

EL DERECHO FISCAL LABORAL ¿NUEVA DISCIPLINA JURÍDICA?

Juan Manuel ORTEGA*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *El objeto de estudio*. III. *El derecho laboral fiscal y el derecho fiscal laboral*. IV. *Perspectivas metodológicas*. V. *Concepto de derecho fiscal laboral*. VI. *La influencia del elemento fiscal en el derecho laboral*. VII. *¿Autonomía del derecho fiscal laboral?*

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años el Estado ha encarado serios problemas económicos, cuya solución no siempre puede encontrarse en los recursos provenientes de la venta del petróleo. El sistema fiscal ha tenido que redoblar sus esfuerzos de fiscalización y recaudación. Pero desafortunadamente no ha sido suficientemente imaginativo o carece del poder suficiente para gravar a quienes poseen las grandes fortunas de este país; se ha decantado por gravar a los contribuyentes cautivos, aquellos sobre los cuales le resulta más fácil la recaudación: los trabajadores o asalariados.

En efecto, en los últimos años la incidencia del sistema fiscal sobre la clase trabajadora ha ido acrecentándose de manera constante en nuestro país, bien a través de la contribución vía impuestos directos, como el impuesto sobre la renta (piénsese por un momento en la eliminación del subsidio y del incremento solapado en el monto a pagar para los ingresos por salario que regula el ISR para 2011) o bien, en forma mucho más discreta y sutil, como la contribución a través del incremento de los impuestos indirectos o al consumo como el IVA o el IESPS, que todos, pero especialmente los trabajadores, debemos pagar. Tampoco pueden soslayarse en esta tendencia el incremento en los impuestos al patrimonio que inciden sobre el trabajador y su familia, como el impuesto predial.

* Profesor-investigador en la Facultad de Derecho, UAEM.

De igual manera, los procedimientos para la verificación de estas obligaciones también se han incrementado en número y en intensidad; pero este incremento en sus obligaciones sustantivas y procedimentales no ha venido acompañada de nuevos derechos regulados en la legislación ordinaria frente al actuar administrativo, de forma que existe una grave descompensación entre la utilización de aquellas facultades y estos derechos, que es preciso corregir a favor de los trabajadores.

En ese apresurado y desesperado intento por recaudar, el Estado ha perdido de vista —por lo menos esa es nuestra opinión— los límites que tiene el poder tributario del Estado, entre ellos los derechos fundamentales de los trabajadores. Ha establecido diversos mecanismos de recaudación y control, que particularmente en el caso del impuesto empresarial a tasa única, reduce el número de prestaciones sociales de los trabajadores, pues no son deducibles para quien paga este gravamen.

Si a esto se le suma que muchos principios o derechos fundamentales no se encuentran plenamente reconocidos en la legislación fiscal secundaria, o bien, que no pueden hacerse efectivos por falta de una adecuada y suficiente regulación, fácilmente se entenderá que resulta menester un acucioso estudio de estas garantías individuales, pues esta descompensación puede salvarse si acudimos a una recta interpretación de los preceptos constitucionales, especialmente en materia de garantías individuales. Son estos derechos básicos los que permitirán reubicar a la clase trabajadora en igual situación jurídica de la que actualmente goza la administración fiscal.

Pero no puede pensarse que los trabajadores se encuentran totalmente desprotegidos frente al sistema y que este es el único que los afecta; también debe tenerse presente que los derechos fundamentales de los trabajadores influyen de manera significativa en el diseño de aquel sistema. Prueba de ello es que la legislación fiscal contiene en la Ley del Impuesto sobre la Renta un régimen fiscal especial sobre el que los trabajadores cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, en el que se contienen y reconocen parcialmente muchos de esos derechos fundamentales.

En suma, las relaciones entre el sistema fiscal y los trabajadores tienen una inercia circular: el sistema fiscal influye en los derechos laborales, y estos afectan también al sistema. Es nuestra intención mostrar las líneas maestras de estas recíprocas relaciones y afirmar que a ese conjunto se le pueden atribuir ciertas características, que harían de su estudio una disciplina autónoma o, si no se acepta esto, por lo menos estimar que se encuentra en vías de acceder a ese nivel académico.

II. EL OBJETO DE ESTUDIO

Para que un conjunto de normas que guardan cierta homogeneidad puedan calificarse como rama jurídica es preciso que cuenten con un objeto propio de estudio (ya tendremos ocasión de profundizar sobre el particular más adelante). En este caso, la materia de nuestro estudio lo son aquellas normas y principios jurídicos que regulan las relaciones entre los trabajadores y la Hacienda pública.

Objetivamente pueden analizarse diversos ordenamientos que regulan esas relaciones. En principio, tenemos a varios artículos constitucionales (31, fracción IV, y 123, básicamente); seguidamente algunos tratados internacionales; después, a nivel de leyes generales, al Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) y a la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR), por un lado, y a la Ley Federal del Trabajo (en adelante LFT), por el otro. Existen otros ordenamientos, que también regulan esas relaciones, como los reglamentos del CFF y de la LISR, la jurisprudencia y la resolución miscelánea.

III. EL DERECHO LABORAL FISCAL Y EL DERECHO FISCAL LABORAL

Como ya lo habíamos adelantado, ese contacto entre los trabajadores y la Hacienda pública genera fuertes influencias recíprocas. Es decir, las normas laborales inciden y modulan las normas fiscales, y viceversa. Son de tal magnitud esas relaciones, que bien pueden diferenciarse en dos grandes grupos. El primero, constituido por aquellas normas y principios de carácter laboral que modulan y condicionan las normas fiscales; es decir, aquel conjunto de normas y principios que introducen el interés laboral en el ordenamiento fiscal, y al que podemos calificar como *derecho laboral fiscal*, y el segundo, conformado por aquellas normas y principios de carácter fiscal que afectan las normas laborales; esto es, el conjunto de normas y principios que introducen el interés fiscal en el ordenamiento laboral, y que podemos bautizar como *derecho fiscal laboral*.

El propósito de esta diferenciación es hacer más fácil la explicación, y no una separación rígida que sea rebasada por la realidad. Aun cuando los nombres parecen un juego de palabras, no lo son. Ciertamente, porque la primera, el derecho laboral fiscal, es un sector del derecho laboral, y la otra del fiscal, a pesar de que ambas son estudiadas por cultivadores de las dos ramas de las ciencias jurídicas, debido a su carácter limítrofe, pero no poseen

el mismo contenido, sino diferente, aun cuando tengan su fuente en las obligaciones fiscales de los trabajadores.

Como las dos disciplinas que hemos mencionado tienen por objeto el examen sistemático, pero desde distintas perspectivas, de instituciones fiscales laborales, ambas se entrecruzan de manera constante, por lo que deben considerarse como estudios de frontera y de confluencia, lo que requiere de una constante colaboración de los cultivadores de ellas.

Ahora bien, dado que resultará muy complicado referirnos en este trabajo continuamente a dos conceptos con diferente contenido, hemos decidido unificarlo para efectos meramente expositivos, denominando a esta materia como *derecho fiscal laboral*, que es el título de este trabajo, pero con la advertencia de que incluye ambos grupos de relaciones.

IV. PERSPECTIVAS METODOLÓGICAS

Para concentrarnos en nuestra materia, el derecho fiscal laboral, debemos tener presente que los instrumentos fiscales que se aplican sobre los trabajadores son muy anteriores a su análisis científico, que es relativamente reciente, aunque escaso.

En efecto, solo después de los años ochenta del siglo XX empezaron a ser objeto de un estudio el régimen fiscal a los trabajadores, sin que tales análisis fueran exhaustivos.

El conjunto de normas y principios jurídicos que disciplinan las obligaciones fiscales que tienen los trabajadores ha recibido poca atención tanto por parte de la doctrina tributaria como de la doctrina laboral. Una superficial y pronta explicación podría atribuirse al poco interés que los estudiosos de una disciplina tienen sobre la otra; ni aquellos ni estos han intentado una aproximación que les permita crear puentes de comunicación. Pero una reflexión más acusada puede desvelar mejor este aparente desinterés: los caminos metodológicos para su cabal comprensión, sistematización y enseñanza no han sido expuestos con detenimiento. Es por esa razón que pretendemos proponer algunas reflexiones sobre el particular, con las limitaciones que son propias de un trabajo de esta naturaleza.

Debemos partir de un hecho incontrovertible: este conglomerado normativo tiene un carácter multidisciplinar. Por un lado, ha de atender a los datos que ofrezcan otras áreas del conocimiento (contabilidad, economía, sociología, finanzas públicas, etcétera) para identificar y no dejar de gravar las realidades económicas existentes. Por otro, es precisa una coordinación entre todas las ramas jurídicas (civil, mercantil, penal, administrativa, procesal, constitucional, presupuestaria).

El derecho fiscal o el derecho laboral, considerados en forma individual, no son disciplinas monolíticas, sino una compleja y sutil trama de vínculos jurídicos, que afectan a todos los sectores del ordenamiento, y, que, por supuesto, se influyen mutuamente. Aunque pudiera parecer paradójico, de esta imbricación entre las diversas normas parecen surgir unos principios “propios o exclusivos” de este sector jurídico (mínimo vital exento, salario gravable...), que no son, en último término, sino proyecciones en razón de la materia de los principios generales del derecho.

Estas múltiples perspectivas de las relaciones fiscales laborales han alentado el diálogo y el debate entre tributaristas, laboristas, economistas y expertos contables. A nuestro juicio, la perspectiva interdisciplinaria es inexcusable para ordenar y sistematizar los tributos sobre patrones y trabajadores en armonía con los principios constitucionales. Por eso es sugerente crear equipos interdisciplinarios de investigación en los que todos esos sujetos trabajen con autonomía metodológica, intercambiando los datos que permitan aportar luz a sus respectivas investigaciones.

El jurista integrado en tales equipos debería utilizar un método jurídico que tome de la economía o de la contabilidad los datos necesarios para lograr un entendimiento completo del derecho. No se trata de transponer sin más al plano jurídico las conclusiones de una determinada teoría económica —por ejemplo, respecto de los subsidios fiscales—, sino de adquirir un conocimiento lo más correcto posible de la realidad fáctica sobre la que se aplica el derecho. Además, para juzgar la constitucionalidad de ciertas normas habrá de atender a datos empíricos que vendrán dados al jurista por otras disciplinas (*v. gr.* la eficacia de determinado impuesto para promover la creación de empleos).

Llegados a este punto conviene preguntarse si en el plano estrictamente jurídico el estudio de las relaciones jurídicas entre trabajadores y el sistema fiscal debe abordarse desde la perspectiva de los derechos de los trabajadores o bien, desde la perspectiva del interés fiscal. Es decir, las relaciones que surgen con motivo de las obligaciones que el sistema fiscal impone a los trabajadores deben ser estudiadas por el derecho laboral o por el derecho fiscal. Pensamos que ambos enfoques son legítimos y necesarios.

Pero no se piense que estas reflexiones son meras especulaciones académicas; también debe defenderse su aplicación a la praxis jurídica. En efecto, sostenemos que la decisión de inclinarse por una u otra perspectiva trasciende de manera fundamental a la hora de interpretar y aplicar tales normas. Debemos recordar que el derecho laboral no comparte iguales criterios de interpretación y aplicación que el derecho fiscal. Aquel tiene un claro sentido social; este, un claro sentido público. De ahí que sea muy importan-

te determinar si tal o cual obligación fiscal debe interpretarse y aplicarse atendiendo al interés laboral o alinearse al interés fiscal. Por eso resulta de primer orden precisar la naturaleza jurídica de las normas que son objeto de nuestro estudio.

Esto nos lleva a preguntarnos si esas obligaciones, aun cuando están contenidas en las leyes fiscales, deben calificarse como una extensión de las laborales o como fiscales propiamente hablando. La distinción no es baladí.

Un ejemplo podemos hallarlo en el contenido del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación en la parte que indica:

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

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Surgen varias dudas de este contenido con relación a nuestro tema. ¿Dentro de los métodos de interpretación jurídica que se pueden aplicar a las normas fiscales que no se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, es posible aplicar aquellos que se regulan en el artículo 18 de la Ley Federal del Trabajo, es decir, tomar en cuenta las finalidades a las que se refieren los artículos 2o. y 3o. de esa ley, y en caso de duda, hacer prevalecer la interpretación más favorable al trabajador?

Por otro lado, si estamos tratando de colmar alguna insuficiencia normativa del capítulo I del título IV de la LISR, que regula los ingresos de los trabajadores, el último enunciado del artículo 5o. del CFF antes citado indica que se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común, pero dentro de este no se ha englobado la Ley Federal del Trabajo, por lo que aparentemente no existía solución alguna para definir conceptos netamente laborales contenidos en ese capítulo de la LISR.

Una más: el artículo 76 bis de la Ley de Amparo establece los supuestos para que los tribunales que conozcan de los juicios de amparo suplán la deficiencia de la queja. Concretamente, en la fracción IV se indica que esta opera solo a favor del trabajador. Ahora bien, cuando un trabajador acude en defensa de sus derechos ante los tribunales federales combatiendo actos o resoluciones fiscales no se aplica esta regla de la suplencia de la queja deficiente, porque se ha indicado que antes que trabajador es contribuyente,

y su amparo debe seguir las reglas de estricto derecho que existen para la materia administrativa. Esto es, su amparo será calificado de administrativo o fiscal y no de laboral.

1. *El análisis desde el derecho laboral*

No cabe duda de que la legislación laboral no es sino un cúmulo de pautas mínimas con las que la clase trabajadora cuenta; de entre ellas puede extraerse el principio de que las obligaciones de los trabajadores son únicamente aquellas que se indican en la Ley Federal del Trabajo; sin embargo, también es claro que este dato, visto en forma aislada, haría imposible la contribución de los trabajadores para el sostenimiento de las cargas públicas que marcadamente establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal.

Es decir, si al estudiar la incidencia de los tributos sobre patrones y trabajadores siguiéramos un método de análisis preponderantemente laboral, podríamos incurrir en el error de privilegiar las instituciones y figuras de la materia del trabajo sobre las fiscales, cuando ambas tienen, desde la perspectiva constitucional, la misma jerarquía y peso.

2. *El análisis desde el derecho fiscal*

En el mismo error metodológico incurriríamos si procedemos en forma inversa; esto es, si hacemos privilegiar el enfoque fiscal sobre los derechos laborales.

Ahora bien, el derecho fiscal podría ofrecer perspectivas más extensas y diversificadas para analizar esta problemática: la primera podría realizarse a partir del examen del fundamento, límites y criterios constitucionales de distribución de competencias de los tributos que inciden sobre la clase trabajadora; otro estudio podría abordarse desde el derecho fiscal laboral sectorial, analizando cada régimen fiscal (régimen fiscal sobre salarios, sobre aguinaldos, sobre finiquitos, etcétera); una tercera opción es analizar los beneficios fiscales para la clase trabajadora (créditos al salario, subsidios, estímulos, etcétera); la cuarta, que a nuestro juicio resulta más interesante, es la de analizar el sistema fiscal y su impacto en las relaciones laborales y la introducción del elemento laboral en la estructura fiscal. Con esta metodología se pretende someter la fiscalidad laboral a la sistemática clásica del derecho tributario: conceptos básicos, aspectos constitucionales, estudio de las diversas categorías tributarias y elementos esenciales del tributo.

La conclusión es que pretendemos analizar qué transformaciones sufre la teoría general del derecho tributario por efecto de las relaciones laborales. En definitiva, en el ámbito jurídico la fiscalidad laboral requiere un doble tratamiento: como parte integrante del derecho laboral y como modulación de la dogmática fiscal. Esta última labor es la que pretendemos llevar a cabo, y para ello integraremos los diversos enfoques descritos tomando como núcleo central y nexo de unión la incidencia del interés laboral sobre los institutos jurídico fiscales.

V. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL LABORAL

El acento, como se podrá notar, lo hemos puesto en la fiscalidad y no en las regulaciones laborales; es por eso que no denominamos a este trabajo como “derecho laboral fiscal”, sino a la inversa, con el ánimo de enfatizar la incidencia que esta disciplina tiene sobre los derechos fundamentales de los trabajadores.

El concepto del derecho fiscal laboral puede abordarse desde distintos enfoques. Así, podría privilegiarse el aspecto subjetivo; es decir, tomar como base los sujetos que se encuentran vinculados. En ese sentido, podría afirmarse que el derecho fiscal laboral es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídicas entre patrones y trabajadores con el fisco para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de unos y otros.

Debemos poner de relieve que tanto patrones como trabajadores tienen obligaciones formales y sustantivas con el fisco que deben cumplir. Estas obligaciones son diferentes para unos y otros, pero ineludibles. La legislación del impuesto sobre la renta, el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto a las nóminas son los gravámenes que mayor atención deben prestar todos ellos.

El concepto de esta materia también podría apuntarse a partir de un punto de vista objetivo; esto es, la materia que se pretende regular. De esta manera, el derecho fiscal laboral podría definirse como el conjunto de normas jurídicas que establecen y regulan obligaciones fiscales y tributarias, tanto sustantivas como formales, para los sujetos del derecho laboral.

La finalidad que se busca con el derecho fiscal laboral puede asimismo ser objeto de su conceptualización. En esa línea, podría afirmarse que el derecho fiscal laboral es una rama de la ciencia jurídica que estudia el conjunto de normas jurídicas fiscales que inciden en las relaciones laborales. Nosotros adoptaremos esta última postura, por estimar que más se ajusta a nuestra intención con esta investigación.

De cualquier forma, se podrá advertir que ya sean los sujetos, el objeto o el fin, subyace en todas esas definiciones una misma idea: las obligaciones fiscales de patrones y trabajadores.

VI. LA INFLUENCIA DEL ELEMENTO FISCAL EN EL DERECHO LABORAL

Por otro lado, se debe subrayar el hecho de que las relaciones laborales —que pueden definirse como “la situación jurídica objetiva que se crea entre un trabajador y un patrón por la prestación de un trabajo subordinado, cualquiera que sea el acto o la causa que le dio origen, en virtud del cual se aplica al trabajador un estatuto objetivo, integrado por los principios, instituciones y normas de la Declaración de derechos sociales, de la Ley Federal del trabajo, de los convenios internacionales, de los contratos colectivos y contratos-ley y de sus normas supletorias”—¹ empiezan a ser afectadas en forma importante por regulaciones jurídicas ajenas a las propiamente laborales. Nos referimos concretamente a las regulaciones fiscales.

Para explicar mejor este punto de vista partamos de un hecho incontrovertible: la globalización coloca en primer plano la preocupación por la competitividad internacional de la empresa, y esta pone en cuestión el costo del sistema tradicional. Le sirven para ello, como anillo al dedo, los postulados neoliberales en materia laboral y de seguridad social:

- 1) No intervención del Estado en las relaciones individuales, para que cada trabajador negocie el precio de su trabajo libremente con el empleador, sin sujeción a topes mínimos, así como que cada trabajador asuma el costo de su seguridad social, y
- 2) Intervención del Estado en las relaciones colectivas a efectos de limitar, restringir, y si fuera políticamente posible, eliminar la acción sindical, la negociación colectiva, la huelga y el incremento de las prestaciones sociales, fenómenos estos que en la doctrina neoliberal no son vistos como derechos fundamentales ni como instrumentos de equidad, sino como prácticas monopólicas de los vendedores de fuerza de trabajo, que obstaculizan el libre juego de la oferta y la demanda de trabajo.

¿Cómo lograr disminuir los derechos laborales por la vía tributaria? De forma muy sencilla. En efecto, si la globalización afecta las relaciones laborales de los trabajadores, pues su fuerza y tendencia pretenden destruir

¹ Buen Lozano, Néstor de, *Derecho del trabajo*, México, Porrúa, 2008, p. 571.

lo colectivo de tal relación y convertirla en una relación jurídica individualizada, desregulada, sin sindicato, sin negociación colectiva, sin derecho de huelga, sin legislación especial, sin inspección del trabajo, sin justicia especializada y sin seguridad social, con el ánimo de abaratar el costo del trabajo y así contribuir a incrementar la competitividad de la empresa y aumentar el lucro empresarial, entonces también debemos aceptar que el sistema fiscal es proclive a favorecer al capital sobre el trabajo.

Esta afirmación tiene su sustento en la contemplación de los acontecimientos fiscales de los últimos años, especialmente a partir de 2008. Dentro de él se estableció el impuesto empresarial de tasa única (IETU). Se trata de un impuesto sencillo, pero que rompe con principios básicos de equidad y proporcionalidad. Lo primero, porque se aplica una tasa única para todo tipo de contribuyentes; lo segundo, porque no respeta la capacidad económica de quienes están sujetos a él, aunque lo más grave es que afecta a la base trabajadora, al disminuir en forma indirecta sus prestaciones sociales.

Pudiera suponerse que este gravamen en realidad afecta al capital, pero no es así, porque tras la aparente agresividad del mismo, al impedir la deducción de gran cantidad de conceptos, se hallan dos claras consecuencias (deseadas o no), que deben ponerse de manifiesto: introducir un impuesto sencillo para las grandes inversiones y, simultáneamente, reducir las prestaciones laborales, vía la imposibilidad de su deducción.

Es verdad que nada se dice sobre el particular en la exposición de motivos, pero basta observar con detenimiento para percatarse de lo anterior. Permitaseme exponer que en términos del último párrafo del artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran como previsión social las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores, que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

Estas erogaciones de previsión social que los patrones hacen a favor de sus trabajadores, tradicionalmente han sido consideradas como deducibles para la empresa para efectos del impuesto sobre la renta, como se establece en la fracción XII del artículo 31 de la ley relativa, e incluso para los trabajadores se consideran como ingresos exentos, según lo dispuesto en la fracción VI del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Este estado de cosas ha cambiado radicalmente con la entrada en vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5o. de esa ley, los contribuyentes sólo podrán efectuar, entre otras, las siguientes deducciones:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

V. La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados, en términos de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, así como la creación o incremento que dichas instituciones realicen de los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción prevista en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Tratándose de instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos a que se refiere la fracción XIII del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales. En el caso en que los intereses reales sean mayores a la creación o incremento a dichas reservas, la parte que sea mayor será ingreso afecto al impuesto previsto en esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran intereses reales el monto en que los intereses devengados sobre los recursos afectos a dicha reserva excedan al ajuste por inflación. El ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio que en el mes hayan tenido los recursos afectos a la reserva, por el incremento que en el mismo mes tenga el Índice Nacional de Precios al Consumidor. El saldo promedio mensual de los recursos afectos a la reserva se obtendrá dividiendo entre dos la suma de los saldos de dichos recursos que se tenga el último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule el ajuste y el último día del mes por el que se calcule el ajuste, sin incluir en este último caso los intereses que se devenguen a favor en dicho mes sobre los recursos afectos a las reservas catastróficas.

Cuando se disminuyan las reservas a que se refiere esta fracción dicha disminución se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción.

Vale destacar el segundo párrafo de la fracción I del citado artículo. Ahí se indica claramente que no serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes, y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula los ingresos de las personas que perciben salarios. Para los efectos del citado impuesto, cualquier percepción que reciba el trabajador por su trabajo se considera ingreso. Dentro de tales percepciones se encuentran las prestaciones de previsión social o de seguridad social. De esa manera, el impuesto empresarial a tasa única no permite hacer deducible para el patrón los gastos de previsión social que realiza a favor de sus trabajadores.

Pero esto es solo una muestra de que la legislación fiscal se ha hecho cómplice silenciosa de la globalización. En la fracción V del artículo 5o. de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única claramente se puede observar que sí son deducibles de este impuesto los gastos realizados para la creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados. Es decir, mientras sean erogaciones de previsión social que el patrón realice a favor de sus trabajadores contratadas con empresas privadas, serán deducibles; en cambio, si son prestaciones sociales otorgadas por instituciones públicas, no lo serán.

Cuando el legislador desea desalentar o desincentivar alguna conducta empresarial, suele utilizar las instituciones y las figuras fiscales como sus mejores instrumentos. En este caso, aunque la intención confesada es estructurar un impuesto sencillo, la realidad es que al impedirse la deducción del pago de salarios para trabajadores y demás prestaciones de seguridad social, lo que se ha logrado es subvertir las relaciones laborales, reduciendo los derechos y conquistas laborales por este medio.

La mayoría de los patrones y la totalidad de la clase trabajador no lo ha advertido: un patrón podría, con el argumento de la carga fiscal del IETU y de mantener las fuentes de trabajo, reducir las prestaciones laborales obtenidas a lo largo de varios años. Este “efecto dominó” será la tendencia en los

próximos años. La reforma de la Ley Federal del Trabajo ya no será necesaria, aunque de hecho existe una cortina de humo sobre el particular. Los derechos laborales podrían verse modificados en forma sustantiva, no por vía de reformar la Ley Federal del Trabajo o la Ley del Seguro Social (pues intentarlo tendría un costo social y político muy elevado para el gobierno), sino en forma más subrepticia: reformando el sistema fiscal bajo el pretexto de mayores recursos para hacer frente a los crecientes gastos públicos. El Estado ha transformado, con intención velada o no, el delicado equilibrio prevaleciente entre la clase trabajadora y el patrón.

Pudiera argumentarse contra esta afirmación que los gastos de previsión social sí son deducibles en el ISR, aunque no lo sean en el IETU. Ante tal postulado, debe responderse en la forma siguiente: el IETU se creó para que las empresas paguen por lo menos un porcentaje de los ingresos que perciben 17.5%, en caso de que no paguen el ISR, a razón del 30%. Como la mayoría de las empresas suelen declarar que no se tuvo utilidad en el periodo, están obligadas a pagar el IETU, y como en este, ya se explicó, no pueden deducirse los gastos de previsión social, es claro que pretenderán reducirlas para disminuir su costo fiscal.

El dilema para los trabajadores y para el patrón es muy claro: se reducen las prestaciones laborales y de seguridad social o la carga fiscal terminará por asfixiar a las empresas. No puedo afirmar que haya sido esta una medida previamente calculada por el Estado; pero de serlo, sería en realidad una política perversa.

Uno de los puntos destacables es que tal impuesto no podría ser combatido por esa razón por los patrones (por carecer de interés jurídico para “proteger” derechos de los trabajadores) ni por los propios trabajadores (por carecer también de interés jurídico, pues no son sujetos pasivos del impuesto).

Por otro lado, el tradicional impuesto sobre la renta eliminó desde 2008 el subsidio al ingreso y el crédito al salario, y creó una nueva figura: el subsidio al empleo.

Las exigencias económicas del Estado son, de esta manera, más claras año tras año: mayores ingresos a costa de la clase trabajadora o contribuyentes cautivos; incremento de los impuestos al consumo en detrimento de los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta para grandes corporativos. La globalización en su expresión más gráfica.

VII. ¿AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL LABORAL?

La autonomía de una disciplina jurídica se presenta cuando esta adquiere sustantividad propia; es decir, cuando puede considerarse emancipa-

da de las preexistentes ramas del derecho, reconocidas en la clasificación general del derecho positivo. Para que todo esto se presente es necesario hallar en tal disciplina la conjugación de tres autonomías: la autonomía científica, la autonomía jurídica propiamente dicha y la autonomía docente. Todas se prestan mutuo auxilio, dadas las zonas comunes que presentan. Ninguna de ellas puede subsistir sino en íntima coordinación e interdependencia con las demás.

a. *Autonomía científica*. Esta se manifiesta en el hecho de que las diversas materias e instituciones de la rama jurídica cuya autonomía se predica sean susceptibles de una sistematización orgánica que dé como resultado un orden de estudio homogéneo y extenso.

b. *Autonomía jurídica*. Esta se manifiesta porque la materia objeto de escrutinio tiene:

- Principios doctrinales propios, distintos de los del derecho tradicional, que complementan y sirven de fundamento a las normas positivas.
- Especialización legislativa. Las relaciones jurídicas que se crean con motivo de esta disciplina deben estar reguladas por normas dictadas exclusivamente con esta finalidad.
- Jurisdicción especial. Las normas jurídicas sustantivas que se proponen requieren, para su cumplida actuación, un sistema procesal eficaz dotado de tecnicismo, celeridad y economía.
- Una jurisprudencia ascendente que vaya delineando los perfiles de la materia.

c. *Autonomía docente*. La extensión e importancia teórico-práctica de la materia estudiada, así como su codificación de fondo y forma, justifican en la esfera de las especializaciones didácticas, proclamar la autonomía de la enseñanza universitaria.

Nos resta solo constatar si las características que se predicán para calificar a una disciplina jurídica como autónoma o “nueva rama jurídica” se presentan en nuestra materia: el derecho fiscal laboral. Adelantando conclusiones podemos afirmar que se encuentra en vías de lograr tal autonomía, sin poder afirmar o negar con rotundidad ese estatus científico.

En efecto, las diversas materias e instituciones de la rama jurídica del derecho fiscal laboral pueden ser susceptibles de una sistematización orgánica que dé como resultado un orden de estudio homogéneo y extenso. ¿Qué materias o instituciones se pueden considerar propias de esta disciplina? Nosotros sostenemos que las exenciones previstas en las primeras fracciones

del artículo 109 de la LISR y todas aquellas contenidas en el capítulo I del título IV de la LISR, entre otras, los ingresos asimilados a salarios (artículo 110), el régimen fiscal de primas de antigüedad, indemnizaciones y retiros (artículo 112), las retenciones del impuesto que deben realizar los patrones (artículo 113), la determinación del impuesto anual (artículo 116, incluyendo la tarifa establecida en el artículo 177 de la propia LISR), las obligaciones de los trabajadores en materia del ISR (artículo 117) y las obligaciones de los patrones que hagan pagos a los trabajadores a quienes les retienen el impuesto (artículo 118).

Todos los temas que se incluyen en esta disciplina solo pueden ser abordados con cierta particularidad desde la perspectiva fiscal laboral, y no solo desde el enfoque de cualquiera de estas disciplinas (fiscal o laboral) en forma aislada, como se indicó anteriormente.

Podrían servirnos como ejemplos las exenciones de los ingresos que obtengan los trabajadores previstas en el artículo 109 de la LISR. Ninguna de ellas podría entenderse desde la perspectiva laboral sin acudir a las reglas y principios fiscales, y viceversa.

Seamos más específicos. Tomemos la fracción II del artículo 109 citado, que textualmente indica:

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I. ...

II. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

Un especialista en derecho laboral entenderá con claridad todos los conceptos contenidos en esa fracción, pero tal vez le sea un poco complicado entender cuáles son los elementos esenciales del impuesto sobre la renta, sin previamente adentrarse a la materia. Tampoco estará familiarizado con la forma de calcular la base gravable para efectos del pago del impuesto cuando reciba, además de estos ingresos exentos, ingresos gravados. Asimismo, deberá tener presente que si sus ingresos anuales exceden de cierta cantidad, no obstante que obtenga ingresos exentos de los enunciados en esta fracción II, deberá presentar una declaración ante el servicio de administración tributaria.

Por su parte, a un especialista en derecho fiscal, para quien estos últimos conceptos resultan más cercanos, no tendrá muy claro el concepto de riesgo de trabajo. Tampoco sabrá si el contrato colectivo que tiene la empresa es

válido o no, etcétera. Se concluye pues que existen “temas propios o exclusivos” del derecho fiscal laboral, que requieren de una análisis peculiar.

Por otro lado, respecto de la autonomía jurídica del derecho fiscal laboral, tiene aspectos destacados que abonan en la dirección apuntada.

Así, podemos afirmar la presencia de “principios doctrinales propios”, distintos de los del derecho tradicional, que complementan y sirven de fundamento a las normas positivas de nuestra materia. El principio de mínimo vital exento es el más destacado de ellos por cuanto es la medida de la tributación para los trabajadores.

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

En todos los casos que la Corte ha utilizado el citado principio lo ha hecho para asuntos fiscales. Así, en uno de los primeros precedentes indicó que un presupuesto del Estado democrático de derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática.

De esta forma, sigue diciendo la Corte, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente.

Para el supremo tribunal, este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.

La Corte cierra el argumento afirmando que este derecho busca garantizar que la persona —centro del ordenamiento jurídico— no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.

En el amparo en revisión 1780/2006, promovido por Lempira Omar Sánchez Vizuet, y resuelto el 31 de enero de 2007, la Suprema Corte tuvo oportunidad de analizar este principio a la luz de los artículos 110 y 112 de

la LISR que regulan la forma como los trabajadores cumplen con este impuesto. El supremo tribunal del país indicó:

El artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ubicado en el Capítulo I del Título IV de dicha Ley, prescribe que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral; por su parte, el numeral 112 del citado ordenamiento legal detalla el método para calcular el impuesto anual cuando se obtengan ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación. En ese tenor, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el ingreso derivado de la indemnización por despido injustificado efectivamente debe gravarse conforme al aludido Capítulo I, precisándose que con ello no se grava un concepto ajeno al “ingreso” que constituye el objeto del gravamen y, por ende, los referidos artículos, al gravar las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral, no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no se vulnera el mínimo vital del sujeto que se ubica en el supuesto normativo, sino que simplemente grava una manifestación de riqueza idónea para contribuir al gasto público, como lo es la parte en la que el concepto exceda de noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por año de trabajo. Ello es así, porque el artículo 109 de la Ley de la materia establece un supuesto que excluye el pago del tributo respecto de dicho concepto —con el límite precisado—, lo cual manifiesta que efectivamente el legislador reconoció la existencia de un mínimo en el cual le resultaba factible limitar su facultad impositiva, en aras de garantizar la existencia digna de los contribuyentes, con lo cual se salvaguarda el referido principio constitucional, pues se grava un ingreso que constituye una válida manifestación de riqueza y capacidad contributiva en términos de los artículos 1o. y 106 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la mencionada limitante, la cual atiende al concepto de mínimo existencial o vital que debe ser resguardado por el legislador ordinario.

Debe también ponerse de relieve el hecho de que existe ya una incipiente jurisprudencia sobre el derecho fiscal laboral, emanada especialmente del Poder Judicial de la Federación, que irá destilando los demás principios que puedan sustraerse de las relaciones entre el sistema fiscal y los trabajadores. Basta hacer referencia a algunas interesantes tesis que han emanado del más alto tribunal.²

² Especialmente citamos las que llevan por rubro: “Derecho al mínimo vital. Su alcance en relación con el principio de generalidad tributaria”; registro 68160, Novena época, Pri-

Aunque debemos lamentarnos de que no exista un sistema procesal propio —salvo puntuales reglas—, que permiten resolver los potenciales problemas de los sujetos involucrados.

Finalmente, con relación a su autonomía didáctica o docente, la balanza es bastante favorable; sostenemos nosotros que si bien no existen cursos específicos con este nombre: “derecho fiscal laboral”, sí hay en diversas universidades cursos específicos sobre “nóminas”, “sueldos y salarios”, “cuotas obreros-patronales”, etcétera, lo que supone un interés para sistematizar, por lo menos desde esta perspectiva, los temas de esta nueva disciplina de estudio.

De lo antes mencionado podemos concluir que aun cuando esta rama jurídica no cuenta al día de hoy con autonomía respecto del derecho laboral o del fiscal, sí puede afirmarse que se encuentra en vías de lograrlo.

mera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXIX, enero de 2009, p. 547, tesis: 1a. X/2009, tesis aislada y “Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo”, registro 172546, Novena Época, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXV, mayo de 2007, p. 792, Tesis: 1a. XCVIII/2007.