarse ya que si bien era acertado lo señalado por la autoridad responsable en el sentido de que el decreto reclamado es de naturaleza heteroaplicativa, es decir, que necesita de una condición, de un acto concreto de aplicación para que se origine el perjuicio en la esfera jurídica de la empresa quejosa, el juicio de garantías se promovió con base en un acto concreto de aplicación de los decretos reclamados, consistente en el recibo de pagos provisionales, de la primera parcialidad y retenciones de impuestos federales, que la empresa quejosa acompañó a su demanda.

b) A los argumentos de fondo, en resumen, el Juez respondió de la siguiente manera:

- El impuesto sustitutivo del crédito al salario no viola el principio de legalidad tributaria porque el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se reclama especifica con claridad la base del tributo, al señalar que ésta consiste en las erogaciones efectuadas en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

- Que el hecho de que las prestaciones en especie sean la base del impuesto en estudio, no constituye una violación a la garantía de legalidad, toda vez que aun tratándose de aguinaldo, participación patronal al fondo de ahorro y primas de antigüedad, son cuantificables en dinero, inclusive con el paso del tiempo.
- El impuesto cuestionado no viola el principio de proporcionalidad al gravar el cumplimiento de una obligación derivada de una relación laboral y no la riqueza o ingresos del contribuyente, toda vez que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, no señala como requisito que los gravámenes se impongan únicamente sobre los ingresos y la propiedad de un patrimonio o capital, sino respecto de cualquier aspecto que sea indicativo de la capacidad contributiva, como pueden ser las erogaciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, las cuales son gravadas mediante impuestos indirectos que reflejan en forma mediata, la existencia de la capacidad contributiva de los patrones que emplean trabajadores. De tal manera que quien realice más erogaciones, tendrá que pagar más, con lo que se logra que el impuesto sea proporcional, aun cuando no se apliquen tarifas progresivas para determinarlo.
- El citado tributo no viola el principio de equidad tributaria, ya que no establece un trato desigual dentro de una misma clase de contribuyentes, al afectar más a aquellos patrones que otorguen mejores salarios en beneficio de sus trabajadores, ya que la norma que lo establece reúne los requisitos de universalidad y

generalidad respecto de los sujetos que se sitúen en los supuestos señalados.

- Que si bien es cierto que el tributo cuestionado no tiene un destino dentro el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, de la lectura del artículo 13 de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2002 se deduce que este recurso se concentrará en la Tesorería de la Federación, para realizar las acciones, planes y programas de las dependencias y entidades consideradas en el segundo de los ordenamientos citados, cuyas erogaciones integran el gasto público federal.
- El mencionado impuesto no es un gravamen adicional o sobretasa al impuesto sobre la renta, en virtud de que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta sí establece la posibilidad de deducir el excedente del tres por ciento del impuesto sobre la renta, y que el impuesto sustitutivo de crédito al salario tiene perfectamente definidos su objeto, base, tasa, época de pago y sujeto pasivo del impuesto, y además no existe otro impuesto que grave las erogaciones por pagos del salario y otras prestaciones, resultantes de la relación laboral.
- La quejosa no probó que dicho impuesto fuera ruinoso para ella, como lo manifestó.
- El decreto es válido con el solo refrendo del secretario de Gobernación, y no se hace necesario el refrendo del secretario de Hacienda y Crédito Público, toda vez que es un acto que emana de la voluntad del titular del Ejecutivo Federal y no del órgano legislativo.

Con base en los anteriores argumentos el Juez negó el amparo y la protección de la justicia federal solicitados por la quejosa, quien inconforme con la sentencia anterior, por escrito presentado el día 18 de junio de 2002, ante la Oficialía de Partes Común de los Juzgados de Distrito en Materias de Amparo y de Juicios Civiles Federales en el Estado de México, con residencia en Toluca, interpuso recurso de revisión. Dicho escrito fue remitido al juzgado del conocimiento el día 19 del mismo mes y año, quien a su vez lo envió a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para su sustanciación.

Recibidos los autos en este Alto Tribunal, su Presidente, por acuerdo dictado el día 4 de julio de 2002, admitió el recurso de revisión y fue turnado al Ministro Juan N. Silva Meza, para la elaboración del proyecto de sentencia correspondiente.

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se declaró competente para conocer y resolver el recurso de revisión toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclama la inconstitucionalidad del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado, y consideró que el recurso de revisión fue interpuesto oportunamente.

### **3. AGRAVIOS DE LA RECURRENTE**

La quejosa, a través de su representante, expresó que el Juez *a quo* interpretó de manera indebida las disposiciones legales

aplicables al caso concreto, por lo que la negación de la protección de la justicia federal está indebidamente fundada y motivada, ya que en su sentencia violó el artículo 77 de la Ley de Amparo en relación con los artículos 31, fracción IV y 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Además reiteró que la ley que ella impugna por inconstitucional viola en su perjuicio la garantía de legalidad tributaria y expresa las mismas razones que en su demanda inicial.

Sobre la violación a diversos principios tributarios, la recurrente amplía sus argumentos en los siguientes términos:

a) El impuesto sustitutivo del crédito al salario establece una tasa del 3% sobre las erogaciones relacionadas con la prestación de un servicio personal subordinado, pero esto no implica que se grava en mayor proporción a quienes realizan mayores erogaciones por concepto de sueldos y salarios, pues no necesariamente quiere decir que se tenga una mayor capacidad contributiva; o sea, que la circunstancia de tener más trabajadores, no significa percibir mayores ingresos respecto de aquellas personas que tienen menos trabajadores; es más, se puede llegar al caso de que el contribuyente con menos personal otorgue mejores salarios que aquel que ocupa más trabajadores, derivado de que está en mejores condiciones financieras. Lo anterior hace a este impuesto desproporcionado.

b) Conforme a las reglas que regulan el impuesto sustitutivo del crédito al salario sus contribuyentes pueden optar por no pagar dicho tributo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores; no obstante el importe erogado por concepto de crédito

al salario puede ser en cantidad menor a si se pagara a la tasa del 3%, que establece el impuesto de referencia, haciéndose una distinción respecto de contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis de causación, al permitirse pagar un impuesto menor a los empleadores que pagan bajos ingresos, cuyos trabajadores tienen derecho al crédito al salario. Así, se da un trato desigual a contribuyentes que se encuentran dentro de una misma clase, y se afecta más a aquellos patrones que otorguen mejores condiciones salariales en beneficio de sus trabajadores, sin importar que dichas erogaciones no denoten un aumento en su patrimonio, que a aquellos patrones que únicamente se limitan a pagar a sus trabajadores las percepciones mínimas. Lo anterior viola el artículo 77 de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 31, fracción IV constitucional, y con ello el principio de equidad tributaria.

c) La decisión recurrida violó la garantía de legalidad tributaria, toda vez que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar como elemento esencial del establecimiento de las contribuciones el ser destinadas al gasto público, requiere que se establezca con antelación los conceptos de gastos a que éstas se destinarán, o sea que el Presupuesto de Egresos debe aprobarse antes que la Ley de Ingresos, situación que no se dio respecto al impuesto cuestionado.

d) Conforme al criterio del Juez *a quo* de que es irrelevante que el impuesto sustitutivo del crédito al salario se establezca mediante un artículo transitorio, porque éste es parte integrante de la ley donde se encuentra, o sea

de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entonces se concluye que impone una tasa adicional del mismo impuesto ya establecido en el artículo 10 del propio ordenamiento, lo que genera una situación desproporcionada e inequitativa con respecto a quienes no pagan el tributo reclamado.

#### **4. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL EN PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**

##### **a) *Naturaleza jurídica del impuesto sustitutivo del crédito al salario***

Previo al análisis de fondo, el órgano resolutor desentrañó la naturaleza jurídica del tributo controvertido para dar sustento al alcance y sentido de su resolución.

Así, consideró que esta figura fiscal, como su nombre lo indica, es un impuesto y, por ende, una contribución de conformidad con el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, en la que el legislador estableció que están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, según se desprende del contenido del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, que lo regulaba.

Dicho numeral textualmente establecía:

Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Único. Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la

prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

Se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado. Para estos efectos, también se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.

El impuesto establecido en este artículo se determinará aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa del 3%.

El impuesto establecido en este artículo se calculará por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se realicen dichas erogaciones. El pago provisional se calculará aplicando la tasa establecida en el párrafo tercero de este artículo sobre el total de

las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.

Los contribuyentes a que hace referencia este artículo podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores establecida en los artículos 116, 117 y 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para los efectos de este artículo, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá pagar el impuesto establecido en este artículo por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este numeral, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

### **b) Elementos del impuesto sustitutivo del crédito al salario**

i) **Sujetos:** Son las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

Se considera como una sola persona moral, el conjunto de aquellas que:

- Sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

- El control efectivo de ellas se lleve a cabo por una misma persona física o moral, aun cuando no determinen su resultado fiscal consolidado.

Se considera que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
- Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

ii) Objeto: Las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas

por los patrones a sus trabajadores, así como aquellas que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como ingresos asimilados a salarios.

iii) Base gravable: El total de erogaciones realizadas por las personas físicas y morales por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

iv) Tasa: 3%.

v) Causación: En el momento en que se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado. Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran como ingresos asimilados a salarios:

- Las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

- Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

- Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

- Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que éstos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

- Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos del Capítulo I del Título IV de la ley de la materia.

- Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de dicho Capítulo.

vi) Mecánica del tributo: El impuesto se calculará por ejercicios fiscales. Sin embargo, los contribuyentes del gravamen se encuentran obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, que se obtendrán de aplicar la tasa del 3% al total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.

vii) Época de pago: Los pagos provisionales deberán presentarse ante las oficinas autorizadas a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente a aquél en que se realicen dichas erogaciones; mientras que el impuesto del ejercicio, deducidos sus pagos provisionales, se pagarían en el año 2003 ante las oficinas autorizadas en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, esto es, dentro

de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Del análisis de los elementos que constituyen el impuesto sustitutivo del crédito al salario, La Suprema Corte de Justicia dedujo que el sujeto pasivo de ese impuesto es el patrón o empleador, en virtud de que es precisamente él quien realiza las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, las cuales se encuentran gravadas a la tasa del 3%, en términos del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La posibilidad que establece dicho artículo de que los contribuyentes del impuesto pueden optar por no pagar este gravamen, se condiciona a que no disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, el crédito al salario pagado a sus trabajadores hasta por un importe igual al impuesto que se hubiera causado de no haber ejercido esa opción, sino sólo el excedente.

Sin embargo, también establece que en aquellos casos en que dicho crédito exceda del monto del impuesto sustitutivo que se hubiera causado de no haber ejercido esa opción y se cumplan, además, los requisitos que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, los patrones o empleadores sí podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, ese excedente.

Con lo anterior se cambiaron las condiciones y la finalidad con que venía funcionando la figura del crédito al salario, ya que su costo en última instancia se absorbía por el Gobierno

Federal al existir la posibilidad de que los retenedores o patrones pudieran disminuir de los impuestos federales a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que por concepto del crédito al salario pagaran en efectivo a sus trabajadores.

***c) Procedimiento para el cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, del subsidio acreditable y del crédito al salario***

El Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta: "De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado", describe los elementos esenciales de este impuesto, que son:

i) Sujetos: Personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

ii) Objeto: Los salarios y demás prestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven de una relación laboral.

Para efectos del cálculo del impuesto que prevé ese Capítulo, se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por los patrones a sus trabajadores, así como aquellas que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como ingresos asimilados a salarios, en términos de lo señalado por el artículo 110 del ordenamiento legal referido.

iii) Base del impuesto mensual: Ingresos gravables menos ingresos exentos.

iv) Base del impuesto anual: Ingresos gravables menos ingresos exentos, menos deducciones autorizadas.

v) Tarifas para el cálculo del impuesto mensual: Las establecidas en los artículos 113 (impuesto a cargo), 114 (subsidio acreditable) y 115 (crédito al salario) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

vi) Tarifas para el cálculo del impuesto anual: Las establecidas en los artículos 177 (impuesto a cargo), 178 (subsidio acreditable) y 116 (crédito al salario) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

vii) Causación: En el momento en que se obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

viii) Mecánica del tributo: El impuesto se calculará por ejercicios fiscales. Sin embargo, los patrones o empleadores se encuentran obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales a cuenta del impuesto anual, que tendrán el carácter de pagos provisionales, los cuales se obtendrán de aplicar a la diferencia entre los ingresos gravables y exentos del periodo de que se trate, las tablas que prevén los artículos 113, 114 y 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ix) Época de pago: Los pagos provisionales deberán presentarse ante las oficinas autorizadas a más tardar el día diecisiete del mes inmediato posterior a aquél en que los contribuyentes del impuesto obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado; mientras que el impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales, se enterará al fisco federal a más tardar el 30 de abril del año siguiente.

Por regla general corresponde a los patrones realizar los cálculos, retenciones y pagos del gravamen y, en los casos en que así proceda, entregar a sus trabajadores las cantidades que por concepto del crédito al salario se generen mensual o anualmente.

El artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que en aquellos casos en que el impuesto a cargo del contribuyente, habiendo disminuido el subsidio que en su caso resulte aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga en efectivo, pudiendo el patrón en esos supuestos, disminuir del impuesto a su cargo o del retenido a terceros esas cantidades, cumpliendo con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo que se refiere al cálculo del impuesto del ejercicio, el artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta textualmente establece que los patrones calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados, aplicando a la totalidad de ingresos obtenidos en un año de calendario la tarifa que prevé el artículo 177 de la misma ley, disminuyendo al impuesto que resulte, el subsidio acreditable y el crédito al salario anual que se obtenga en términos de este numeral y, en contra de dicha cantidad, se disminuirá el importe de los pagos provisionales efectuados en cada uno de los meses del ejercicio.

Asimismo, dicho numeral establece que en los casos en que el monto del crédito al salario anual, exceda del impuesto a cargo del trabajador, disminuido el subsidio acreditable que en su caso resulte aplicable, el retenedor deberá:

- i) Entregar al contribuyente el monto que resulte de disminuir a ese excedente la suma de las cantidades que, en su caso, haya recibido el contribuyente por concepto del crédito al salario mensual correspondiente a cada uno de los meses del ejercicio por el que se determine el impuesto, cuando el excedente sea mayor.
- ii) Considerar como impuesto a cargo del contribuyente el monto que resulte de disminuir a ese excedente la suma de las cantidades que, en su caso, haya recibido el contribuyente por concepto del crédito al salario mensual correspondiente a cada uno de los meses del ejercicio por el que se determine el impuesto, cuando el excedente sea menor.

Por lo que se refiere al primer supuesto, se establece que el retenedor deberá entregar al contribuyente esas cantidades conjuntamente con el primer pago por salarios que efectúe en el mes de marzo del año siguiente a aquél por el que se haya determinado la diferencia, pudiendo el retenedor en ambos supuestos disminuir del impuesto a su cargo o del retenido a terceros esas cantidades, cumpliendo con los requisitos que al efecto establezca el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con las fracciones I, II, V, y VI, del artículo 118 del mismo ordenamiento.

Dichos requisitos son los siguientes:

- i) Llevar los registros de los pagos por los ingresos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, identificando en ellos, en forma individualizada, a cada uno de los contribuyentes a los que se les realicen dichos pagos.

- ii) Conservar los comprobantes en los que se demuestre el monto de los ingresos pagados por concepto de sueldos o salarios, el impuesto que en su caso se haya retenido, y las diferencias que resulten a favor del contribuyente con motivo del crédito al salario.
- iii) Cumplir con las obligaciones previstas en las fracciones I, II, V y VI del artículo 118 del ordenamiento legal en comento.
- iv) Pagar las aportaciones de seguridad social y las mencionadas en el artículo 109 de dicha ley que correspondan por los ingresos de que se trate.
- v) Presentar ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, con copia para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de los cinco días inmediatos siguientes al mes de que se trate, la nómina de los trabajadores que tengan derecho al crédito al salario, identificando por cada uno de ellos los ingresos que sirvan de base para determinar dicho crédito, así como el monto de este último.
- vi) Pagar mensualmente a los trabajadores en nómina separada y en fecha distinta a la que se paga el salario, el monto del crédito al salario previamente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- vii) Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y entregar en efectivo las cantidades a que se refieren los artículos 115 y 116 de dicha ley.

- viii) Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 116 de la ley de la materia.
- ix) Presentar ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas a las que les haya entregado cantidades en efectivo por concepto del crédito al salario en el año de calendario anterior, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.
- x) Presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas a las que les hayan efectuado dichos pagos, en la forma oficial que al efecto publique la autoridad fiscal.
- xi) Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.

Con la entrada en vigor del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas y morales que realizaban erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, de optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, en términos de los párrafos séptimo y octavo de dicho numeral, no podrían disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido

a terceros, las cantidades que por concepto de crédito al salario entreguen a sus trabajadores hasta por un importe igual al del impuesto sustitutivo del crédito al salario que se hubiera causado de no ejercer esa opción.

**d) El impuesto sustitutivo del crédito al salario contraviene el principio constitucional de proporcionalidad tributaria**

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, textualmente señala:

Artículo. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al interpretar dicha disposición, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exige que los gravámenes impositivos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes, esto es, en función de la potencialidad real de cada sujeto pasivo para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

La potestad tributaria implica para el Estado la facultad de determinar el objeto y medida de los tributos, a través de las autoridades legislativas competentes. En el ejercicio de esa

facultad debe tomar en consideración, en cuanto al objeto, que todos los presupuestos de hecho que dan origen a las contribuciones tengan una naturaleza económica, ya sea en la forma de una situación o en la de un movimiento de riqueza, y las consecuencias tributarias deben ser medidas en función de esa riqueza. Lo anterior obliga a que exista congruencia entre la cantidad fijada como gravamen y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

La garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y la de equidad tributaria, cuando los contribuyentes de un mismo impuesto guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Bajo este orden de ideas, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pone de manifiesto que el sistema previsto en el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que introduce un elemento que nada tiene que ver con la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado y, por ende, con su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos.

Los sujetos que están obligados a cumplir con el impuesto sustitutivo del crédito al salario, al calcular la cantidad que deben enterar al fisco, deben tomar en consideración no sólo las erogaciones que realicen por la prestación de un servicio

personal subordinado, sino también por un elemento completamente ajeno a su capacidad contributiva como lo es el crédito al salario que en efectivo deben entregar a sus trabajadores, ya que este último no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciba cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación.

La desproporcionalidad de dicho gravamen se demuestra en la medida en que sujetos que realizan exactamente las mismas erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, acaban enterando al fisco federal cantidades distintas.

Esto es así, ya que de conformidad con los párrafos séptimo y octavo del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes del impuesto, dependiendo del sueldo que en forma individual perciban las personas que les prestan un servicio personal subordinado, así como de las tarifas que prevén los artículos 113, 114, 115 y 116 del ordenamiento legal en comento, podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario en forma directa, sino a través de la no disminución de las cantidades que por concepto del crédito al salario entreguen a sus trabajadores en efectivo, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.

Esta última opción hace variar el impacto que deben absorber por ese concepto los contribuyentes, ya que no tendrán que pagar una cantidad equivalente a la que hubiera resultado de aplicar la tasa del 3% sobre el monto total de las erogaciones que efectúen, sino sólo un importe igual a aquel que hubieren entregado a sus trabajadores en efectivo,

independientemente del total de erogaciones que por la prestación de un servicio personal subordinado hubieren realizado.

Además de lo anterior, en virtud de las reglas para calcular el impuesto en cuestión dependiendo del número de trabajadores con bajos niveles de ingresos con que cuenten las personas que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, variará el monto que el patrón tenga que absorber por concepto del crédito al salario que les entregue en efectivo y, por ende, variará también la cantidad que se le impide disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, en el caso de los sujetos que ejercieran esa opción.

De esta manera, en el cálculo del impuesto referido no se atiende a la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, toda vez que el monto que deben enterar por concepto del impuesto sustitutivo del crédito al salario puede variar dependiendo de si tienen o no trabajadores de bajos ingresos y, por consiguiente, de si están obligados a entregarles a sus empleados el crédito al salario en efectivo.

Así, con motivo de la mecánica que prevé el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es evidente la desproporcionalidad del tributo, en la medida en que dos sujetos que hubieren realizado exactamente las mismas erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, acaban enterando cantidades distintas al fisco federal, pues el monto de la obligación tributaria a su cargo no está en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos

públicos, sino de un elemento ajeno a la misma, como lo es la cantidad del crédito al salario que en efectivo deben entregar a sus trabajadores.

En consecuencia, los patrones no están contribuyendo a los gastos públicos en función de su capacidad contributiva, ya que lo hacen dependiendo de los sueldos que obtengan los trabajadores en forma individual y no de las erogaciones que realizan por la prestación de un servicio personal subordinado, lo que provoca que sujetos con la misma capacidad contributiva, tengan cargas fiscales diferentes.

Por tanto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que al introducir al artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta elementos que nada tienen que ver con la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que concedió el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa para que se le restituyera en el goce de la garantía individual violada.