

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y COLEGIO DE CRIMINOLOGIA



EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y SU  
PROBLEMÁTICA

POR

CLAUDIA RODRIGUEZ LOPEZ

COMO REQUISITO PARCIAL  
PARA OBTENER EL GRADO DE  
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

AGOSTO 2003

TM

K1

FDYC

2003

.R63



1020149195

972 330

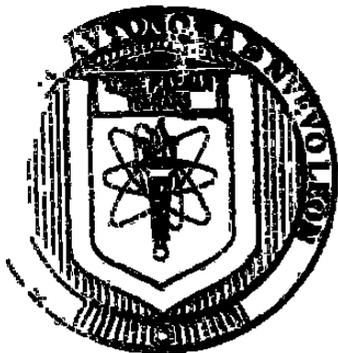
TH  
K1  
FD4C  
2003  
.R63



FONDO  
TESIS

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON**

**FACULTAD DE DERECHO Y COLEGIO DE CRIMINOLOGOS**



**EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y SU  
PROBLEMÁTICA**

**POR**

**CLAUDIA RODRIGUEZ LOPEZ**

**COMO REQUISITO PARCIAL,  
PARA OBTENER EL GRADO DE  
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL,**

**AGOSTO 2013**

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON**  
**FACULTAD DE DERECHO Y COLEGIO DE CRIMINOLOGIA**

**EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y SU PROBLEMÁTICA**

**POR**

**CLAUDIA RODRIGUEZ LOPEZ**

**COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO DE  
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL.**

**AGOSTO 2003**

## **AGRADECIMIENTO:**

Gracias a Dios, por permitirme llegar hasta esta etapa en la vida profesional.

# INDICE

	Págs.
<b>Introducción</b>	1-10
<b>Capítulo 1</b>	11-33
<b>Aspectos generales de las contribuciones</b>	
1.- Definición de tributo.	
2.- Principios teóricos de la tributación	
a).- Principio de justicia.	
b).- Principio de certidumbre.	
c).- Principio de comodidad.	
d).- Principio de la economía.	
3.- Principios en el sistema tributario mexicano	
a) Principio de legalidad tributaria	
b) Principio de constitucionalidad	
c) Principio de generalidad	
d) Principio de obligatoriedad	
e) Principio de vinculación con el gasto público	
f) Principio de proporcionalidad	
g) Principio de equidad	
h) Principio de no aplicación de leyes fiscales privativas	
5.- Interpretación de las disposiciones fiscales.	
a) Interpretación literal.	
b) Interpretación logico-conceptual	
c) Interpretación autentica.	
d) Interpretación a contrario sensu.	
e) Interpretación analógica.	
f) Interpretación estricta	
5.1 <i>Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.</i>	
<b>Capítulo 2</b>	34-56
<b>Impuesto Sobre la Renta.- Aspectos Principales de los Ingresos por Salarios.</b>	
1.- Salario.	
2.- El salario mínimo y los impuestos.	
3.- El salario mínimo general y el crédito al salario.	
4.- Ordenamientos legales relacionados con el salario.	

- 4.1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 4.2.- ley de Ingresos de la Federación.
- 4.3.- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 4.4.- Código Fiscal de la Federación y su reglamento.
- 4.5.- Resoluciones aplicables a impuestos y derechos federales.
- 5.- Ingresos por salarios previstos en la ley del impuesto sobre la renta.
- 6.- Integración salarial para efectos del ISR
- 7.- Integración salarial para efectos del IMSS
- 8.- Integración salarial para efectos del INFONAVIT
- 9.- Obligación de efectuar aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- 10.- Obligación de efectuar aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

### **Capítulo 3**

57-67

#### **Integración del subsidio**

- 1.- El subsidio.
- 2.- Antecedentes
  - 2.2.- Regla 99 resolución miscelánea - 1991-1992.
  - 2.3.- Regla 100 resolución miscelánea - 1991-1992 vigente hasta el 24 de enero de 1992
  - 2.4.- Regla 100-b resolución miscelánea - 1991-1992 (D.O.F. 24 enero 1992)
  - 2.5.- Artículo 80-A Ley del Impuesto sobre la Renta (reformado desde el año de 1992)
  - 2.6.- Exposición de motivos articula 80-A ley del ISR reformado en 1992
- 3.- Principales diferencias entre la mecánica para obtener el subsidio de 1991 y 1992.
- 4.- Limitaciones del subsidio.
- 5.- La proporción.

**Interpretaciones del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el efecto de las mismas.**

- 1.- Interpretación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 2.- Interpretación por parte del Tribunal Fiscal de la Federación.
- 3.- Interpretación de los Tribunales Colegiados.
- 4.- Efectos derivados de la contradicción de tesis.
  - 4.1.- No inclusión de las cuotas IMSS e INFONAVIT.
  - 4.2.- Deducibilidad de los sueldos y salarios pagados.
  - 4.3.- Perdón o amnistía fiscal.
- 4.3- Determinación y cobro de diferencias.
- 5.- Inclusión de las cuotas IMSS e INFONAVIT en la determinación del subsidio acreditable que establece el artículo 80-A de Ley del Impuesto sobre la Renta .
  - 5.1.- Acción de los trabajadores
- 6.- Reforma del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta .
  - 6.1.- Consideraciones preliminares <sup>1</sup>
  - 6.2.- Contenido de la minuta.
  - 6.3.- Decreto que reforma el artículo 80-A de la ley del impuesto sobre la renta.
- 7.- Mecánica para el cálculo del subsidio después de la reforma.

**Inconstitucionalidad del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

- 1.- Transgresión al principio de proporcionalidad.
- 2.- Transgresión al principio de equidad.

**Conclusiones.**

## INTRODUCCIÓN

El tema que ocupara nuestra atención se encuentra relacionado con el salario mínimo que perciben los trabajadores así como el subsidio acreditable que se otorga para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, mismo que se contemplaba en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el año 2001.

Actualmente el subsidio acreditable se encuentra establecido en artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual entro en vigor a partir del 2002.

Por lo que en el presente estudio en primer término se analizará la controversia suscitada en relación con la interpretación del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 29 de noviembre del 2001, específicamente en lo relativo a los conceptos que intervienen en la determinación del subsidio acreditable que se otorga para el cálculo del impuesto sobre la renta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo primero establece que están obligados al pago del impuesto, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo.

Uno de los elementos para poder determinar el impuesto sobre la renta a retener a los trabajadores es la proporción de subsidio que este concepto establece, el cual ha sido cuestionado por las innumerables variables que deben considerarse para su determinación, entre las cuales se encuentran las aportaciones al IMSS e INFONAVIT.

De conformidad con el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los trabajadores tienen derecho a un subsidio que se acredita contra el impuesto que resulta a su cargo. Para determinar el monto del subsidio, se debe calcular: la proporción de subsidio y el porcentaje de subsidio acreditable.

El objetivo que se persigue con la aplicación de una proporción de subsidio es beneficiar más a los trabajadores que perciban menos prestaciones exentas.

Derivado de lo anterior se ha generado el cuestionamiento relativo a la inclusión o no de las cuotas patronales al IMSS e INFONAVIT, en el cálculo del subsidio acreditable.

Por lo que a fin de señalar cual es la controversia que presenta con el mencionado precepto legal es conveniente transcribir el contenido del mismo.

Artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Antes de la reforma del 29 de noviembre del 2001

"Para determinar el monto del subsidio acreditable... La proporción mencionada se calculará para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto en los términos de este Capítulo, **entre el total de las erogaciones** efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo **entre otras**, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aún cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo "

La problemática que presenta este dispositivo se refiere a la interpretación que se le debe dar a la siguiente frase "el total de las erogaciones", ya que por una parte se establece que se considerarán el total de las erogaciones y por la otra excluye a las erogaciones que se efectúan con motivo de las cuotas que se aportan tanto al IMSS como al INFONAVIT, por lo que ante tal falta de precisión, se presenta la interrogante en el sentido de que si se deben considerar dichas cuotas como erogación.

Una vez señalada cual es la problemática que se presenta con la determinación del subsidio acreditable que establece el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es conveniente señalar la forma en que se desarrollará dicho tema.

En primer lugar cabe señalar que este tema se llevara desarrollar en cinco capítulos denominados: Aspectos Generales de las Contribuciones, Aspectos Principales de los Ingresos por Salarios, Integración del Subsidio, Interpretaciones del Artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Efecto de las Mismas, Inconstitucionalidad del Subsidio Acreditable.

Ahora bien, dentro del capítulo primero denominado "Aspectos Generales de las Contribuciones", veremos que las normas tributarias existen principalmente para satisfacer las necesidades colectivas, dándoles prioridad sobre las meramente particulares, todo ello derivado de la Ley Fundamental de la Nación ya que la finalidad es cubrir los gastos del Estado, esto es mediante la obtención de dinero o bienes de los particulares, la cual constituye la actividad financiera del Estado que se traduce, a grandes rasgos, en la obtención de medios económicos, las erogaciones que realiza el Estado, la administración y la gestión de los recursos públicos.

La fuente de mayor importancia para la obtención de ingresos de los Estados es a través del Tributo. Esta clase de ingreso proporciona al Estado los medios necesarios para el desarrollo de sus variadas actividades.

En relación a los tributos se considera importante hacer mención a los principios teóricos de la tributación, los cuales de acuerdo con Adam Smith, son los siguientes: principio de justicia, principio de certidumbre, principio de comodidad y principio de la economía.

También se hará referencia a los principios que existen en el sistema tributario mexicano, tales como: principio de legalidad tributaria, de constitucionalidad, de generalidad, de obligatoriedad, de vinculación con el gasto público, de proporcionalidad, de equidad, y de no aplicación de leyes fiscales privativas.

En virtud de que los anteriores principios se encuentran ligados con las leyes que rigen el sistema tributario, es conveniente señalar la importancia que tiene la interpretación de las disposiciones fiscales, que en términos generales, interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poder aplicarla. Así como también nos apoyaremos en los métodos de interpretación legal, tales como la interpretación literal, logico-conceptual, auténtica, a contrario sensu, analógica y estricta

Los anteriores métodos nos ayudaran a entender que la tarea interpretativa de las leyes alcanza particular relevancia en el campo del derecho fiscal, importancia que deriva de la naturaleza misma de la relación jurídico-tributaria.

En el capítulo segundo, denominado "Impuesto sobre la Renta.- Aspectos Principales de los Ingresos por Salarios", se tratará el tema del salario y sus diferentes aspectos, entre los cuales se encuentra el salario

mínimo y los impuestos así como el salario mínimo general y el crédito al salario.

También se hará referencia a los ordenamientos legales relacionados con el salario, tales como: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley de Ingresos de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, Código Fiscal de la Federación, Resoluciones que establecen Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 31 fracción IV Constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, y esta obligación es la que tiene mayor importancia en el tema que nos ocupa, dado que una de las formas de contribuir al gasto público es a través del pago de contribuciones, las cuales se encuentran contenidas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las cuales consisten en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Respecto al tema de los impuestos cabe destacar que estos se encuentran establecidos en el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación.<sup>1</sup>

Sin embargo el impuesto que tiene relevancia para el tema en estudio, es el Impuesto sobre la Renta, el cual incide o tiene por objeto la renta o utilidad que perciben los sujetos en cada ejercicio, y la relación tributaria que nace en el momento mismo en el que se obtienen los ingresos, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios o en créditos.

---

<sup>1</sup> Impuesto sobre la renta, Impuesto al activo, Impuesto al valor agregado, Impuesto especial sobre producción y servicios, Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre automóviles nuevos, Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, Impuesto a los rendimientos petroleros, Impuestos al comercio exterior:

En virtud de que el tema que nos interesa es el relacionado con el cálculo del subsidio acreditable para efectos del Impuesto sobre la Renta, mismo que se encuentra vinculado con las aportaciones efectuadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores, también se señalará como se integra el salario para efectos de dichos organismos así como la obligación de efectuar aportaciones a los mismos.

Posteriormente en el capítulo tercero, denominado "Integración del Subsidio", se tratará el concepto del subsidio que se utiliza para realizar el cálculo que establece el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual consiste en una ayuda económica que desgrava (disminuye) el impuesto, dicho apoyo lo otorga el Gobierno Federal a través de la tarifa del artículo 80-A Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, el resultado de la misma se llama subsidio, y es en este mismo artículo donde se presenta la forma de obtenerlo, así como la determinación del subsidio acreditable para salarios.

De igual forma se hace referencia a los antecedentes del subsidio, mismos que se encuentran en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991 y es a partir de 1992, que la proporción de subsidio acreditable siempre será menor que la proporción del subsidio, siendo que durante 1991, ambas eran iguales.

Para determinar el monto del subsidio acreditable se debe de aplicar una proporción, que se obtiene dividiendo el monto total de los pagos efectuados por el empleador, en el ejercicio inmediato anterior, que sirva de base para calcular el impuesto por la prestación de servicios personales subordinados, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo ejercicio por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios

personales subordinados, aun cuando no sean deducibles para el empleador ni ingreso gravable para el trabajador.

Dicho subsidio tiene algunas limitantes, ya que para evitar que el subsidio se disminuyera al 100% del impuesto obtenido, se restringió para que el subsidio a aplicar (disminuir), resultara de multiplicar el subsidio del artículo 80-A Ley del Impuesto sobre la Renta por un porcentaje llamado proporción.

Dentro de este tema, resulta de gran relevancia el término "proporción", ya que de acuerdo al artículo 80-A, la proporción para el subsidio acreditable, se calculará para todos los trabajadores.

Por lo confusa de redacción del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha dado lugar a una multiplicidad de interpretaciones, sobre que debe entenderse como pagos y que como erogaciones.

Si la proporción se calcula para todos los trabajadores, esto quiere decir que es un mismo porcentaje para todos, y no un porcentaje calculado en forma individual, ya que la redacción no dice "se calculara para cada uno de los trabajadores", esto es, la interpretación debe hacerse en sentido gramatical.

Sin embargo este tema siempre ha generado controversias, respecto a lo que debe considerarse como erogaciones por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados.

Por lo que se origina uno de los principales cuestionamientos que se han planteado en cuanto al cálculo del subsidio relativo a la inclusión o no de las cuotas patronales al IMSS e INFONAVIT, al momento de calcular la proporción.

En el capítulo cuarto, se hace referencia a las diversas interpretaciones que se generaron en relación con el artículo 80-a de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por su parte los contribuyentes manifestaban que la intención del legislador al establecer el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos por salarios, y en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, no fue la de beneficiar por igual o en idéntica proporción a todos los trabajadores, sino que buscó que el beneficio fuera proporcionalmente mayor para aquellos con menos ingresos y proporcionalmente menor para los que perciban ingresos mayores, así como que el beneficio aumente en la proporción en que el contribuyente reciba menos prestaciones exentas y disminuya proporcionalmente según se perciban mas prestaciones exentas; por lo que para obtener la proporción aplicable a fin de determinar el monto del aludido subsidio, **deben incluirse** las cuotas y aportaciones enteradas, respectivamente, al IMSS e INFONAVIT, ya que si bien tienen el carácter de contribuciones de conformidad con la fracción II del artículo 2º del Código Federal Tributario, también constituyen gastos de previsión social a cargo de los patrones.

En el año de 1998, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, por conducto de la Primera Sección, sentó Jurisprudencia definida, la cual se marcó con la clave JS-17, correspondiente al 24 de marzo de 1998, donde fijaba que las cuotas al IMSS y al INFONAVIT no debían ser consideradas para tomar la proporción del subsidio acreditable. El texto sostenido fue el siguiente: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LAS CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES NO DEBEN SER TOMADAS EN CONSIDERACIÓN PARA DETERMINAR LA PROPORCIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE".

Más adelante se presentó el problema de contradicción de tesis. Por una parte encontramos la generada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito con sede en Mexicali, Baja California, que señaló: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CÁLCULO PARA DETERMINAR EL SUBSIDIO ACREDITABLE EN MATERIA DE. NO LO CONSTITUYEN LAS CONTRIBUCIONES DEL SEGURIDAD SOCIAL".

Por otra parte, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito con sede en Toluca, Estado de México, indicó: "RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. PARA OBTENER LA PROPORCIÓN APLICABLE PARA CALCULAR EL MONTO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE CONTRA ESE TRIBUTA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 80-A DE LA LEY RELATIVA, DEBEN INCLUIRSE LAS CUOTAS PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES DENTRO DE LAS EROGACIONES RELACIONADAS CON LOS SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS".

Para resolver la contradicción señalada arriba, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente a mayo de 2001, sentó Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, expresando que para efectos del subsidio acreditable, deben tomarse en cuenta las cuotas al IMSS y al INFONAVIT, cuyo rubro dice: "RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. PARA OBTENER LA PROPORCIÓN APLICABLE PARA CALCULAR EL MONTO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE CONTRA ESE TRIBUTA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 80-A DE LA LEY RELATIVA, DEBEN INCLUIRSE LAS CUOTAS PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES DENTRO DE LAS EROGACIONES RELACIONADAS CON LOS SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS".

Una vez definido el criterio que debe prevalecer en este tema es conveniente señalar cuales son los efectos y/o consecuencias que se derivan por la no inclusión de las cuotas de aportaciones de seguridad social efectuadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo

## **CAPÍTULO PRIMERO**

### **ASPECTOS GENERALES DE LAS CONTRIBUCIONES**

En virtud de que la principal finalidad del hombre es la felicidad, la cual sólo puede alcanzar siendo libre para realizar lo deseado, se han plasmado en un ordenamiento legal sus derechos inherentes, llamados garantías individuales; en este orden de ideas, la libertad se concibe individualizada en variadas ramificaciones, como las de trabajo, de comercio, prensa, de propiedad, etc., lo anterior le debe garantizar un estado de derecho mediante leyes justas, que compatibilicen los derechos individuales y los derechos sociales, y más importante todavía, que garanticen al gobernado la indispensable libertad para que pueda lograr lo anhelado.

Estamos hablando de las seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un Estado de Derecho, dentro de una entidad política organizada, en la que la actividad del gobierno, esté sometida a normas preestablecidas.

Para lograr lo anterior, la Ciencia del Derecho ha instituido principios en un orden jerárquico siguiendo la pirámide de Hans Kelsen, esto lo trasladamos al ámbito administrativo, y más específicamente al fiscal, en donde primeramente encontramos el principio de Constitucionalidad, desprendiéndose de éste que las leyes tributarias deben de estar sometidas a la Constitución, desde que se expide la norma tributaria hasta su aplicación.

Las normas tributarias existen principalmente para satisfacer las necesidades colectivas, dándoles prioridad sobre las meramente particulares,

Nacional para la Vivienda de los Trabajadores en la determinación del subsidio acreditable para efectos del calculo del Impuesto sobre la Renta.

Una vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de jurisprudencia definió el criterio que se debía seguir con relación a la cuotas IMSS, INFONAVIT, el 29 de noviembre del 2001, se reformó el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de que se incluyeran dichas cuotas en el calculo de la proporción del subsidio acreditable que establece dicho precepto.

En el capítulo quinto, se analizará el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con los principios de proporcionalidad y equidad.

Por último, se considera que en la actualidad persiste la problemática del subsidio acreditable, en virtud de que Ley del Impuesto sobre la Renta que se encuentra vigente en su artículo 114, reproduce el contenido del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 2001.

desprendiéndose todo ello de la Ley Fundamental de la Nación, la finalidad es pues, cubrir los gastos del Estado, esto mediante la obtención de dinero o bienes de los particulares

Por lo que el Estado no solo orienta sus actividades al cumplimiento de sus leyes fundamentales y de sus objetivos políticos más trascendentes; parte importante de su actividad diaria es la consecución de variadas metas y objetivos socioeconómicos tendientes a la satisfacción de diversas necesidades colectivas. Para alcanzar tales objetivos requiere de la obtención de los recursos patrimoniales necesarios y de aquí que una de las tareas más importantes del Estado, es precisamente su actividad financiera, que se traduce, a grandes rasgos, en la obtención de medios económicos, las erogaciones que realiza, la administración y la gestión de los recursos públicos.

El tributo constituye en forma cuantitativa la fuente de mayor importancia para la obtención de ingresos de los Estados. Esta clase de ingreso proporciona al Estado los medios necesarios para el desarrollo de sus variadas actividades.

Tal importancia tiene el tributo que, existe una rama del Derecho Financiero que se ocupa de su estudio en particular, habiendo recibido el nombre de Derecho Tributario. <sup>1</sup>

## **1.- DEFINICIÓN DE TRIBUTO.**

El tributo era en su origen, una contribución forzada que los *vencedores imponían a los vencidos*. Diversas definiciones sobre el tributo han sido ofrecidas por variados tratadistas. Aquí algunas más importantes:

---

<sup>1</sup> Derecho Tributario.-

Dino Jarach, menciona que: "el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".

Los tributos que el Estado exige a los particulares en el pleno ejercicio de su soberanía, constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos y cumplir con sus actividades estatales. Por lo que podríamos entender por tributo la totalidad de las categorías de contribuciones estatales que reconoce la doctrina financiera.

Los tributos, que de acuerdo a la legislación pueden ser tanto en especie como en dinero, aunque comúnmente es esta última forma la aceptada, constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige a los particulares, en virtud de su potestad de imperio, dentro de un marco jurídico previamente establecido y con la finalidad de satisfacer las necesidades políticas, económicas y sociales del Estado.

En esta materia, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puede prestarse a confusiones, ya que la fracción VI del artículo 31, se refiere textualmente a "contribuir" para los gastos públicos. En este particular, Sergio Francisco de la Garza,<sup>2</sup> puntualiza que la Constitución al hablar de contribuciones, engloba a sus tres especies: impuestos, derechos y contribuciones especiales. Aclarando que el legislador es impreciso y en ocasiones incorrecto en el uso de estos vocablos, por lo que recomienda identificar a un tipo de tributo según su naturaleza y no por el nombre que se le haya dado, el cual puede resultar erróneo. En tal sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el estudio de un tributo debe de realizarse de conformidad con su naturaleza y no por la denominación que se le dé al tributo.

---

<sup>2</sup> Derecho Financiero Mexicano, pág. 312.

## **2.- PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LA TRIBUTACIÓN**

~La Riqueza de las Naciones", obra fundamental de Adam Smith, que tiene como base la escuela naturalista de la filosofía, se divide en cinco libros tratando respectivamente, de los problemas de la producción, la distribución y el cambio, del capital, de las diferentes políticas económicas que han seguido en diversas épocas distintas naciones, de los sistemas anteriores de economía política y, de las finanzas públicas. Es en el V libro denominado ~Delas Rentas del Soberano o de la República", donde dedica una parte al estudio de los impuestos, formulando cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que Smith les llama las cuatro máximas de los tributos, mismas que por su acierto continúan comentándose e inspirando a las legislaciones modernas.<sup>3</sup>

En la parte II, denominada ~Delos Tributos" dice Adam Smith: antes de entrar en el examen particular de estos impuestos es necesario dejar establecidas las cuatro máximas siguientes, que comprenden a todos los tributos en general.

### **A).- PRINCIPIO DE JUSTICIA.**

~Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado". En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad en la imposición, es decir, equidad o falta de equidad de los impuestos. <sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> La Riqueza de las Naciones, pág. 408

<sup>4</sup> Adam Smith. Op. cit. pág. 409.

Este principio de justicia se proclama en la Constitución Política Mexicana al establecer en la fracción IV del artículo 31, la obligación de los mexicanos de contribuir los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

### **B).- PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.**

~ El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en momento alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e intangible para el contribuyente y para cualquier otra persona.

La Constitución consagra este principio de certeza en el artículo 31 fracción IV al mencionar que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, además el artículo 14 consagra la garantía de certeza al establecer que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

### **C).- PRINCIPIO DE COMODIDAD.**

~ Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del

modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que los va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad"<sup>5</sup>

#### **D).- PRINCIPIO DE LA ECONOMÍA.**

~Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquellos, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro siguientes maneras: la primera si la exacción o cobranza de él requiere de un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo; la segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho; la tercera se reduce a las contribuciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos de al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo que se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla

---

<sup>5</sup> Adam Smith. Op. cit. pág. 410.

y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella; en cuarto y último lugar, si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación o opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria. <sup>6</sup>

### **3.- PRINCIPIOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO**

Uno de los conceptos fundamentales en materia jurídica tributaria, es el principio de Constitucionalidad, desprendiéndose de éste que las leyes tributarias deben de estar sometidas a la Constitución, esto es, que no sólo las relaciones jurídico tributarias, deben de sujetarse a las leyes previstas, sino que además estas leyes, deben estar fundamentadas en los preceptos Constitucionales correspondientes. Al expedirse la norma tributaria, siempre debe respetarse el principio jerárquico, todas las leyes deben emanar de la los principios tributarios consignados en la Constitución, son el fundamento de las relaciones jurídico tributarias, por lo tanto si las leyes tributarias no los contemplasen, éstas carecerían de validez, ya que estaríamos hablando de leyes inconstitucionales.

#### **A) PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA**

El artículo 31 Constitucional en su fracción IV señala: "es obligación de los mexicanos... contribuir al gasto público sea de la Federación, Distrito Federal o Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes". De lo anterior se desprende el siguiente principio, que toda contribución debe establecerse en una ley, de ello puede

---

<sup>6</sup> Adam Smith. Idem. Pág. 410.

deducirse para que una contribución pueda oponerse a un particular debe estar expresamente establecida en una ley.

El principio de mérito, debe acatarse por el Poder Legislativo al ejercitar la facultad que se le confiere en el artículo 73 fracción VII, *estableciendo* en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto mediante el proceso de formación de leyes, por tanto las contribuciones sólo pueden encontrarse establecidas en materia federal y debe acatarse por el Poder Ejecutivo al realizar actos o actividades que la ley le permite, solamente puede por conducto de la autoridad fiscal, recaudar las contribuciones que se encuentran establecidas expresamente en la Ley de Ingresos de la Federación y el Ejecutivo debe ejercitar las facultades que le confiere el Artículo 89 Fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley.

En esencia el principio de legalidad opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-fiscal, al sujetar la acción tanto del Fisco como de los causantes *al cumplimiento de un régimen legal específico, cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo*<sup>7</sup>

## **B) PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD**

Este principio basa su existencia en la norma primaria y superior a las demás; la Constitución, la cual establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes no pueden contrariarla o alterar su sentido.

---

<sup>7</sup> Acosta, Romero Miguel, "Teoría General de Derecho Administrativo", 12ª ed., México, Porrúa, 1995.

Este principio se enuncia de la siguiente forma "... no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa"<sup>8</sup>

### **C) PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

Este principio tiene su fundamento en el artículo 31 Constitucional: son obligaciones de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así sea como de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; en este numeral es donde, se podría llegar a interpretar que se excluye a los extranjeros del pago de los impuestos, pero de ninguna manera los extranjeros quedan excluidos, ya que si éstos se ubican en la situación jurídica o de hecho establecida en la ley positiva mexicana, deben pagar el impuesto correspondiente; la errónea interpretación de referencia, se debe esencialmente a la gran laguna que el Legislador dejó al crear la Constitución.

Este principio se refiere a que el impuesto abarque, contemple y se aplique a todas las personas, tanto físicas como morales, cuya situación jurídica concreta coincida exactamente con la hipótesis normativa, como el acto o hecho que genera el crédito fiscal, esto es, que todos los habitantes del país de acuerdo a su capacidad contributiva deben pagar los impuestos en términos de ley.

---

<sup>8</sup> Aguilar, Caballero Roberto, "Elementos De Legislación Fiscal", 1ª ed., Aguilar, 1970.

El principio de referencia tiene una excepción, el que cierta cantidad mínima esté exenta de pago, al parecer esta excepción rompería con el principio en comento, pero en realidad la excepción está contenida en la ley; para aclarar lo anterior, Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>9</sup> expresa: que una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, es decir, que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, por lo tanto esta excepción no es particular, sino que debe ser aplicable a todas las personas que se coloquen en el supuesto

#### **D) PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD**

Este principio lo encontramos plasmado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional: "...son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan...", la obligatoriedad de cubrir el tributo o contribución es justificable, en virtud de que los ingresos que percibe el Estado están destinados al sostenimiento y desarrollo de sus actividades, como son la prestación de los servicios públicos y obras de beneficio colectivo. Respecto a lo anteriormente citado Arrijo Vizcaino<sup>10</sup> señala que el cobro de los tributos es un acto de soberanía que permite a la Administración pública ejercitar plenamente su potestad de Imperio.

El Estado para asegurar el cumplimiento del particular, está dotado de la facultad económico coactiva, derecho de hacer efectivas sus obligaciones o créditos fiscales. Por lo anterior, el cobro de un tributo o

---

<sup>9</sup> Arrijo, Vizcaíno Adolfo, "Derecho Fiscal", 1ª Edición, México, Themis, 1989.

<sup>10</sup> "Constitución Política e los Estados Unidos Mexicanos", Instituto Federal Electoral.

contribución exigible es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución. Con esto podemos explicar que el cumplimiento de las obligaciones fiscales son auténticas obligaciones públicas, no donaciones ni aportaciones voluntarias, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.

Todas las personas que se ubiquen en las hipótesis normativas, automáticamente quedan obligadas a cubrir el correspondiente tributo en la forma y plazos que la misma ley establezca. Si no se cumple oportunamente con la obligación, inmediatamente opera la facultad económico coactiva, la cual es ejercitada por el Estado a través de la autoridad hacendaría, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Aunado a lo anterior la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su artículo 22; establece el principio de obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público y otorga al Estado los mecanismos jurídicos para llevar a cabo su cumplimiento.

## **E) PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO**

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, en donde se establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, es decir, las contribuciones tienen el objetivo de solventar los servicios públicos que el mismo Estado presta, de esto se desprende que dichos servicios recibidos por los gobernados, deben equivaler a los ingresos tributarios pagados por ellos; si el Estado no prestara servicios públicos, las contribuciones perderían su razón de ser, por lo que es innegable la estrecha relación e interdependencia existente entre las contribuciones y el gasto público, "... puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a

satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos."<sup>11</sup>

El destinar el contenido de alguna contribución a un fin específico, no viola el principio en cuestión, ya que basta con que ese fin esté considerado en el presupuesto de egresos para que quede legitimado, porque en el último de los casos, es para cumplir con el gasto público.

El principio en comento es reforzado por la siguiente interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>12</sup> La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar designado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc.

## **F) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

El principio de proporcionalidad implica por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos; y por la otra parte, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

---

<sup>11</sup> De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 3ª Ed., México, Porrúa, 1994.

<sup>12</sup> Kaye J., Diomisio, "Brevario De Procedimientos Fiscales De Defensa", 3ª Ed., Ediciones Fiscales Isef, S.A. México, 1986.

En síntesis, el principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad de los contribuyentes la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez a los ingresos obtenidos.

El principio de proporcionalidad está enfocado aritméticamente para referirlo a la parte alícuota de un todo; sobre este principio puede establecerse que la totalidad de personas físicas y morales deben contribuir al gasto público, que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al tipo plasmado en la ley fiscal; los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades, es decir en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado, al respecto Armando Porras y López<sup>13</sup> nos dice que, los gastos de un gobierno son para los individuos de una gran nación como los gastos de una administración ejercida por una compañía de copropietarios que están obligados a contribuir a prorrata del interés que tiene en la cosa en común.

Proporcionalidad significa, reciprocidad entre las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí; en virtud de lo anterior, sostenemos que en materia fiscal debe existir una debida concordancia entre las contribuciones previstas en leyes de ingresos de la Federación, sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos, por lo que éstos últimos, deben contribuir en función de su respectiva capacidad económica, es decir, en la proporcionalidad de sus ingresos, debiendo existir con antelación una relación de causa efecto del origen que motiva la

---

<sup>13</sup> Flores, Zavala Ernesto, "Elementos Finanzas Públicas Mexicanas", 24ª ed., México, Porrúa, 1982.

obtención del ingreso con el de la carga tributaria, debiéndose distribuir justamente las cargas tributarias entre fuentes de riqueza disponibles y existentes, por lo que se considera dentro del principio en mención, consideramos que los únicos tributos que se ajustan al mismo son los que se determinan en pago a tarifas progresistas las cuales garantizan contribuciones mayores o menores según la capacidad económica del contribuyente.

### **G) PRINCIPIO DE EQUIDAD**

El principio de equidad, significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico a lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas, es decir, la norma jurídica tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc., cuidándose tan solo, en acatamiento del principio de proporcionalidad de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de cada quien contribuya según el volumen de sus ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Este concepto está íntimamente relacionado con el principio de proporcionalidad, ya que ambos conjunta o separadamente dan la idea de justicia, en este orden de ideas, el espíritu del legislador al establecer el principio en análisis en el numeral 31 fracción IV constitucional, fue

precisamente que los impuestos sean justos y acordes con cada persona sujeta de dichas contribuciones.

Corroborando lo anteriormente expuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación al definir la equidad "... como la manifestación de lo justo innato al hombre... otro criterio que esgrime la Corte en relación con la equidad es el de trato igual a los causantes que se ven afectados por una misma ley tributaria e impuesto si las circunstancias del hecho generador o de la exención son fundamentalmente equiparables o análogas..."<sup>14</sup> traduciéndose lo anterior en que serán tratados por igual los que se sitúen en el mismo tipo legal, debiendo solamente variar tarifas tributarias aplicadas de acuerdo a la capacidad económica y contributiva del causante, esto es, atender a la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y los beneficios que obtiene el particular de sus actividades en aras del interés público.

## **H) PRINCIPIO DE NO APLICACIÓN DE LEYES FISCALES PRIVATIVAS**

Este principio se encuentra consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su artículo 13 que a la letra dice: "nadè puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales; garantía individual de igualdad que tiene su extensión en materia tributaria".

Las leyes privativas se caracterizan por no ser de aplicación general, esto es, que lo que disponga dicha ley se aplique al caso concreto y una vez efectuado este acto no desaparezca, y de aplicación abstracta, si se aplica sin consideración de especie o de persona a todos los casos exactamente iguales que comprende la citada ley, si le falta alguna de las características

---

<sup>14</sup> Giuliani, Founrouge Carlos M., "Derecho Financiero", 3ª ed., Buenos Aires, Argentina, De Palma, 1976.

mencionadas en líneas anteriores, va en contra del principio de igualdad tutelado por el ya citado artículo 13 Constitucional.

Al respecto resultan aplicables las siguientes tesis:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**

~A disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."<sup>15</sup>

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.** ~El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben

---

<sup>15</sup> Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 91-96 Primera Parte. Página. 172.

soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición legal anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificársele.<sup>16</sup>

En relación con el tema de los principios tributarios se encuentra íntimamente ligado el de la interpretación de los preceptos legales.

#### **4.- INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES.**

En términos generales, interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poder aplicarla, desde luego las leyes se expiden con el propósito de regular determinadas situaciones concretas y específicas. Puede decirse que las leyes nacen para regir en la realidad y que, por consiguiente, la única justificación de su existencia se encuentra en la aplicación que puedan tener para nomar o solucionar un número determinado de problemas y casos prácticos.

La tarea interpretativa de las leyes alcanza particular relevancia en el campo de derecho fiscal, importancia que deriva de la naturaleza misma de la relación jurídico - tributaria. En efecto, las normas fiscales crean relaciones de supra a subordinación, es decir, relaciones entre el poder público y los

---

<sup>16</sup> Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXXXI. Página: 5753.

governados, así mismo, las leyes tributarias suelen imponer cargas económicas, en ocasiones sumamente gravosas, a los propios gobernados y conferir además al Estado facultades recaudatorias susceptibles de ser ejercidas directamente en contra de la esfera patrimonial de los ciudadanos, como es el caso de la llamada facultad económica-coactiva, o procedimiento administrativo de ejecución fiscal.<sup>17</sup>

Por lo tanto, la labor de interpretar las leyes fiscales, es decir, la función de determinar en que casos las mismas son o no aplicables a los gobernados, representa una actividad sumamente delicada, ya que de la forma como se ejerza dependerá en gran medida, que por una parte, no se grave a los causantes con cargas económicas indebidas y que por la otra, no se prive al Estado de los recursos económicos que imperiosamente necesita para sufragar el costo de los servicios públicos y demás actividades de interés general, toda vez que la norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta oscura o no tiene el alcance que se le quiere dar, o su expresión es diversa a la intención de su autor.

Como regla general, puede decirse que si una norma tiene una finalidad determinada, su interpretación no puede ser contraria a ella, salvo cuando por equivocación patente, la finalidad que se desprende del texto es diversa a la idea en que se inspiró, por lo tanto se considera que el espíritu con que se interpreta una ley, debe concordar con la voluntad de la ley interpretada.<sup>18</sup> A continuación se señalan los métodos de interpretación legal.

#### **A) INTERPRETACIÓN LITERAL.**

Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto.

---

<sup>17</sup> Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, pag. 207.

<sup>18</sup> Omar Flores M. <http://www.unamosapuntos.com.mx>

Este método interpretativo que a primera vista pudiera parecer el más simple y exacto de todos, en la práctica da lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a los mayores absurdos. Esto se debe al hecho fundamental de que en múltiples ocasiones las palabras que encierran los textos legales no solamente poseen un significado gramatical sino además poseen una connotación jurídica o técnica que, en un momento dado, puede darle a la norma un contenido totalmente distinto del que se deriva su mera significación gramatical.<sup>19</sup>

## **B) INTERPRETACIÓN LOGICO-CONCEPTUAL**

Con base en lo que sostiene García Maynez, la finalidad de esta técnica interpretativa estriba en: "descubrir el espíritu de la ley, para controlar, completar restringir o extender su letra. Habrá que buscar el pensamiento del legislador en un cúmulo de circunstancias extrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que precedieron a su aparición."<sup>20</sup>

Dicho en otras palabras, este método no se detiene exclusivamente en análisis gramatical del texto de que se trate sino que persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico, conforme a esta técnica, en primer lugar debe determinarse la naturaleza misma del concepto legal que se va a aplicar y en segundo término para penetrar su sentido, debe buscarse el significado conceptual (ya sea jurídico, técnico, contable, científico, etc.) del texto mismo.

---

<sup>19</sup> Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, pág. 309

<sup>20</sup> Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, Pág. 334

### **C) INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.**

Con arreglo a este sistema para desentrañar la verdadera significación de una disposición normativa no se atiende ni al significado gramatical ni al significado conceptual de las palabras que integran su texto sino que se busca descubrir cual fue la intención perseguida por el legislador al expedir dicha disposición. Para tal efecto, la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias, es decir, se buscan los antecedentes legislativos que dieron origen a la ley sujeta a interpretación y con base a dichos antecedentes se resuelven los problemas que pudieran presentarse para su aplicación.<sup>21</sup>

### **D) INTERPRETACIÓN A CONTRARIO SENSU.**

El método de interpretación a contrario sensu parte de un supuesto de carácter esencial lógico, al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la que en tal hipótesis se contiene, en este sentido, podemos afirmar que constituye una técnica jurídica bastante correcta que coadyuva a descubrir el significado de determinadas normas jurídicas. La única objeción que podemos formularle se deriva del hecho de que se trata de un método interpretativo de aplicación sumamente limitada, ya que para que el mismo surta efectos, es requisito indispensable que la norma jurídica a interpretar admita una situación contrario y además dicha situación se presente en realidad. En otras palabras, solo sirve para facilitar la aplicación de un número determinado de disposiciones legales a un número también determinado de casos prácticos, por lo que no puede considerarse como un método general y objetivo de

---

<sup>21</sup> Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, pág. 310

interpretación de la ley, sino tan solo como una técnica auxiliar de otros métodos.<sup>22</sup>

### **E) INTERPRETACIÓN ANALÓGICA.**

Consiste en aplicar a una situación de hecho no prevista por la ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí esta prevista en dicha ley. Comúnmente esta técnica se expresa a través del aforismo que nos dice "donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho".<sup>23</sup>

### **F) INTERPRETACION ESTRICTA**

Dispone el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación

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

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

Del contenido de este precepto se desprende que el derecho tributario posee su propio método de interpretación legal por lo menos en lo que a imposición de cargas, concesión de exenciones, subsidios y fijación de infracciones y sanciones se refiere.

El método de interpretación estricta de las normas fiscales, consiste en aplicar las normas jurídicas tributarias atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el

---

<sup>22</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, pág. 311

<sup>23</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, pág. 312

legislador, sin introducir ninguna hipótesis que se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley.

Se puede afirmar que el método de interpretación estricta establecido por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, consiste en que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas, y a las que fijen infracciones y sanciones, deben ser aplicadas atendiendo exclusivamente al significado tanto gramatical como lógico conceptual de las palabras utilizadas por el legislador, de tal forma que la hipótesis o situaciones previstas en dichas normas solo se apliquen en la realidad a aquellos casos que se encuentren de manera perfecta dentro de las propias hipótesis; quedando terminantemente prohibido hacer extensivas por analogía sus consecuencias jurídicas a situaciones no contempladas expresamente, por similares o parecidas que pudieran resultar y permitiéndose, dentro de los lineamientos enunciados la utilización de los métodos auténtico y "a contrario sensu", únicamente cuando coadyuven a descubrir el verdadero significado gramatical y conceptual de las palabras que interpretan la norma tributaria, sin introducir en ningún momento situaciones o hipótesis a dicha norma.

En relación con el tema de la interpretación de las disposiciones legales, en innumerables ocasiones se recurre a la interpretación que realiza la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por considerarse una fuente del Derecho.

#### **4.1 JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.**

Debido a la importancia que reviste el problema de la interpretación de las leyes fiscales nuestra suprema corte de justicia en diversas ejecutorias

---

ha fijado lo que debe entenderse por método de interpretación estricta a fin no solo de precisar sus características sino con el propósito de orientar a autoridades y a contribuyentes sobre la forma en la que puede ser utilizado, para lo cual resulta conveniente señalar la siguiente tesis:

**LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimitad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina. Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no trata el tema de la contradicción que se resolvió.<sup>24</sup>

Una vez señalado los principios que rigen en el sistema tributario así como los aspectos relativos a la interpretación de las disposiciones fiscales, es conveniente enfocarse a los aspectos principales de los ingresos por salarios.

---

<sup>24</sup> Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Diciembre de 1999, Tesis: 2a. CXLII/99, Página: 406

## **CAPITULO SEGUNDO**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA ASPECTOS PRINCIPALES DE LOS INGRESOS POR SALARIOS.**

En virtud de que el tema que nos ocupa está relacionado con el salario mínimo que perciben los trabajadores así como el subsidio acreditable que se otorga para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, mismo que se encuentra establecido en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 2001.<sup>1</sup> Se considera necesario señalar los elementos que intervendrán durante el desarrollo de dicho tema, por lo que en primer término se abordará lo relativo al salario.

Antes de mencionar cualquier implicación laboral o fiscal que representa este concepto es necesario remitirnos a su definición, misma que puede entenderse en los siguientes términos.

#### **1.- SALARIO**

El salario es una institución fundamental del derecho del trabajo, pues constituye el sustento material del trabajador y su familia, amén de una garantía para mantener una vida decorosa. Según la iniciativa presidencial de reforma a la Ley Federal del Trabajo de 1970, con esta definición se uniforma la terminología, por lo que el término salario es el único que se usa con objeto de determinar la remuneración del trabajo.<sup>2</sup>

La Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce expresamente en su artículo 23 que: "toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será

---

<sup>1</sup> Actualmente el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reproduce el contenido del artículo 80-A.

<sup>2</sup> Mario de la Cueva, Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo, Porrúa, México, 1996, t. I. Pp. 352 y ss.

completada en caso necesario por cualquier otro medio de protección social" el salario es explicado como "el conjunto de retribuciones tanto dinerarias o en metálico como en especie, que el trabajador recibe como contraprestación a los servicios o actividad que presta al empresario".<sup>3</sup>

El salario constituye la contrapartida que el trabajador obtiene por la prestación de sus servicios o la ejecución de una obra. Sin embargo es de considerar que por encima de los conceptos contables y civilistas sinalagmáticos tradicionales, esta figura comprende toda suma o retribución pagada al trabajador por el trabajo prestado. En este sentido se estima que el salario subsume íntegramente la retribución directa del trabajador, así como los pagos complementarios y aquellos compensatorios que derivan del trabajo.

Se comprende entonces tanto la cuota cotidiana que recibe por la realización de sus actividades laborales, más todas las prestaciones, pagos especiales, retribuciones extraordinarias, comisiones, propinas o prestaciones que se le retribuyen.<sup>4</sup>

Dentro del ordenamiento mexicano, el salario mínimo se clasifica en general y profesional, mismo que se encuentra establecido en el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y es a partir del 1º de enero de 1981, cuando se maneja el concepto de salario mínimo general, además de salario mínimo profesional, distribuido en tres áreas geográficas denominadas A, B y C.

Los primeros antecedentes del concepto salario mínimo, se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo texto del artículo 123 originalmente era el siguiente:<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Francisco Pérez Amoros, y Eduardo Rojo Torrecilla, Guía Sindical 80, EFAS, Barcelona, 1980.

<sup>4</sup> José Alberto Carro Igelmo, Curso de Derecho del Trabajo, Bosch, Barcelona, 1991, p. 340.

<sup>5</sup> Mario Albero González Méndez, Sueldos y salarios, su carga tributaria.- Mario Alberto González Méndez

~El salario mínimo que deberá disfrutar el trabajador será el que considere suficiente, atendiendo a las condiciones de cada región, para satisfacer las necesidades normales de vida del trabajador, su educación y sus placeres honestos, considerándolo como jefe de familia. En toda empresa Agrícola, Comercial, Febril o Minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades. El salario mínimo quedara exceptuado de embargo, compensación o descuento."

Mediante reforma del 21 de noviembre de 1962, se modifico el texto referente a los salarios mínimos para crear el salario mínimo profesional, quedando la redacción como sigue y que esta vigente hasta nuestros días, para lo cual es conveniente realizar la transcripción del artículo 123 fracciones VI y VII Constitucional.

**VI.-** Los salarios mínimos que deberán disfrutar los trabajadores serán generales o profesionales. Los primeros se regirán en las áreas geográficas que se determinen; los segundos se aplicaran en ramas determinadas de la actividad económica o en profesiones, oficios o trabajos especiales.

Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades de un jefe de familia, el orden Material, Social y Cultural, y para proveer de educación obligatoria a los hijos.

Los salarios mínimos profesionales se fijarán considerando además las condiciones de las distintas actividades económicas.

Los salarios mínimos se fijarán por una Comisión Nacional integrada por representantes de los trabajadores, de los patrones y del gobierno, la que podrá auxiliarse de las comisiones especiales de carácter consultivo que considere indispensables para el mejor desempeño de sus funciones.

**VII.-** El salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

La comisión de los salarios mínimos creada en 1932, dictó varias resoluciones y es entonces cuando se considera el criterio de que el salario

mínimo es un salario vital, mínimo de subsistencia, es decir, que cubre las necesidades mínimas de los trabajadores.

En cambio el salario mínimo profesional creado en 1962, se eleva por encima de aquel para retribuir a la mano de obra calificada.

De 1934 a 1959, los salarios mínimos aparecían clasificados de la siguiente manera: agrícola y ganadero (del campo), pequeña industria y grande industria de 1964 a 1980, se calificaban en; salario mínimo del campo y salarios mínimos profesionales.

A partir del 1º de enero de 1981, se igualaron ambos salarios generales y del campo y simplemente se habló de salario mínimo general, además de salario mínimo profesional.

En este mismo año las zonas económicas en que estaba dividido el país 8, y para 1982 eran 5, de 1983 a 1985 4, y a partir de 1986 hasta nuestros días quedaron reducidas a tres áreas geográficas denominadas A, B y C.

## **2.- EL SALARIO MINIMO Y LOS IMPUESTOS.**

En principio el salario mínimo general no es objeto de descuentos, ello de acuerdo con lo dispuesto por la fracción VII del art. 123 Constitucional, el trabajador de salario mínimo general no paga impuesto sobre la renta, o dicho de otra manera "El salario mínimo general no es sujeto de impuesto".

En cambio, como los salarios mínimos profesionales son una retribución a la mano de obra calificada, si son sujetos del Impuesto Sobre la Renta.

Hasta 1988, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 80, disponía lo siguiente:

~ ...

La retención se calculara deduciendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente multiplicando por el número de días a que corresponda el pago, y aplicando al resultado la siguiente tarifa. "

Como puede apreciarse, se concedía a todos los trabajadores el derecho de restar de sus de sus ingresos el equivalente a un salario mínimo mensual, por estar exento de impuestos, y al excedente se le aplicaría la tarifa del mencionado artículo 80.

Además en la década de los 70's, el artículo 50, fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecía que: ~quedan exceptuados del Impuesto Sobre Productos del Trabajo el salario mínimo general".

De 1988 a 1993, el mismo artículo 80 disponía: ~se acreditará contra el impuesto a cargo el equivalente al 10 % del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al mes".

Sobre este particular, el punto 17 de la Exposición de Motivos, de las Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que entrarían en vigor el primero de enero de 1989, ~establecía que los trabajadores de salario mínimo general continuarían liberados de pagar el Impuesto Sobre la Renta. Y que los demás trabajadores tendrían derecho a restar de sus ingresos el 10% del salario mínimo mensual, y que sobre el excedente se aplicaría la tarifa del artículo 80".

Además, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 77-I, establece que los trabajadores de salario mínimo no causan impuesto por dicho salario ni por los accesorios de Ley Federal de Trabajo, esto es, 9 horas extras a la semana y los descansos semanal u obligatorio trabajados y pagados al doble.

Amén de que el artículo 80 de la Ley del impuesto sobre la renta, primer párrafo, establece que no se efectuará la retención del Impuesto Sobre la Renta al salario mínimo general.

Con todo lo anterior queda claro que, el salario mínimo general no es sujeto de impuesto.

### **3.- EL SALARIO MÍNIMO GENERAL Y EL CRÉDITO AL SALARIO.**

A raíz del PECE (Pacto para la estabilidad, la competitividad y el empleo), se creo en la Ley del Impuesto Sobre la Renta el llamado Crédito al Salario; pero en su publicación del Diario Oficial del 03 de diciembre de 1993 no se hizo referencia al salario mínimo general.<sup>6</sup>

El artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecía que el Crédito al Salario:

~ Se acreditará contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente, en los términos del artículo 80 disminuido con el subsidio acreditable del artículo 80-B el crédito mensual que se obtenga de aplicar la siguiente tarifa" y, luego el encabezado de la tarifa decía: Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto; para ingresos de ... y hasta ingresos de ...

---

<sup>6</sup> Diario Oficial de la Federación 03 de diciembre de 1993.

Como puede apreciarse dicho Crédito al Salario era para salarios sujetos a impuestos, por tanto no sería aplicable a los salarios mínimos por no ser sujetos de impuestos.

Al darse cuenta que se dejó fuera del crédito al salario, al salario mínimo general, la Comisión Nacional de los salarios mínimos, en el Diario Oficial de la Federación del 13 de diciembre de 1993, dejó establecido que: "Los créditos al salario que tienen como objeto incrementar los ingresos de los trabajadores y a que se refieren los artículos 80-B y 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se entregarán de manera obligatoria, en efectivo y directamente a los trabajadores, con independencia de los salarios mínimos generales a que se refiere esta resolución".

De acuerdo al Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, se acordó establecer una reducción del impuesto de los trabajadores, este beneficio abarca a salarios que no excedan de cuatro salarios mínimos y será mayor el beneficio para trabajadores que reciban menos ingresos, este beneficio se otorgara partir de octubre de 1993, la diferencia que resulte a favor del trabajador los patrones deberán devolverlo al trabajador en efectivo.

Dicho crédito al salario, quedó contenido en el artículo 80-B y 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del día 03 de Diciembre de 1993, siendo importante destacar que dichos artículos a la fecha en cuanto a su contenido no han sufrido modificación, salvo la actualización de las tablas para su cálculo.

En principio todos los trabajadores tienen derecho al crédito al salario, siempre y cuando éste sea mayor que el impuesto al salario; a

mayores ingresos menos crédito al salario y a menores ingresos más crédito al salario.

El crédito al salario no es un crédito fiscal a favor de los trabajadores, porque tal tratamiento daría lugar a que si no lo paga el patrón oportunamente, ocasionaría actualización y recargos moratorios, es por esta razón por la que se ha dado en llamar como la bonificación salarial.

El crédito al salario es una modalidad tan especial que:

- ◆ No se suma para el cálculo de la proporción de la empresa.
- ◆ No es un ingreso acumulable, causa impuesto a su vez.
- ◆ No integra el salario para IMSS, SAR e INFONAVIT.

El crédito al salario pagado a los trabajadores, el patrón lo disminuye de sus impuestos federales (artículo. 80-B inciso b, segundo párrafo y 81 octavo párrafo de la ley del ISR).<sup>7</sup>

El crédito al salario a favor pagado por el patrón a sus trabajadores, podrá disminuirse de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros; lo cual significa que el crédito al salario realmente no es pagado por el patrón, sino más bien lo absorbe el propio Estado, ya que le permite al contribuyente retenedor que el pago de dicho crédito se pueda acreditar contra impuestos federales, tales como: Impuesto sobre la Renta a su cargo, Impuesto sobre la Renta retenido a terceros, Impuesto al Activo, Impuesto al valor agregado, Impuesto especial sobre producción y servicios.

---

<sup>7</sup> Artículo 80-B.- "...El retenedor podrá disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del crédito al salario mensual no se considerarán para determinar la proporción del subsidio acreditable a que se refiere el artículo 80-A de esta Ley y no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado".

<sup>7</sup> Artículo 81.- "...Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador a que se refiere el párrafo anterior o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 83 de esta Ley, el monto que le hubiere compensado".

Además establece que el patrón podrá compensar en la siguiente declaración o solicitar la devolución de las cantidades que resulten como saldo a favor.

#### **4.- ORDENAMIENTOS LEGALES RELACIONADOS CON EL SALARIO.**

Antes de continuar con el tema del salario es conveniente señalar las disposiciones que lo regulan, así como la jerarquía de las mismas.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley de Ingresos de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Código Fiscal de la Federación.
- Resoluciones que establecen Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal.

#### **4.1- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

Nuestra Constitución Política como ley suprema establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa, que todas las normas restantes no pueden contrariarla o alterar su sentido, por lo que de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es una obligación 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.

#### **4.2- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.**

La Ley de Ingresos de la Federación es una ley de vigencia para cada ejercicio fiscal y en ella se señalan las cantidades estimadas de los ingresos que obtendrá la Federación por las diferentes contribuciones y otros conceptos; asimismo, entre otras disposiciones, se otorgan subsidios o estímulos fiscales a ciertos contribuyentes, que no están contenidos en las leyes fiscales respectivas y se fija la tasa de recargos en los casos de prórroga para el pago de los créditos fiscales.

#### **4.3- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Esta Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene todas las disposiciones aplicables a los contribuyentes de este impuesto y guarda una posición jerárquica menor respecto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley de Ingresos de la Federación.

Así mismo, el Código Fiscal de la Federación, la Resolución Miscelánea y el Derecho Común guardan una posición jerárquica menor respecto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta así como su Reglamento, ya que éste funciona de manera aclaratoria, complementario y en algunos casos estableciendo opciones a los contribuyentes.

#### **4.4.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO.**

De acuerdo con el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas (en nuestro caso la Ley del Impuesto Sobre la Renta) y las disposiciones contenidas en dicho código, se

aplicarán supletoriamente; es decir, a falta de disposición expresa de ley respectiva.

Además, las disposiciones del código se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

#### **4.5- RESOLUCIONES APLICABLES A IMPUESTOS Y DERECHOS FEDERALES.**

De conformidad con el inciso g) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades publican anualmente la Resolución que establece Reglas de Carácter General, que se le conoce como "Resolución Miscelánea".

Dicha resolución contiene criterios de funcionarios fiscales facultados, en cuanto a la aplicación de las diferentes disposiciones fiscales; estableciéndose en el artículo 35 del Código que en ningún caso los mencionados criterios provocarían obligaciones a los contribuyentes y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Normalmente, en la Resolución Miscelánea se publican opciones para el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente no contenidas en las leyes respectivas, en forma similar a como se aplican las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.<sup>8</sup>

#### **5.- INGRESOS POR SALARIOS PREVISTOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

---

<sup>8</sup> <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

La legalidad tributaria es una garantía esencial<sup>9</sup>, según la cual no sólo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del Poder Legislativo y conforme al procedimiento que la propia Constitución contempla para su formulación, sino que es preciso el que se ostenten con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de ésta manera, el gobernado tenga certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Precisamente esta obligación es la que tiene mayor importancia en el tema que nos ocupa, dado que una de las formas de contribuir al gasto público es a través del pago de contribuciones, las cuales se encuentran contenidas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, tal y como a continuación se señalan:

**"Impuestos** son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

**Aportaciones de seguridad social** son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

**Contribuciones de mejoras** son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

**Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de *contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos*. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."

---

<sup>9</sup> Ver principio de legalidad tributaria, capítulo 1.

Respecto al tema de los impuestos cabe destacar que estos se encuentran establecidos en el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación, tales como:

- Impuesto sobre la renta.
- Impuesto al activo.
- Impuesto al valor agregado.
- Impuesto especial sobre producción y servicios:
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- Impuesto a los rendimientos petroleros.
- Impuestos al comercio exterior:

De los impuestos antes citados el que tiene relevancia para el tema en estudio, es el Impuesto sobre la Renta, el cual incide o tiene por objeto la renta o utilidad que perciben los sujetos en cada ejercicio, y la relación tributaria nace en el momento mismo en el que se tienen los ingresos, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios o en créditos.

Las utilidades constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, el cual se causa con cada operación en la medida que se vayan obteniendo los ingresos.

Dentro del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece que "están obligados al pago del impuesto establecido en este título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo". Así tenemos que las personas físicas pueden recibir los siguientes tipos de ingresos:

- a) En efectivo.
- b) En bienes.
- c) En crédito.
- d) En servicios cuando lo señale la ley específicamente.
- e) De cualquier otro tipo.

Por lo que se refiere a los ingresos en servicios, el propio artículo 74 señala que sólo serán objeto del impuesto en los casos específicamente señalados en la misma.

En el caso de salarios, la Ley del Impuesto sobre la Renta señala dos casos concretos contenidos en el artículo 78-A y 78-B, los que se refieren a préstamos a los trabajadores sin el cobro de intereses o con cobro de intereses menores a los señalados por la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001 en el primer caso y, automóviles asignados a funcionarios públicos en el segundo caso. Fuera de estos casos, si un patrón le otorga a sus trabajadores servicios diferentes a los señalados, éstos ingresos (en servicio) no serán objeto del ISR, como podría ser el caso de otorgar el servicio de transporte.

En este título IV, en su capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta se regulan los ingresos de las personas físicas por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. En el artículo 78 se señala como objeto gravable por la prestación de un servicio personal subordinado, "los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral".

En cuanto a las prestaciones que pueden otorgar los patrones a sus trabajadores, las podemos clasificar en dos grandes rubros:

- a) Prestaciones mínimas obligatorias establecidas en la Ley Federal del Trabajo como el aguinaldo y la prima vacacional.
- b) Prestaciones contractuales establecidas en los contratos de trabajo como pueden ser las despensas, las ayudas para renta o transporte, becas educacionales, etcétera.

Para efectos del Impuesto sobre la Renta, el artículo 77<sup>o</sup>, de la fracción I a la XIII, establece una serie de ingresos relacionados con la prestación de un servicio personal subordinado por los que no se pagará el Impuesto sobre la Renta. Algunos de los conceptos señalados en el mencionado artículo 77 reciben tratamientos diferentes dependiendo del monto de los ingresos de los trabajadores. Por otro lado, algunos de los conceptos señalados en el artículo 77 establecen una serie de requisitos para que el patrón pueda hacer deducibles estas prestaciones, lo que conlleva a que los patrones decidan no otorgarlas, o en caso de otorgarlas, a no cumplir con todos los requisitos señalados en la ley, estos gastos pueden convertirse en erogaciones no deducibles para el empleador.

## **6.- INTEGRACIÓN SALARIAL PARA EFECTOS DEL ISR**

En virtud de que el tema que nos interesa, es la mayor importancia que reviste el salario para efectos del Impuesto Sobre la Renta, es necesario señalar como se encuentran integrado.

En materia fiscal el salario se encuentra vinculado con el "Impuesto de los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado", y dicho tributo recae:<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2002, el artículo que establece las exenciones es el No. 114.

<sup>11</sup> De acuerdo con lo establecido en los artículos 78, 78-A, 79, 80, 80-B, 81, 83 y 83-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- a) Los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral.
- b) Las prestaciones a favor del trabajador como consecuencia de la terminación de una relación laboral.
- c) Los honorarios a consejeros, administradores, comisarios, gerentes generales y otros prestadores de servicios.
- d) La participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas y préstamos blandos que se les concedan por el patrón, o sea a tasas reducidas de interés.

Con relación a lo anterior es conveniente realizar la transcripción del artículo 78 de La Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que tal dispositivo establece los conceptos que se consideran como ingresos en materia de impuesto sobre la renta, el cual a la letra dice:

**Artículo 78<sup>12</sup>.**- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

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

II.- 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.

III.- 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.

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

Para los efectos del párrafo anterior se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de

---

<sup>12</sup> Artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2002.

los obtenidos por los conceptos a que se refiere el artículo 84 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere el artículo 84 de esta Ley. En caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

V.- 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 de este Capítulo.

VI.- 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 este Capítulo.

Se estima que estos ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores; así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos y que estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

En virtud de que el cálculo del subsidio acreditable para efectos del Impuesto sobre la Renta se encuentra vinculado con las aportaciones efectuadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores, es necesario señalar como se integra el salario para efecto de dichos organismos.

## **7.- INTEGRACIÓN SALARIAL PARA EFECTOS DEL IMSS**

Las cotizaciones al IMSS, derivan de un sistema de seguridad social nacional, basado en principios de solidaridad, cuyo objetivo es el de

garantizar a la comunidad: salud, asistencia médica, medios de subsistencia, servicios y bienestar en general.

En este caso estamos en presencia de una típica contribución de seguridad social, regulada de esa manera por el Código Fiscal de la Federación, cuyo destino es el de proteger a determinados sectores de la población, entre ellos el que integra la clase trabajadora como núcleo de suma importancia, contra enfermedades, invalidez, cesantía, retiro, riesgo de trabajo, muerte y otras contingencias.

El sistema de seguridad social tiene carácter obligatorio en el caso de los trabajadores, recayendo sobre los patrones la obligación de calcular, retener y enterar las primas que aquéllos deben cubrir para protección propia y de sus familias, y por otra parte la obligación de cubrir por su propia cuenta las primas que les corresponden, con la ventaja de que el cumplimiento dado a esas obligaciones los libera de responsabilidades directa tratándose de riesgos y enfermedades del trabajo, así como de algunos pagos relacionados con maternidad.

Para efectos del seguro social, las contribuciones deben calcularse sobre el salario de los trabajadores que en términos del artículo 27 de la Ley del Seguro Social, esta compuesto por diversas partidas, así como por "cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios", con lo que se introduce una variante de alcances imprescindibles respecto al salario integrado para efectos laborales que, comprende las retribuciones por el trabajo realizado y no solo por los servicios prestados.

En términos del precepto mencionado son las siguientes partidas las que integran el salario en materia de seguridad social.

Cuota diaria	Habitación
Gratificaciones	Primas
Percepciones	Comisiones
Alimentación	Prestaciones en especie

## 8.- INTEGRACIÓN SALARIAL PARA EFECTOS DEL INFONAVIT

Las aportaciones al INFONAVIT, también clasificables como contribuciones de seguridad social, están conectadas estrechamente con la obligación que tienen los patrones de resolver el problema habitacional de sus trabajadores, de la cual quedan automáticamente relevados al enterar a dicho organismo un 5% sobre los salarios que cubren.

El artículo 143 de la Ley Federal del Trabajo señala las partidas que, para los efectos que ahora nos ocupan, integran el salario:

Cuota diaria	Gratificaciones
Percepciones	Alimentación
Habitación	Primas
Comisiones no mercantiles	Prestaciones en especie

Ahora bien, el 06 de enero de 1997 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma para la LINFONAVIT, respecto del artículo 29 fracción II, la cual quedó redactada así.

~II....En lo que corresponde a la integración y cálculo de la base y límite superior salarial para el pago de aportaciones, se aplicaría lo contenido en la Ley del Seguro Social. "

Estas aportaciones son gastos de previsión de las empresas y forman parte del patrimonio de los trabajadores; presentándose así un conflicto entre dos leyes federales, de igual jerarquía y especialización, que regulan idéntica situación jurídica; sin embargo, como la normatividad contenida en ley del INFONAVIT al respecto es más reciente que la Ley

Federal del Trabajo, será esta la que se tome en cuenta, además de que el 9 de diciembre de 1997 se publicó el Reglamento de Inscripción, Pago de Aportaciones y Entero de Descuentos al INFONAVIT en cuyo artículo 29 se recogen las partidas que integran salario y la que se exceptúan, en idénticos términos que los considerados en el artículo 27 de la Ley del Seguro Social.

De esta manera se homologan las bases salariales para pago de cuotas al IMSS y entero de aportaciones al INFONAVIT, quedando reconocido en estas últimas su carácter de gastos de previsión social.<sup>13</sup>

Una vez analizado el concepto de "salario" es conveniente, entrar al estudio del concepto "subsidió acreditable" para efectos del calculo del Impuesto sobre la Renta, mismo que veremos en el siguiente capitulo.

#### **9.- OBLIGACIÓN DE LAS EMPRESAS DE EFECTUAR APORTACIONES AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES.**

De acuerdo con el artículo 123, apartado A, fracción XII de la Constitución Federal:

"... Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un Fondo Nacional de Vivienda a fin de constituir depósitos a favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones."

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores es un organismo fiscal autónomo, se creó el Infonavit, por ley publicada el 24 de abril de 1972, para encargarse de administrar los recursos del fondo de la

---

<sup>13</sup>Rueda Heduan. Iván, Rueda del Valle Iván, Integración Salarial Aspectos Laborales y Fiscales, , Ediciones Fiscales ISEF, Pag. 31-41.

vivienda, operar el sistema de financiamiento para dotar a los trabajadores de un crédito barato y coordinar y financiar programa para la construcción de habitaciones.

Se mencionó en el artículo 30 de ésta ley que el referido instituto tendría el carácter de organismo fiscal autónomo, "facultad para determinar en caso de incumplimiento el importe de las aportaciones patronales y las bases para su liquidación y cobro", lo anterior se justifica porque los patrones tienen la obligación de aportar al Fondo de la Vivienda la cuota de 5% sobre el salario base para constituir el sistema financiero indispensable del Fondo Nacional de la Vivienda, con el objeto de permitir a los trabajadores obtener crédito barato y suficiente para adquirir en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas; para la construcción, mejora o reparación de sus casas-habitación y para el pago de pasivos de ellos, en los términos de los artículos 136 de la Ley Federal del Trabajo, en los que se dan las normas básicas de este Fondo Nacional de la Vivienda.<sup>14</sup>

En relación con la naturaleza jurídica de este tributo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción III señala que las aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas legalmente en materia de seguridad fiscal.

Una vez señalado que el Impuesto sobre la Renta, grava los ingresos por salarios cabe señalar que para efectos de éste impuesto se encuentra involucrada la obligación del patrón de aportar cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los

---

<sup>14</sup> Javier Moreno Padilla, Implicaciones tributarias de las aportaciones al Seguro Social, Colección de Estudios Jurídicos, vol. IV, Tribunal Fiscal de la Federación, México, pp. 86 y 87.

Trabajos, por lo que es conveniente señalar de donde deriva dicha obligación.

## **10.- OBLIGACIÓN DE EFECTUAR APORTACIONES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL**

El artículo 123, apartado A, fracción XXIX, constitucional, determina:

"...XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares. "

El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene la característica de ser un organismo fiscal autónomo; así lo ha definido el Tribunal Fiscal de la Federación, en diversas tesis, entre las cuales se encuentra la siguiente:

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. TIENE CARÁCTER DE ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO COMO TODAS LAS FACULTADES INHERENTES. A partir del 31 de diciembre de 1981, en que se publicó la reforma al artículo 271 de la Ley del Seguro Social, otorgaron atribuciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, para cobrar coactivamente las liquidaciones no cubiertas con oportunidad, mediante oficinas dependientes *directamente* del mismo, con sujeción al procedimiento administrativo de ejecución que establece el Código Fiscal de la Federación y con facultades para resolver los recursos propuestos en contra de dicho procedimiento, de manera tal que dicho instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos a su favor, establecer las bases de su liquidación fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

AR1 543/94 Dubois Química, S.A. de C.V., 26 de febrero de 1996, unanimidad de 11 votos; ponente: Mariano Azuela Güitrón; Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto:

SEGURO SOCIAL, INSTITUTO MEXICANO DEL. ES AUTORIDAD. El Instituto Mexicano del Seguro Social, aunque es una persona moral en términos de lo dispuesto por el artículo 25, fracción II del Código Civil, si es una autoridad, porque la ley que lo rige le da facultad tanto de decisión al poder determinar sus créditos, como de ejecución a fin de llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no le hubiesen sido cubiertas oportunamente y, por ende, esos actos gozan de las características de los actos de autoridad, como son unilateralidad, imperatividad y coercitividad.

AR 8 050/84, Salas Delta, S.A., 20 de septiembre de 1988, unanimidad de 19 votos de los ministros De Silva Nava, López Contreras, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón, Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y presidente Del Río Rodríguez; ponente: Angel Suárez Torres; secretaria: Concepción Matín Argumosa.<sup>15</sup>

Por último es conveniente señalar que para efectos de calcular la retención aplicable a los salarios de los trabajadores, el artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece un mecanismo de reducción, denominado subsidio acreditable.

---

<sup>15</sup> Octava Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1988, Página: 121.

## CAPÍTULO TERCERO

### INTEGRACIÓN DEL SUBSIDIO

#### 1.- EL SUBSIDIO.

El subsidio es una ayuda económica que desgrava (disminuye) el impuesto, dicho apoyo lo otorga el Gobierno Federal a través de la tarifa del artículo 80-A Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, el resultado de la misma se llama subsidio, y es en este mismo artículo donde se presenta la forma de obtenerlo, así como la determinación del subsidio acreditable para salarios. <sup>1</sup>

El subsidio son porcentajes de ingresos gravados calculados de acuerdo con las percepciones totales de los trabajadores.

En el caso de personas físicas con ingresos diferentes a salarios o asimilados a salarios, el **subsidio** se aplica al cien por ciento, pero para el cálculo del subsidio aplicable a los ingresos por salarios hay que determinar primero la proporción aplicable a dicho subsidio.

Para determinar el monto del subsidio acreditable se debe de aplicar una proporción, que se obtiene dividiendo el monto total de los pagos efectuados por el empleador, en el ejercicio inmediato anterior, que sirva de base para calcular el impuesto por la prestación de servicios personales subordinados, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo ejercicio por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, aun cuando no sean deducibles para el empleador ni ingreso gravable para el trabajador.

Desde los orígenes de esta norma se ha cuestionado si las aportaciones que deben hacer los empleadores al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) deben tomarse en consideración para el cálculo de la proporción, dado que su efecto es disminuir el monto de la proporción, y, por ende, del subsidio.<sup>2</sup>

## **2.- ANTECEDENTES**

Adicionado desde 1991, el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableció un impuesto negativo, mismo que se permite restar para determinar el impuesto neto a cargo de los trabajadores

### **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.- ARTÍCULO 80-A LEY DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ADICIONADO EN 1991**

La exposición de motivos justificó este subsidio de la siguiente manera:

"En los últimos años, la tarifa en el impuesto sobre la renta a las personas físicas ha sido objeto de cambios que solo han logrado reconocer en forma parcial los efectos de la inflación. La reestructuración de la misma, así como la reducción experimentada en la tasa marginal máxima, ha representado un beneficio superior para los contribuyentes con niveles de ingreso más elevados, mientras que los estratos de ingresos más bajos han experimentado beneficios poco significativos. El esfuerzo que ha realizado el Gobierno Federal para reducir las tasas del impuesto de las personas físicas no ha sido suficiente para distribuir de manera más justa la carga fiscal; más aún, esto se refuerza si se considera el abuso que existe actualmente al otorgarse ingresos libres de impuestos a los trabajadores.

Frente a esta problemática, en la reforma fiscal para 1991 se plantea el otorgar un subsidio en el impuesto sobre la renta, que beneficiara a todas las personas físicas que sean contribuyentes de este impuesto,

---

<sup>1</sup> <http://www.castillomiranda.com.mx/ConsultoriaFiscal/circular1101.htm> Universidad Abierta

<sup>2</sup> Mario Alberto González Méndez, Sueldos y salarios, su carga tributaria y <http://www.castillomiranda.com.mx/ConsultoriaFiscal/circular1101.htm> Universidad Abierta

pero de manera decreciente en la medida que se obtengan niveles de ingreso más altos. Por otro lado, para lograr una mejor distribución de la carga fiscal se establece que el monto del subsidio se reducirá en la proporción que representen las prestaciones exentas en el ingreso percibido. Con esto, se beneficiará a todos los trabajadores aunque en mayor medida a los que no reciben ese tipo de remuneraciones.

Es conveniente resaltar la importancia de la anterior propuesta, ya que beneficia en forma especial a los trabajadores que perciben hasta 4 salarios mínimos, nivel en que se encuentra la gran mayoría de estos contribuyentes"

Asimismo, en este artículo se definió la mecánica a seguir para determinar este subsidio, como sigue:

**Subsidio acreditable** = (Subsidio según tabla artículo 80-A por la proporción subsidio)

**Proporción subsidio** = Monto total pagos en el periodo que sirva para calcular el ISR

**Total erogaciones** del periodo relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados.

Entre dichas erogaciones se mencionaban aquellas del artículo 24 fracción XII Ley del Impuesto sobre la Renta, referente a la previsión social.

Estas partidas se incluían aún si no eran deducibles para el patrón o aún si no eran un ingreso gravable para el trabajador

No se incluían los útiles, instrumentos de trabajo y materiales necesarios para la ejecución del trabajo, previstos por la Ley Federal del Trabajo. Si la proporción de subsidio era inferior al 30 %, no se tenía derecho al subsidio.

Esta proporción de subsidio solamente debía calcularse para todos los trabajadores, mientras que por el contrario, para las demás personas físicas (asimilados a sueldos, honorarios, arrendadores, actividades empresariales, etc.) el subsidio se calcularía al 100 %.

Cabe aclarar que en 1991, la proporción de subsidio se calculaba de acuerdo al periodo de calculo de impuestos, debiendo recalcularse la proporción con cada nomina, situación que se trato de corregir en la regla 99 de la resolución miscelánea 1991, cuyo texto era el siguiente:

#### **2.1- REGLA 99 RESOLUCION MISCELANEA - 1991-1992.<sup>3</sup>**

"Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas que hagan los pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley citada podrán calcular la proporción señalada en el quinto párrafo de dicho artículo considerando los pagos y erogaciones efectuados en el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración, en lugar de los realizados en el periodo que sirva de base para determinar el impuesto a que se refiere el mencionado Capítulo.

#### **2.2.- REGLA 100 RESOLUCION MISCELANEA - 1991-1992 VIGENTE HASTA EL 24 DE ENERO DE 1992**

"Para los efectos de lo dispuesto por el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se consideran erogaciones efectuadas por la prestación de servicios personales subordinados, los pagos de contribuciones que originalmente correspondan al propio empleador. Se consideran erogaciones efectuadas por la prestación de servicios personales subordinados, entre otras, las inversiones y gastos efectuados en relación con servicios de comedor, comida y transporte proporcionado a los trabajadores." Tratándose de inversiones, la proporción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley antes citada se podrá calcular considerando como erogación efectuada en el ejercicio, el monto de la deducción de dichas inversiones que en ese mismo ejercicio se realice en los términos de la Sección III del

---

<sup>3</sup> (La resolución miscelánea fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 marzo de 1991).

Capítulo II del Título II de la citada Ley. Esta opción se deberá ejercer por la totalidad de las inversiones y no podrá variarse en ejercicios posteriores. La opción a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable en el caso de inversiones que no sean deducibles en el impuesto sobre la renta"

Debido a esta regla, durante 1991, se excluyeron del cálculo de la proporción del subsidio las cuotas del IMSS, SAR e INFONAVIT.

La referencia a la depreciación fiscal de inversiones como erogación, fue incluida en la Ley en 1992, adicionando en este año el supuesto referente a inversiones no deducibles, mismas que se considerará como erogación la depreciación contable de dichos bienes.

### 2.3.- REGLA 100-B RESOLUCION MISCELANEA - 1991-1992 (DOF 24 ENERO 1992)

"También se consideran como erogaciones los pagos de contribuciones que originalmente corresponden al propio empleador como son: las cuotas del IMSS, INFONAVIT y el impuesto del 1 % sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado"

Por otra parte, se incluyó por primera vez la lista de 35 conceptos que se consideraban erogaciones (entre otras) para el cálculo de la proporción del subsidio:

Sueldos y salarios	Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa
Rayas y jornales	Programas de salud ocupacional
Gratificaciones y aguinaldo	Depreciación de equipo de comedor
Indemnizaciones	Depreciación de equipo de transporte para el personal
Prima de vacaciones	Fondo de pensiones, aportaciones del patrón
Prima de antigüedad	Gastos de transporte de personal
Premios por puntualidad o asistencia	Cuotas sindicales pagadas por el patrón
Participación de los trabajadores en las utilidades	Depreciación de instalaciones deportivas
Seguro de vida	Prima de antigüedad (aportaciones)
Medicinas y honorarios médicos	Gastos por fiesta de fin de año y otros
Gastos en equipo para deportes y de mantenimiento de instalaciones deportivas	Subsidios por incapacidad
Gastos de comedor	Becas para trabajadores
Previsión social	Depreciación y gastos de guarderías infantiles
Capacitación de personal	Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos
Seguro de gastos médicos mayores	Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral
Fondo de ahorro	Intereses subsidiados en créditos al personal de retiro
Capacitación externa	Horas extra Jubilaciones, pensiones y haberes

Asimismo, se incluían en la redacción del listado, como partidas que debían incluirse en el denominador de la proporción del subsidio, las siguientes.

Los impuestos locales sobre nóminas.

El impuesto del 1 % sobre remuneraciones (derogado a partir del 1 de agosto de 1993).

Tratándose de inversiones, se considerará como erogación la depreciación fiscal del ejercicio.

Tratándose de inversiones no deducibles, se considerará como erogación la depreciación contable.

No se consideraban erogaciones, los viáticos por los cuales no se está obligado al pago del Impuesto sobre la Renta (aquellos debidamente comprobados).

Es importante resaltar que esta lista de conceptos aún continúa apareciendo en la Resolución Miscelánea fiscal 2000 y prorrogada para 2001 (2 marzo 2001), en su anexo 8, con excepción de:

- ◆ Capacitación de personal
- ◆ Capacitación externa
- ◆ Impuesto del 1% sobre remuneraciones (derogado desde agosto 1993)
- ◆ Impuestos locales sobre nóminas

Cabe aclarar que las reglas misceláneas no pueden obligar a los particulares, a menos que exista referencia expresa de la Ley, y además que dichas reglas no excedan el alcance de la propia Ley, por lo que en nuestro caso, este anexo solamente nos daba una idea del criterio del fisco en cuanto a la determinación de la proporción del subsidio, más de ninguna manera quiere decir que esta regla nos impone obligaciones mayores a las de Ley, por lo que se hace necesario interpretar el alcance de la Ley para su aplicación.

**2.4.- ARTÍCULO 80-A LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (REFORMADO DESDE EL AÑO DE 1992).**

En este año se reformo el artículo del subsidio a personas físicas, cambiando totalmente su mecánica, a la vez que se incremento de manera importante (En 1991 las personas con ingresos de hasta 5 salarios mínimos tenían derecho a un subsidio de un 27 %; en 1992 se incremento hasta el 50 % del impuesto), incorporando diversos conceptos que se habían publicado en miscelánea de 1991, al texto de Ley.

**2.5.- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS ARTÍCULO 80-A LEY DEL ISR REFORMADO EN 1992.**

La exposición de motivos justificó la reforma de la siguiente manera:

"En relación al subsidio de las personas físicas, al ser esta una figura caracterizada por representar un beneficio hacia los sectores con niveles de ingresos más bajos, se estima conveniente someter a consideración de esta Soberanía algunas modificaciones con el objeto de poder determinar con mayor precisión el calculo del subsidio acreditable, así como para conceder un subsidio hasta del 50 % para aquellos contribuyentes que no reciben percepciones adicionales no gravables."

**3.- PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LA MÉCANICA PARA OBTENER EL SUBSIDIO DE 1991 Y 1992.**

1991  
Proporción por cada trabajador (RM-1991-aclaración de una sola proporción por empresa)  
Las cifras base proporción = Ejercicio curso (opción ejercicio anterior regla 99 RM-91)  
Proporción subsidio acreditable directa  
Considera erogaciones a inversiones y gastos de previsión social, servicios de comedor y comida y transporte en regla 100 RM  
Excluye denominador cuotas IMSS e INFONAVIT

1992  
Una sola proporción por empresa  
Las cifras base proporción = Ejercicio anterior  
Proporción subsidio acreditable = 2 P - 1  
Se incorporan estos conceptos al texto de Ley  
No excluye denominador cuotas IMSS e INFONAVIT

Asimismo, se incluyó en ley que la proporción invariablemente se calcularía sobre cifras del ejercicio inmediato anterior.

En este año, se reformó en forma importante el artículo 80-A de la ley del Impuesto sobre la Renta, para definir que la proporción de subsidio acreditable sería el subsidio (al 100%) disminuido con el monto que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción.

Un segundo cambio en este artículo es que se estableció que si la proporción era inferior al 50%, no se tendría derecho al subsidio, siendo lógico toda vez que  $(2 * 0.50) - 1 = 0$ ; cuando la proporción de subsidio es de exactamente el 50%, el subsidio acreditable es 0.

De esta forma, tenemos que a partir de 1992, la proporción de subsidio acreditable siempre será menor que la proporción del subsidio, siendo que durante 1991, ambas eran iguales.

#### **4.- LIMITACIONES DEL SUBSIDIO.**

Para evitar que el subsidio se disminuyera al 100% del impuesto obtenido, se restringió para que el subsidio a aplicar (disminuir), resultara de multiplicar el subsidio del artículo 80-A Ley del Impuesto sobre la Renta por un porcentaje llamado proporción.

Es decir, siempre no se aplicaría al 100%, sino disminuido, castigado, restringido, limitado, con el objeto de aumentar la recaudación del ISPT, siendo importante desatacar que el subsidio fiscal se divide en acreditable y no acreditable, dada la proporción que se aplique.

#### **5.- LA PROPORCION.**

De acuerdo al artículo 80-A, la proporción para el subsidio acreditable, se calculará para todos los trabajadores.

Por lo anterior su obtención se da dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior entre el total de las erogaciones efectuadas por el mismo período.

Por lo confusa de la redacción del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha dado lugar a una multiplicidad de interpretaciones, sobre que debe entenderse como PAGOS y que como EROGACIONES. El texto original dice como sigue:

~La proporción mencionada se calculara para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, en los términos de este capítulo, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando, no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador este sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, cuando la proporción determinada sea inferior al 50% no se tendrá derecho al subsidio".

Si la proporción se calcula para todos los trabajadores, esto quiere decir que es un mismo porcentaje para todos, y no un porcentaje calculado en forma individual, ya que la redacción no dice ~se calculara para cada uno de los trabajadores", esto es, la interpretación debe hacerse en sentido gramatical.

~El ejercicio", en términos del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, se entiende que es el ejercicio fiscal que coincide con el año calendario. Por lo que se hace referencia a los pagos y erogaciones del año inmediato anterior.

El total de EROGACIONES serían los mismos ingresos gravados, más los ingresos exentos (que se tomaban de la declaración anual de salarios) y más cualquier otro concepto derivado de la Relación de Trabajo.

La proporción se obtiene de la siguiente división:

Monto total de los sueldos gravables pagados en el ejercicio inmediato anterior	entre	Total de las erogaciones efectuadas en el mismo ejercicio, por cualquier concepto relacionado con la prestación del servicio personal subordinado
---	-------	---

El artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece:

~Que el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato que **sirva de base** para determinar el impuesto".

Entonces se considera a que se refiere al total de pagos efectuados a los trabajadores menos las partes exentas, es decir, los ingresos gravados, que serían, salarios, destajos, comisiones, prima vacacional y dominical, participación de utilidades, pagos por retiro y cualquier otro pago derivado de la relación de trabajo.

También deben considerarse dentro del rubro de **pagos**, los referentes a los trabajadores de salario mínimo general, aunque no hayan causado impuesto.

Por lo que las erogaciones son los mismos pagos antes mencionados, pero en forma bruta (sin deducción), más cualquier otro concepto erogado relacionado con los trabajadores, como serían: prestaciones de previsión social: reembolso de gastos médicos, hospitalarios y dentales, seguro de vida, ayuda para gastos funerarios, fondo de ahorro, subsidio por incapacidad, becas para los trabajadores, actividades culturales y deportivas, etc.

De lo anterior, es factible concluir que de conformidad con el artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los empleadores tienen la obligación de determinar la proporción de subsidio aplicable a sus trabajadores. Este cálculo se debe realizar cada año, considerando para tal efecto los datos relativos al ejercicio inmediato anterior.

Sin embargo este tema siempre ha generado controversias, toda vez que no existe dentro del marco jurídico la definición de *"erogaciones por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados"*.

Por lo que se origina uno de los principales cuestionamientos que se han planteado en cuanto al cálculo del subsidio es el relativo a la inclusión o no de las cuotas patronales al IMSS e INFONAVIT.

Ante esta falta de certeza jurídica fue que diversos contribuyentes no consideraron para el cálculo de la proporción de subsidio las aportaciones realizadas en materia de seguridad social. La autoridad hacendaria dentro de sus facultades de comprobación, siempre se manifestó por su inclusión.

Esta situación llegó hasta el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, posteriormente a los Tribunales Colegiados de Circuito, para finalmente llegar a la Suprema Corte, en donde se emitieron Tesis en ambos sentidos, resolviendo acerca de la interpretación del comentado artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que resulta necesario remitirnos al tema relativo a la interpretación de las disposiciones fiscales.

## **CAPITULO CUARTO**

### **INTERPRETACIONES DEL ARTICULO 80-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL EFECTO DE LAS MISMAS.**

Antes de iniciar este capítulo es importante señalar que el lenguaje de las leyes es el mismo que se usa en todas las actividades, sin embargo, ese lenguaje adopta ciertos rasgos propios o específicos cuando se aplica a determinadas funciones.

Cuando se trata de actividades jurídicas, y especialmente en la redacción de leyes, hay que tomar en cuenta esa especificidad del lenguaje, la cual permite hablar de un lenguaje jurídico, que en algo se distingue de los demás lenguajes de uso más o menos especializado, ya que la primera condición del lenguaje de las leyes es la claridad y la precisión y el primer enemigo es la ambigüedad, ya que obliga a tener en cuenta ciertos fenómenos propios de la lengua, que si bien en determinadas circunstancias pueden ser útiles, en otras, como cuando se trata de las leyes, pueden ser muy perjudiciales.

Toda vez que el objeto de la interpretación jurídica no es exclusivamente las normas de esta naturaleza, sino también los hechos y los actos jurídicos, la doctrina de los jurisconsultos, los resultados de la práctica de las pruebas en el proceso, los proyectos legislativos, etc.

En el caso que nos ocupa, el concepto "interpretar", toma gran importancia, en virtud de que la controversia que se presenta con el artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se considera que se trata de un problema de interpretación en cuanto a que si se deben

incluir o no las cuotas IMSS e INFONAVIT para la determinación de la proporción del subsidiado acreditable.

Toda vez que el tema de la retención del impuesto sobre la renta a las percepciones de los trabajadores siempre ha sido motivo de polémica, tanto por la mecánica que se sigue como por los elementos que deben determinarse para realizar el cálculo.

Uno de los elementos para poder determinar el ISR a retener a los trabajadores es la proporción de subsidio. Este concepto ha sido cuestionado por las innumerables variables que deben considerarse para su determinación y ha sido tema que se ha llevado a los tribunales para su discusión y análisis.

De conformidad con el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los trabajadores tienen derecho a un subsidio que se acredita contra el impuesto que resulta a su cargo. Para determinar el monto del subsidio, se debe calcular: a) la proporción de subsidio y b) el porcentaje de subsidio acreditable, conforme a la siguiente mecánica: <sup>1</sup>

**a) proporción de subsidio**

Ingresos gravados de los trabajadores del ejercicio inmediato anterior

**Entre:**

Total de erogaciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados

**Igual:**

Proporción de subsidio

**b) porcentaje de subsidio acreditable**

$1 - [ 2 \times (1 - p) ] = \% \text{ acreditable}$

Donde p = proporción de subsidio

---

<sup>1</sup> <http://www.amedirh.com.mx/Apartados/Barra%20de%20Consultoria/Documentos/Subsidio.htm><http://www>

El objetivo que se persigue con la aplicación de una proporción de subsidio es beneficiar más a los trabajadores que perciban menos prestaciones exentas.

Derivado de lo anterior se ha generado el cuestionamiento en cuanto al cálculo del subsidio es el relativo a la inclusión o no de las cuotas patronales al IMSS e INFONAVIT.

## **1.- INTERPRETACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.**

Ante esta situación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dio a conocer en 1991 su criterio a través de la regla 100 de la Resolución Miscelánea, señalando que para calcular el referido subsidio, no debían considerarse los pagos de contribuciones a cargo del empleador.<sup>2</sup>

Al año siguiente, la autoridad tributaria derogó la mencionada regla y agrega la 100-B, en la cual señaló que consideran como erogaciones los pagos de contribuciones que originalmente corresponden al propio empleador como son: las cuotas del IMSS, INFONAVIT.<sup>3</sup>

## **2.- INTERPRETACIÓN POR PARTE DEL ENTONCES TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.<sup>4</sup>**

En el año de 1998, el citado Tribunal Administrativo, por conducto de la Primera Sección, sentó Jurisprudencia definida, la cual

---

<sup>2</sup> Regla 100. Para los efectos de lo dispuesto por el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se consideran erogaciones efectuadas por la prestación de servicios personales subordinados (trabajadores), los pagos de contribuciones que originalmente correspondan al propio empleador (patrón).

<sup>3</sup> Regla 100-B. También se consideran como erogaciones los pagos de contribuciones que originalmente corresponden al propio empleador como son: las cuotas del IMSS, INFONAVIT.

<sup>4</sup> La denominación del Tribunal Fiscal de la Federación cambió a partir del 01 de enero del 2001, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo Décimo Primero Transitorio, fracción III de la Ley Orgánica del citado tribunal, para quedar como Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

se marcó con la clave JS-17, correspondiente al 24 de marzo de 1998, donde fijaba que las cuotas al IMSS y al INFONAVIT no debían ser consideradas para tomar la proporción del subsidio acreditable.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LAS CUOTAS PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES NO DEBEN SER TOMADAS EN CONSIDERACIÓN PARA DETERMINAR LA PROPORCIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.**- El otorgamiento del subsidio acreditable tiene por objeto, primero, beneficiar de manera decreciente a los trabajadores en la medida en que se obtengan niveles de ingresos más altos y, segundo, simultáneamente otorgar mayor porcentaje de subsidio entre más alto sea el ingreso gravado; lo cual se consigue a través de la reducción de ese porcentaje en la proporción en que aumenten las prestaciones exentas en el ingreso percibido, por lo que las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores no deben ser tomadas en consideración para determinar la proporción del subsidio acreditable, en términos del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues ello implicaría reducir del mencionado subsidio, no obstante que dichas aportaciones de manera alguna implican un nivel de ingreso más alto para los trabajadores, ni pueden reputarse como erogaciones por concepto de previsión social, al no traducirse, de manera directa, en una prestación de beneficio de los trabajadores, de sus familiares, dependientes o beneficiarios, tendientes a su superación física, social, económica, cultural e integral que le signifique un ingreso superior; sino que dichas aportaciones se cubren en cumplimiento de una obligación tributaria a cargo del patrón, cuyo beneficio para el trabajador es el mismo sin importar el nivel de sus ingresos.<sup>5</sup>

Ahora bien, es conveniente resaltar los puntos importantes que presenta esta jurisprudencia:

- ◆ Las cuotas pagadas al IMSS e INFONAVIT no deben incluirse para la determinación de la proporción del subsidio acreditable ya que ello implicaría reducir el subsidio.

---

<sup>5</sup> Tesis de jurisprudencia JS-1-7 emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en la RTFF, 3ª. Época, junio 1998.

- ◆ No pueden reputarse como erogaciones por concepto de previsión social, al no traducirse de manera directa, en una prestación a beneficio de los trabajadores, toda vez que dichas aportaciones se cubren en cumplimiento de una obligación tributaria a cargo del patrón.
- ◆ El beneficio para el trabajador es el mismo sin importar el nivel de sus ingresos.

### 3.- INTERPRETACIÓN DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS.

Con relación a la interpretación del referido artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se presentó un problema: dos Tribunales Colegiados de Circuito sostuvieron tesis contradictorias.

Por una parte encontramos la generada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito con sede en Mexicali, Baja California, que señaló:

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CÁLCULO PARA DETERMINAR EL SUBSIDIO ACREDITABLE EN MATERIA DE. NO LO CONSTITUYEN LAS CONTRIBUCIONES DEL SEGURIDAD SOCIAL.** De una adecuada interpretación de lo dispuesto en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que rige el cálculo del subsidio acreditable, se obtiene que las cuotas aportadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, no deben considerarse como erogaciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados, que incidan en el cálculo de la proporción del subsidio acreditable; ciertamente dichas aportaciones tienen por objeto beneficiar a los trabajadores en la medida en que se obtengan niveles de ingresos más altos y por ende, otorgar mayor porcentaje al subsidio, mientras más elevado sea el ingreso gravado, lo que se obtiene a través de la reducción de ese porcentaje, en la medida que aumenten las prestaciones exentas del ingreso percibido, en relación a las cuotas aportadas a los institutos de seguridad social de referencia, los cuales de acuerdo con el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, no son ingresos sino contribuciones; de ahí que, de acuerdo al artículo 77, fracción VII y XI, de la ley en consulta, se establece que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos, entre otros, la entrega de los depósitos al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, o a los demás institutos de seguridad social, así como la cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

Por otra parte, el Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Segundo Circuito con sede en Toluca, Estado de México, indicó: " para determinar la proporción del subsidio acreditable de los trabajadores, se deben considerar las cuotas al IMSS y al INFONAVIT".

En relación con este tema la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el mes de mayo del 2002, manifestó su criterio al emitir jurisprudencia, en la cual se sostiene que las cuotas patronales al IMSS e INFONAVIT, deben incluirse en el cálculo de la proporción del subsidio dentro del total de las erogaciones efectuadas por los empleadores relacionadas con la prestación de los servicios personales subordinados, por considerar que tales cuotas son aportaciones de seguridad social, y constituyen gastos de previsión social a cargo de los empleadores que representan para los trabajadores, percepciones a través del depósito en sus cuentas individuales dentro de los sistemas de ahorro para el retiro, de las cuotas relativas al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y de las aportaciones de vivienda, así como de prestaciones que les permitan quedar asegurados contra eventualidades protegidas por los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales. La cual a la letra dice:

**RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. PARA OBTENER LA PROPORCIÓN APLICABLE PARA CALCULAR EL MONTO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE CONTRA ESE TRIBUTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 80-A DE LA LEY RELATIVA, DEBEN INCLUIRSE LAS CUOTAS PATRONALES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES DENTRO DE LAS EROGACIONES RELACIONADAS CON LOS SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS.-** Si se toma en consideración, por un lado, que conforme a lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar el monto del

subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla prevista en el propio artículo, disminuido en el monto que se obtenga de multiplicarlo por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por los conceptos señalados, proporción que se calculará para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo ejercicio por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo y, por otro, que la intención del legislador al establecer el citado subsidio, no fue la de beneficiar por igual o en la misma proporción a todos los trabajadores, sino que pretendió que el beneficio fuera proporcionalmente mayor para los trabajadores con menos ingresos y proporcionalmente menor para los que perciban ingresos mayores, así como que el beneficio aumente proporcionalmente en la medida que el contribuyente reciba menos prestaciones exentas y disminuya proporcionalmente según se perciban más prestaciones exentas, resulta inconcuso que para obtener la proporción aplicable a fin de determinar el monto del mencionado subsidio, deben incluirse las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores dentro del total de las erogaciones efectuadas por los empleadores relacionadas con la prestación de los servicios personales subordinados. Ello es así, porque si bien es cierto que tales cuotas tienen el carácter de contribuciones, específicamente de aportaciones de seguridad social, en términos de lo previsto por el artículo 2º, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, también lo es que constituyen gastos de previsión social a cargo de los empleadores, que representan para los trabajadores percepciones a través del depósito en sus cuentas individuales dentro de los sistemas de ahorro para el retiro, de las cuotas relativas al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y de las aportaciones de vivienda, así como prestaciones que les permiten quedar asegurados contra eventualidades protegidas por los seguros de riesgo de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales. Además, de no incluirse dichas cuotas dentro de las erogaciones referidas, se provocaría que algunas de las prestaciones de seguridad social que perciben los trabajadores con motivo de los gastos que en ese renglón realiza el patrón, no se consideraran para determinar la proporción aplicable para calcular el monto del subsidio acreditable, aun cuando estuvieran exentas del pago del impuesto, con lo cual no se alcanzaría el señalado propósito del legislador, porque al percibir los

trabajadores las prestaciones en efectivo o en especie por parte de los institutos de seguridad social al darse los supuestos legales previstos para ello, y al constituir dichas prestaciones ingresos exentos total o parcialmente del pago del impuesto, en términos de lo previsto en el artículo 77 de la ley que regula este impuesto, no se incluirían ya dentro de las erogaciones patronales por concepto de previsión social a pesar de derivar del pago de las cuotas patronales, junto con las que corresponden a los obreros y de la correspondiente aportación estatal.<sup>6</sup>

La jurisprudencia por contradicción de tesis No. 97/2000 arriba transcrita, tiene importantes implicaciones prácticas para las empresas, siendo las principales las siguientes:

**a).-** Se ha fijado un criterio definitivo en el sentido de que las cuotas patronales al IMSS y las aportaciones de vivienda al INFONAVIT sí deben incluirse en el cálculo de la proporción del subsidio acreditable de los trabajadores, conforme al artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**b).-** Al incorporar las cuotas patronales al IMSS y las aportaciones al INFONAVIT dentro del cálculo para obtener la proporción de subsidio acreditable, se ocasionará un incremento del impuesto sobre la renta que deben pagar los trabajadores. En otras palabras, el ingreso libre de los trabajadores se disminuirá, al disminuirse el monto del subsidio que les beneficiaba.

**c).-** El criterio definido por la contradicción de tesis es aplicable no sólo a partir de que se dictó la tesis de jurisprudencia, el 11 de mayo del 2001, sino a partir de que empezó a tener vigencia el artículo 80-A

---

<sup>6</sup> Contradicción de tesis 97/2000-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del segundo Circuito y Segundo del Décimo Quinto Circuito. 11 de mayo de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gracor Posol. Jurisprudencia 19/2001 de la Segunda Sala, aprobada el 11 de mayo de 2001

de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contempla el cálculo del subsidio acreditable.

**d).- A las empresas que no hayan considerado las cuotas patronales al IMSS ni las aportaciones al INFONAVIT para el cálculo del subsidio acreditable, la autoridad fiscal les podrá fincar diferencias en los impuestos retenidos a los trabajadores, mismas que adicionalmente habrán generado actualización, recargos y multas a cargo de las propias empresas.**

**e).- Si las diferencias en las retenciones a los trabajadores que hayan realizado las empresas son mayores a un 3%, entonces las empresas no podrán beneficiarse del programa de amnistía fiscal que se encuentra vigente, y se les podrán determinar contribuciones de ejercicios anteriores.**

**f).- Tomando en consideración que las empresas son retenedoras del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, son responsables solidarias (en términos del artículo 26 fracción I del Código Fiscal de la Federación) del impuesto que debiendo haber retenido no retuvieron, por lo que tocará a las empresas hacer frente al pago de las diferencias.**

**g).- Los montos de las diferencias que paguen las empresas a las autoridades fiscales por este concepto, prácticamente no podrán ser repercutidos a los trabajadores, ello de acuerdo con el artículo 517 fracción I de la Ley Federal del Trabajo.<sup>7</sup>**

---

<sup>7</sup> Prescriben en un mes las acciones de los patrones para efectuar descuentos a los salarios de los trabajadores, independientemente de que el artículo 110 fracción I del código laboral dispone que los descuentos derivados de errores de los patrones en ningún caso podrán ser mayores del importe de los salarios de un mes, y el descuento será el que convengan los trabajadores y el patrón, sin que pueda ser mayor del 30% del excedente del salario mínimo.

#### **4.- EFECTOS DERIVADOS DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS.**

Con relación a la tesis de referencia cabe destacar los efectos que presenta tanto para los patrones que incluyeron las cuotas IMSS e INFONAVIT así como los que no las incluyeron en la determinación del subsidio acreditable que establece el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

##### **4.1.- NO INCLUSION DE LAS CUOTAS IMSS E INFONAVIT.**

Las empresas quedaban obligadas a cubrir correctamente el ajuste de los últimos cinco años con recargos y actualizaciones.

Dado que los patrones están obligados a retener el impuesto de sus trabajadores y ser responsables solidarios de las omisiones que pudieran presentar a este respecto, el Servicio de Administración Tributaria tiene la facultad de cobrarle a estos las diferencias derivadas de las retenciones mal efectuadas.

En este sentido, la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no afecta directamente a los trabajadores. Adicionalmente la Ley Federal del Trabajo, los protege de los cargos que en su caso les quisieran hacer los patrones por retenciones incorrectas y el Fisco Federal no interviene en este terreno.

Sin embargo es conveniente señalar cuales son los efectos y/o consecuencias que se derivan por la no inclusión de las cuotas de aportaciones de seguridad social efectuadas al Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los

Trabajadores en la determinación del subsidio acreditable para efectos del calculo del Impuesto sobre la Renta, entre los cuales se encuentran los siguientes:

#### **4.2.- DEDUCIBILIDAD DE LOS SUELDOS Y SALARIOS PAGADOS.**

Podria considerarse como la más importante, debido a que el artículo 24, fracción V<sup>8</sup> y 136, fracción VII de la LISR<sup>9</sup>, establecen que cuando el contribuyente pretenda deducir las erogaciones por sueldos y salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, entre otros requisitos, debe retener y enterar el impuesto conforme a lo establecido en la LISR.

En cuyo caso, el retenedor o empleador para la determinación del importe a retener por dicho impuesto debió haber aplicado el procedimiento establecido en los artículos 80, 80-A y 80-B de la LISR y si no incluyó en la determinación del subsidio fiscal las cuotas al IMSS e INFONAVIT, entonces la autoridad fiscal podría estimar que el empleador no cumplió con las obligaciones establecidas en materia de retención para la deducibilidad de los pagos por sueldos y demás prestaciones, sosteniendo que dichas erogaciones no son deducibles.

#### **4.3.- PERDÓN O AMNISTÍA FISCAL.**

De conformidad a lo establecido en el artículo 2 transitorio para el 2001, fracción VII, inciso c), segundo párrafo, numeral 4, las

---

Artículo 24 fracción V.- Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, solo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 58 de esta Ley.

<sup>9</sup> Artículo 136 fracción VII - Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, solo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 58 de esta Ley. Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 83, fracción I y 83-A de esta Ley

autoridades fiscales podrán determinar contribuciones omitidas correspondientes a ejercicios anteriores al 2000, cuando, mediante el ejercicio de facultades de revisión la autoridad compruebe que el contribuyente omitió el entero de la contribución de que se trate por más del 3% sobre el total retenido o que debió retenerse. Por lo que el contribuyente *retenedor* si no incluyo en el cálculo de la determinación del subsidio acreditable las cuotas al IMSS e INFONAVIT podría estar ante esta situación. Para lo cual es conveniente revisar tal situación, por lo menos lo que corresponda al ejercicio del 2000 y si se tienen diferencias superiores al 3% presentar complementarias, para subsanar tal irregularidad y estar dentro de la *~amnistía fiscal*".

Se debe considerar también que para efectos de la *~amnistía fiscal*", las contribuciones retenidas o que debieron retenerse, podrán ser determinadas en cualquier tiempo.

#### **4.4.- DETERMINACIÓN Y COBRO DE DIFERENCIAS.**

Mediante el ejercicio de facultades y una vez que se esté fuera de la *~amnistía fiscal*", a que se ha hecho referencia en el punto anterior, la autoridad fiscal podrá determinar diferencias en las retenciones calculadas por el empleador por los sueldos y salarios y demás prestaciones pagados a sus trabajadores y en su caso, tales diferencias las podrá cobrar al empleador (*retenedor*), lógicamente más los accesorios correspondientes, conforme a lo establecido al quinto párrafo del artículo 6 del CFF, que a la letra dice: *~En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido*".

#### **4.5.- EL EMPLEADOR NO PODRÁ COBRAR AL TRABAJADOR DIFERENCIAS.**

Con base en lo dispuesto por el artículo 517, fracción I de la Ley Federal del Trabajo, el empleador ~~o patrón o retenedor~~ no podrá realizar descuentos a los trabajadores por concepto de diferencias en la retención de ISR, generadas por no haber incluido en el cálculo de la proporción del subsidio las cuotas al IMSS y al INFONAVIT, y en consecuencia haber retenido cantidades inferiores, y en general por cualquier otro concepto.

La empresa que **no consideró** las cuotas patronales pagadas al IMSS ni las aportaciones efectuadas por el patrón al INFONAVIT y al SAR para la determinación del Subsidio Acreditable, tiene la siguiente opción.

Enterar el impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas a los trabajadores por la diferencia a que haya dado lugar la no-inclusión de las cuotas y aportaciones señaladas, del periodo comprendido del 1º de enero al 30 de septiembre del 2001.

En este sentido, los incisos b) y c) del artículo Tercero Transitorio señalan que para que se considere al patrón liberado de la responsabilidad solidaria por las diferencias de impuesto generadas por la omisión de las cuotas y aportaciones mencionadas, el pago de estas retenciones deberá realizarse a más tardar el último día del mes de noviembre del 2001, con actualizaciones y recargos. Debido a la limitante de tiempo que se otorga para la regularización de los contribuyentes, en el Diario Oficial de la Federación del día 06 de diciembre del 2001, se establece una prórroga del plazo para el pago

del impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas, el cual se podrá efectuar a más tardar hasta el 15 de diciembre del 2001.

Para cumplir con este requisito, se debe entonces determinar las diferencias de impuesto que se presentaron mes por mes, de enero a septiembre, para realizar el pago correspondiente con las actualizaciones y recargos que procedan.

Calcular el factor de subsidio acreditable de 2001 considerando tanto las cuotas pagadas al IMSS como las aportaciones al INFONAVIT y al SAR patronales.<sup>10</sup>

Efectuar el mecanismo de ponderación de ambos regímenes que se requiere para calcular el subsidio acreditable anual correspondiente al ejercicio 2001.

Calcular el subsidio acreditable correspondiente al ejercicio de 2001 de acuerdo a lo establecido en el Segundo Artículo Transitorio del Decreto por el que se reforma el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de noviembre del 2001.

#### **4.6.- INCLUSION DE LAS CUOTAS IMSS E INFONAVIT EN LA DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.**

En este apartado, no hay mucho que decir, ya que finalmente este fue el sentido de la contradicción de tesis, situación por la cual los

---

<sup>10</sup> Este factor de subsidio acreditable debe ser menor al que se aplicó sin considerar las cuotas y aportaciones patronales.

patrones que hayan incluido las cuotas de aportaciones de seguridad social de referencia, no tendrá mayores complicaciones.

Las ventajas y desventajas son semejantes a los del punto anterior, pero para evitar que puedan ser objeto de molestia y contingencias por los ejercicios anteriores deberán cubrir las diferencias, su cargo por el periodo enero-septiembre de 2001 sin poder transferir estos costos a los empleados.

Estos patrones tendrán saldos a favor de sus empleados basados en las consideraciones anteriores por el periodo Octubre N Diciembre 2001.

Es importante recalcar que para ser objeto del beneficio señalado esto es, que no se determinen cantidades a cargo del patrón por concepto de retenciones, ni la no deducción de los salarios por los últimos 5 ejercicios, la empresa deberá cubrir a mas tardar las diferencias en retenciones a su cargo únicamente por el período enero a septiembre de 2001.

#### **5.- REFORMA DEL ARTÍCULO 80-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

El 29 de noviembre del 2001, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la reforma al artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reforma que incluye para el calculo del subsidio acreditable a las cuotas aportadas a los siguientes organismos, IMSS, INFONAVIT e ISSSTE.

Ahora bien, el dictamen del anteproyecto que formuló la Comisión de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, en términos generales comprende los siguientes puntos.

#### **5.1.- CONSIDERACIONES PRELIMINARES<sup>1</sup>**

El artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en favor de los contribuyentes que perciban ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado un subsidio que podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo.

Sin embargo, en virtud de que dicha disposición no estableció con precisión el criterio aplicable para calcular el monto del subsidio, el Ejecutivo Federal, determinó la mecánica para efectuar dicho cálculo señalando que se tomarían en cuenta, entre otras erogaciones, las inversiones y gastos efectuados en relación con la previsión social, pero omitió detallar cada uno de los conceptos necesarios para integrar el cálculo, entre las cuales no se contemplaban las aportaciones patronales al IMSS y al INFONAVIT, originando con ello numerosas controversias.

#### **5.2.- CONTENIDO DE LA MINUTA.**

Se considera que la reforma al artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y establecer un precepto claro y preciso, dará

---

<sup>1</sup> Proyecto de Decreto que reforma el artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, procedente de la H. Cámara de Diputados, correspondiente a diversas iniciativas presentadas por el C. Diputado Cuauhtemoc Montero Esquivel, el C. Diputado Rodolfo G. González Guzmán, el Congreso del Estado de Sonora, el Senador Héctor Michel Camarena, el Grupo Parlamentario del Partido del Trabajo en la Cámara de Diputados, el Congreso del Estado de Jalisco, y el Congreso del Estado de Tlaxcala, en términos de lo dispuesto por el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

mayor seguridad jurídica tanto a los contribuyentes que tienen derecho al subsidio, como a los obligados de efectuar el cálculo correspondiente, y eliminará la diferencia de interpretación sobre los elementos que deberán tomarse en cuenta para determinar el citado subsidio.

La reforma al citado precepto legal debe considerar el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación excluyendo de los elementos que se toman en cuenta para el cálculo correspondiente, no solamente a las aportaciones patronales al IMSS y al INFONAVIT, sino también a los Sistemas de Ahorro para el Retiro, respetando con ello el principio constitucional de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, las que dictaminan están de acuerdo con la Colegisladora en prever las disposiciones transitorias para que el cálculo del subsidio se realice incluso para el ejercicio fiscal de 2001.

Por lo anterior, y con fundamento en los artículos 86 y 94 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 87 y 88 del Reglamento para el Gobierno Interior del propio Congreso, las Comisiones se permiten someter a la consideración del Honorable Senado de la República, la aprobación del siguiente:

### **5.3.-DECRETO QUE REFORMA EL ARTICULO 80-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Artículo Único.- Se reforma el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue:

Artículo 80-A.- . . . . .

Para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos por los conceptos a que se refiere este

Capítulo, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla, disminuido con el monto que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por dichos conceptos. La proporción mencionada se calculará para todos los trabajadores del empleador, dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto en los términos de este Capítulo, entre el monto que se obtenga de restar al total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aún cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas por el patrón al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado y al Sistema de Ahorro para el Retiro. Cuando la proporción determinada sea inferior al 50% no se tendrá derecho al subsidio.

### **T r a n s i t o r i o s**

**Primero.** Lo dispuesto en el presente decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, pudiendo aplicarse para el cálculo del subsidio acreditable a partir del 1º de octubre del ejercicio de 2001.

**Segundo.** Para el cálculo del subsidio acreditable anual correspondiente al ejercicio de 2001, se procederá como sigue:

- I. Se determinará la proporción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas por el patrón al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado y al Sistema de Ahorro para el Retiro, dentro de las erogaciones efectuadas por conceptos relacionados con la prestación de servicios personales subordinados;
- II. Se determinará la proporción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin incluir las cuotas y aportaciones señaladas en la fracción anterior;
  - II. El subsidio acreditable determinado aplicando lo dispuesto de la fracción I anterior se dividirá entre doce y se multiplicará por nueve;
  - III. El subsidio acreditable determinado aplicando lo dispuesto en la fracción II anterior se dividirá entre doce y se multiplicará por tres, y

- IV. El subsidio acreditable del ejercicio se obtendrá sumando los montos resultantes de las fracciones III y IV anteriores.

**Tercero.** Los patrones que en su calidad de responsables solidarios enteren el impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas a sus trabajadores por no haber considerado para la determinación del subsidio acreditable a que se refiere el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo, las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Sistema de Ahorro para el Retiro, quedarán liberados de la responsabilidad solidaria por la retención del impuesto sobre la renta que resulte por la diferencia a que haya dado lugar la no inclusión de las cuotas y aportaciones antes señaladas, determinado conforme a este artículo, siempre que:

- a) Los pagos que se tengan que efectuar en los términos del párrafo anterior, sean los que correspondan al periodo comprendido del 1o de enero al 30 de septiembre de 2001;
- b) El impuesto sobre la renta correspondiente a las retenciones no efectuadas a que se refiere el inciso anterior, se pague a más tardar el último día del mes de noviembre de 2001, con actualización y recargos,  
y
- c) Los patrones quedarán liberados de la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y se entenderá por satisfecho el requisito establecido en el artículo 24, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por las diferencias de impuesto a que se refiere este artículo, siempre que se cumpla con los requisitos señalados en los incisos a) y b) anteriores.

Sala de Comisiones de la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión.- México, Distrito Federal, a los trece días del mes de noviembre de dos mil uno.

La reforma en cuestión determina que el cálculo del subsidio a favor de los trabajadores se realice sin tomar en consideración el monto de las aportaciones por cuotas de seguridad social, o del fondo de vivienda, lo que da como efecto un subsidio mayor y consecuentemente, un impuesto menor a retener.

Dicha reforma habrá de aplicarse con efectos a partir del 1º de octubre del 2001, por lo que los patrones que efectuaron retenciones sin contemplar este beneficio, deberán efectuar un nuevo cálculo de su nómina del mes de octubre, y reembolsar (o acreditar) a su personal las diferencias a su favor.

## **6.- MÉCANICA PARA EL CÁLCULO DEL SUBSIDIO DESPUÉS DE LA REFORMA.**

Derivado de este cambio, se incorpora una disposición transitoria que establece la mecánica para el calculo del subsidio anual para 2001, como a continuación se menciona.

- a) Se determina la proporción del subsidio, incluyendo en el denominador las cuotas al IMSS, al SAR y al INFONAVIT.
- b) Se determina dicha proporción, excluyendo en el denominador las citadas cuotas.
- c) El subsidio acreditable que resulte conforme al inciso a) se divide entre doce y se multiplica por nueve.
- d) El subsidio acreditable que resulte conforme al inciso b) se divide entre doce y se multiplica por tres.
- e) El subsidio acreditable del ejercicio se obtendrá sumando los resultados de los incisos c) y d) anteriores.

Después de la reforma al artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera que para efectos del cálculo del subsidio acreditable a que se refiere dicho precepto, se deben de considerar como parte del total de las erogaciones efectuadas con relación a la prestación de servicios personales subordinados, las cuotas patronales correspondientes al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), así como aquellas correspondientes al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT).

## C A P I T U L O    Q U I N T O

### INCONSTITUCIONALIDAD DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.

En los anteriores capítulos se estudió los antecedentes y problemáticas que existían con el subsidio acreditable que establecía el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el ejercicio 2001, en lo relativo a las aportaciones efectuadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores.

Actualmente, el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla el mismo contenido del referido artículo 80-A, por lo que se considera que la problemática continúa.<sup>1</sup>

Por consiguiente trataremos de analizar las diferentes situaciones que llevan a considerar que el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta ser contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para lo cual es conveniente tomar en consideración que las cuotas al IMSS e INFONAVIT tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tienda a velar por la sociedad en su conjunto y no representan un beneficio específico e individualizado a favor de los trabajadores, dichas aportaciones no son indicativas del

---

<sup>1</sup> Artículo 114, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio 2002 " ..Paradeterminar el monto del subsidio .... La proporción mencionada se calculará para todos los trabajadores del empleador, dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto en los términos de este Capítulo, entre el monto que se obtenga de restar al total de las erogaciones efectuadas en el mismo por *cualquier concepto* relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y para estos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aún cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, las cuotas patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones efectuadas por el patron al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado y al Sistema de Ahorro para el Retiro ... "

beneficio que en lo individual puede generar a los trabajadores ese instrumento de seguridad social, aunado a que dicho beneficio depende, incluso, de que la contingencia asegurada acontezca.

Por lo que resulta evidente la injusticia que representa para los trabajadores el hecho de que se les disminuya el subsidio a que tienen derecho en virtud de una obligación patronal, ya que es el patrón quien en términos del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentra obligado a efectuar las retenciones y enteros del impuesto sobre la renta que tienen obligación de pagar sus trabajadores, por lo que se estima contrario a las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, toda vez que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece como obligaciones de los mexicanos, el 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.

En los términos del precepto constitucional, es claro que únicamente puede obligarse al particular a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

La legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad significa la justicia tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo anteriormente transcrito, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

1. Que la contribución se encuentre establecida en la ley;
2. Que sea proporcional y equitativa; y
3. Que se destine a cubrir los gastos públicos.

Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

*Por lo que tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.*

De lo anterior es claro que el respeto al principio de proporcionalidad tributaria está íntimamente vinculado con la medición o reconocimiento de la auténtica capacidad contributiva de los sujetos.

El reconocimiento a la capacidad contributiva de los sujetos se concretiza, para cada tributo en particular, en las disposiciones que regulan la determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa, tarifa o cuota, que dará origen al importe de aquello con lo que el particular debe contribuir a los gastos públicos.

## 1.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

En el caso del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva está dada en función de la renta o utilidad percibida durante el ejercicio, esto es, el impuesto sobre la renta incide o tiene por objeto la renta o utilidad que perciben los sujetos en cada ejercicio, misma que no puede determinarse sino a partir del verdadero incremento patrimonial que éstos experimentan año con año y para su determinación hay que atender a la utilidad o renta obtenida por el contribuyente en el ejercicio, que es la que constituye el objeto imponible sobre el que éste recae o incide.

Lo anterior, ha sido reconocido por nuestro máximo Tribunal, en la tesis que a continuación se transcribe:

~RENTA, SOCIEDADES MERCANTILES, OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA.- De conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo.** La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en el que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no como aduce la quejosa, que ese impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, como afirma la recurrente, que al realizar pagos provisionales, a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de

que de conformidad con el artículo 10 de la Ley a comentario sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de todos los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.-

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1988, Pág. 873".

(énfasis añadido)

Así entonces, toda disposición que implique que los contribuyentes del impuesto sobre la renta, paguen el gravamen sobre bases distintas a su auténtica capacidad contributiva, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria. Por lo que es válido concluir que un impuesto al ingreso será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente, en cada ejercicio, reconociendo su verdadera situación patrimonial y económica.

Por lo que de conformidad con el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas que obtengan un ingreso como consecuencia de prestar un servicio personal subordinado, es decir por mantener una relación laboral, también tienen derecho al subsidio, mismo que, se ve incrementado o disminuido en la medida en que obtengan ingresos gravados o exentos del impuesto sobre la renta.

Esto es, si el 80% de los ingresos que perciban son gravables, entonces la proporción del subsidio será mayor, a que si el 60% de sus ingresos son gravables, ya que para calcular el monto del subsidio que se acredita en contra del impuesto sobre la renta, debe determinarse la proporción que guardan los ingresos gravados

del impuesto sobre la renta entre el total de los ingresos obtenidos, esto es, ingresos gravados y exentos.

Sin embargo, en el caso de personas físicas que perciben un salario, dicha proporción genera que nunca puedan obtener el 100% del subsidio a que debieran tener derecho, lo que evidentemente atenta a su verdadera capacidad contributiva, y que por lo tanto genera que el mencionado *precepto sea inconstitucional*.

En estos términos, es evidente que si las aportaciones de seguridad social, por mandato expreso de ley deben ser consideradas como contribuciones, y si como en el presente caso, es cosa juzgada el hecho de que las aportaciones que por este concepto realizan los patrones, deben ser consideradas como ingresos exentos para efectos del cálculo del subsidio contemplado en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta situación provoca que el subsidio que recibe el trabajador, en ningún caso puede llegar a ser del 100%.

En efecto, recordemos que el cálculo de la proporción del subsidio acreditable del impuesto sobre la renta, implica la división de la totalidad de los ingresos gravados al trabajador durante el ejercicio inmediato anterior, entre la totalidad de los ingresos percibidos en ese mismo ejercicio, es decir, ingresos gravables y exentos.

Proporción = 
$$\frac{\text{Total de ingresos por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado y otras prestaciones gravadas en el ejercicio inmediato anterior.}}{\text{Total de prestaciones gravadas y exentas en el ejercicio inmediato anterior.}}$$

El resultado que se obtiene con dicha división, es la proporción que representan los ingresos gravados para las personas físicas contribuyentes del impuesto, sobre el total de los ingresos percibidos, esto es, ingresos gravados y exentos.

Ahora bien, dicha proporción al ser disminuida de la unidad y multiplicada por dos, para después ser disminuida del subsidio bruto, implica la disminución del subsidio a que se tiene derecho, en la proporción en que se hayan obtenido ingresos exentos del impuesto sobre la renta.

Así las cosas, el hecho de considerar que el trabajador obtiene un ingreso exento para efectos del impuesto sobre la renta, a causa del pago por parte del patrón de las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, genera que los trabajadores, vean disminuido el subsidio contemplado en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual resulta desproporcional, ya que con la reducción del beneficio contemplado en la ley, se desconoce la verdadera capacidad contributiva de los trabajadores de una empresa, ya que se consideran como ingresos exentos para el trabajador, el pago de las referidas aportaciones por parte del patrón.

En este sentido, es claro que el mencionado precepto atenta contra la garantía de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, ya que el subsidio a que tienen derecho los trabajadores se ve disminuido por erogaciones que no incrementan su patrimonio.

Así las cosas, y de conformidad con la Exposición de Motivos de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990<sup>2</sup>, en la que se incorpora el subsidio que nos ocupa, es claro que lo que tiene que disminuir el referido beneficio que se otorga a todas las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, como lo son los trabajadores, son todos aquellos conceptos que significan un ingreso en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, aquellos que modifican positivamente el patrimonio de quien recibe el ingreso.

Para efectos del impuesto sobre la renta, ingreso debe ser considerado como todo incremento positivo que una persona tiene en su patrimonio, ya que lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta grava, no es la erogación que realiza el patrón, sino el ingreso que percibe el trabajador.<sup>3</sup>

Por lo que cada vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta hace referencia a un ingreso, en realidad hace referencia a un incremento patrimonial, ya que el objeto mismo de la ley, es el gravar y regular la riqueza o renta que obtiene una persona en un determinado ejercicio.

El anterior concepto ha sido confirmado por los tribunales federales al emitir la siguiente tesis:

---

<sup>2</sup> La referencia de la exposición de motivos se encuentra en el capítulo 3, punto 2.4.- EXPOSICIÓN DE MOTIVO - ARTICULO 80-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ADICIONADO EN 1991.

<sup>3</sup> Al respecto el tratadista Enrique Calvo Nicolau, en su obra Tratado del Impuesto sobre la Renta, tomo I, página 398 y siguientes, señala lo siguiente:

“Sirpretender aquí un estudio minucioso, puede sostenerse sin duda que un análisis cuidadoso de la Ley del Impuesto sobre la Renta lleva a la conclusión de que el legislador concibió al ingreso como todo incremento patrimonial del causante que resultara de una percepción en bienes, servicios, efectivo o crédito o bien de la liberación de obligaciones por prescripción liberatoria.- Mi visión del concepto ingreso la enfocó de distinta manera: toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona constituye un ingreso...”.

RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS NO ES LA PERCEPCIÓN DE UN INGRESO SINO LA OBTENCIÓN DE UNA RENTA.- Los antecedentes legislativos del impuesto sobre la renta, desde la remota Ley del Centenario del 20 de julio de mil novecientos veintiuno hasta la fecha, así como el articulado de la ley vigente a partir del año de mil novecientos ochenta y uno, permiten asegurar que **el hecho generador del impuesto al ingreso global de las empresas actualmente no consiste en la obtención de un ingreso percepción sino en la obtención de una renta, entendida como la riqueza o ganancia que, en términos generales, resulta de descontar a los ingresos percibidos el costo de su obtención, para lograr definir así la utilidad que se traduce en un incremento del patrimonio.** Precisamente con este propósito es que el legislador no ha configurado la base gravable del tributo sencillamente con la suma de ingresos, sino atendiendo a la utilidad fiscal ( ingresos acumulables menos deducciones autorizadas) y al resultado fiscal (utilidad fiscal menos otras reducciones) ambos referidos necesaria y obligadamente a un ejercicio fiscal que regularmente comprende un año, dado que en forma general y salvo otros motivos de política financiera, las deducciones y reducciones reflejan los gastos, costos, inversiones y erogaciones que debe realizar el causante para obtener el ingreso, lo cual permite conocer de la manera más acertada el margen efectivo de utilidad o riqueza obtenida por el contribuyente durante el período. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO."

Amparo directo 1707/86. Controladora Suburbia, S.A. de C.V. 10 de marzo de 1987. Mayoría de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Disidente: Samuel Hernández Viazcan. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos. "

Como se puede observar, en la tesis antes transcrita medularmente se señala que el impuesto sobre la renta es un impuesto que se genera por la obtención de una ganancia que aumenta el patrimonio del que lo percibe, no así por un simple ingreso que no necesariamente trae consigo el incremento patrimonial.

En el presente caso, el hecho de considerar como prestaciones de previsión social a las aportaciones que se realizan al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, provoca que ningún trabajador pueda acceder al 100% del subsidio a que tiene derecho, por un supuesto ingreso que de ninguna manera aumenta su patrimonio, lo que necesariamente resulta desproporcional.

En efecto, los pagos que se realizan por las referidas cuotas, no incrementan el patrimonio de los trabajadores y, por el contrario, sí reducen el subsidio a que tienen derecho, provocando que el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea desproporcional, pues desconoce la verdadera capacidad económica de los trabajadores, disminuyendo un beneficio fiscal sin justificación alguna.

Así las cosas, el precepto que nos ocupa resulta desproporcional, al dar un tratamiento de ingreso (exento), a erogaciones que no modifican el patrimonio de los contribuyentes que perciben ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, pero que sí incrementan el impuesto sobre la renta a su cargo, al reducir el subsidio a que tienen derecho, por lo que dicho precepto atenta a la verdadera capacidad económica de los mismos.

Por lo tanto, si la naturaleza del impuesto sobre la renta es el gravar el ingreso individual de cada persona, no existe razón que justifique el hecho de que el subsidio contemplado en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se calcule de forma individual, es decir tomando el porcentaje de ingresos gravados de cada una de las personas en lo particular.

Por lo anterior, es claro que el hecho de aplicar un porcentaje global para todos los trabajadores del empleador, atenta en contra de la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, ya que la proporción de ingresos gravables que se aplica en contra del subsidio para cada trabajador, se determina sin tomar en cuenta la verdadera capacidad contributiva de cada uno de los trabajadores.

Por lo que en el presente caso, de considerarse como prestaciones de previsión social a las aportaciones que se realizan al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se llega a la conclusión de que ningún trabajador puede acceder al 100% del subsidio a que tiene derecho, lo que necesariamente resulta desproporcional.

En virtud de que las aportaciones de seguridad social, tales como las que se realizan al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, son obligatorias en los términos de la fracción I del artículo 12 de la Ley del Seguro Social<sup>4</sup> y 29 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores,<sup>5</sup> es claro que por mandato de ley, las referidas aportaciones resultan obligatorias para los patrones, por lo que por vía de consecuencia ningún trabajador puede acceder a la totalidad del referido subsidio.

En efecto, si se toma en cuenta que cuando el multicitado artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a que

---

<sup>4</sup> ~ Artículo 12. Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

Las personas que se encuentran vinculadas a otras, de manera permanente o eventual, por una relación de trabajo cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón y aun cuando éste, en virtud de alguna Ley especial, esté exento del pago de impuestos o derechos. "

<sup>5</sup> ~ Artículo 29. Son obligaciones de los patrones:

II.- Determinar el monto de las aportaciones del cinco por ciento sobre el salario de los trabajadores a sus servicios y efectuar el pago en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto.

la proporción del subsidio se ve disminuido por las erogaciones efectuadas en relación con la previsión social, comprende las cuotas que obligatoriamente se tienen que realizar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, debemos de concluir que dicho precepto impide que los trabajadores accedan al 100% del subsidio a que debieran tener derecho, lo cual resulta jurídicamente inaceptable.

En efecto, el referido precepto pretende darle el tratamiento de un ingreso para los trabajadores, a la erogación que legalmente el patrón se encuentra obligado a realizar, reduciendo con ello el beneficio a que tienen derecho los contribuyentes que obtienen ingresos por la prestación de servicios personales subordinados.

Con lo anterior, es claro que el referido precepto pasa por alto la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes que, como el caso de los trabajadores que prestan servicios personales subordinados, toda vez que de forma obligatoria impide el acceso a un beneficio fiscal, por cuestiones que no incrementan en lo absoluto su patrimonio.

En este sentido, si el precepto que nos ocupa impide que los trabajadores que prestan servicio personal subordinado accedan al 100% del subsidio acreditable en contra del impuesto sobre la renta, es factible concluir que dicho precepto no atiende a la verdadera capacidad contributiva de los trabajadores.

Toda vez que la inconstitucionalidad de dicho precepto, radica en que se grava a los trabajadores, independientemente del tipo de ingresos que obtengan, ya que se les aplica una proporción global y no individual.

## 2.- PRINCIPIO DE EQUIDAD.

Como se mencionó anteriormente, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de forma equitativa.

La garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad.<sup>6</sup>

Así lo ha sostenido la actual integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

~IMRJETOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.- Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, diciembre 1995, p. 208".

Por lo tanto, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la Ley.

En el caso en cuestión, es importante recordar que el subsidio de referencia se otorga a todas las personas físicas que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, en la medida en que obtengan mayores ingresos gravados.

En efecto, en los términos del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, todas las personas físicas que sean contribuyentes del referido impuesto podrán acceder al subsidio que se otorga, tal y como se desprende de la siguiente transcripción:

~ARTÍCULO 178.- Los contribuyentes a que se refiere este Título gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo anterior. "Así las cosas, es claro que todas las personas físicas que obtengan ingresos gravables con el impuesto sobre la renta, tendrán derecho a un subsidio de conformidad con la fórmula que se ha descrito anteriormente.

En estos términos, se considera que el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta contrario de la garantía de equidad tributaria, al tratar de forma desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.

En virtud de que impide que los trabajadores accedan al 100% del subsidio a que tienen derecho en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de su calidad de prestadores de servicios personales subordinados.

---

<sup>o</sup> Ver capítulo 1, punto 3, inciso g) a fin de obtener mayores referencias acerca del principio de equidad.

En efecto, como se ha señalado, las cuotas que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, resultan aportaciones obligatorias para los patrones.

Es importante destacar que en los términos del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la proporción de ingresos gravables y exentos que obtienen los trabajadores y que afecta el subsidio que se acredita en contra del impuesto sobre la renta, únicamente se calcula para efectos de las personas físicas que obtengan ingresos como consecuencia de la prestación de un servicio personal subordinado.

En efecto, como se desprende de lo dispuesto por el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la proporción de ingresos gravables y exentos obtenido por las personas físicas, únicamente resulta aplicable para aquellas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, ya que el subsidio que se acredita contra el impuesto sobre la renta, debe disminuirse proporcionalmente a los ingresos exentos que globalmente obtengan todos los trabajadores de la empresa, sin que dicha proporción sea igualmente aplicable a los ingresos que se obtengan por otro concepto.

Lo anterior, resulta inequitativo, ya que la reducción proporcional para los trabajadores por la obtención de ingresos exentos, únicamente resulta aplicable para el caso de la obtención de ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

Pero además, si las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, deben ser tomadas en cuenta para el cálculo de la proporción del subsidio acreditable del impuesto sobre la renta, es evidente que todo trabajador se ve afectado de manera negativa por la erogación efectuada por el pago de dichas cuotas.

Sin embargo, una persona física que también tiene derecho al subsidio, que no obtenga ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, como lo puede ser una persona que preste servicios personales independientes (prestación de servicios profesionales), o bien el que obtenga ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de un inmueble (arrendamiento), no se encuentra obligado legalmente a afiliarse al Instituto Mexicano del Seguro Social o al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por lo que no quedan obligados a realizar las cuotas respectivas, pudiendo acceder consecuentemente al 100% del subsidio previsto en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, si se toma en cuenta que todos los patrones se encuentran obligados a realizar las aportaciones en comento por los trabajadores que le prestan un servicio, y dichas aportaciones provocan que no puedan acceder a la totalidad del subsidio a que deberían tener derecho, y que por el otro lado, las demás personas físicas que resultan contribuyentes del impuesto sobre la renta, al no estar obligadas al pago de dichas aportaciones, pueden tener acceso al 100% del subsidio acreditable del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es claro que se está dando un trato inequitativo en perjuicio de los primeros.

Por lo que es evidente que el referido precepto otorga un trato inequitativo a las personas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, respecto de aquellas personas físicas que igualmente resultan contribuyentes del impuesto sobre la renta, pero que no reciben ingresos por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado, ya que estos últimos sí tienen acceso a los beneficios integrales del subsidio que se encuentra previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como se ha señalado, el referido precepto en ningún momento *justifica la diferencia del trato* que se le otorga a los prestadores de servicios personales subordinados, respecto de las demás personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, lo que crea una situación de inequidad entre los contribuyentes de referencia.

Por lo anterior, es claro que la disposición que nos ocupa da un tratamiento diverso a contribuyentes (personas físicas), que deben ser tratados por la ley de manera igual al encontrarse en una misma situación.

Tal como se mencionó anteriormente, la proporción por la que se disminuye el subsidio contemplado en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente resulta aplicable a aquellas personas que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales subordinados.

En estos términos, el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta irrazonablemente perjudica a la clase social trabajadora, otorgando un tratamiento diferente entre dicha categoría

de contribuyentes, respecto al resto de las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Más aún, la inequidad del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es evidente, pues el mencionado artículo considera como prestación para efectos de disminuir la proporción del subsidio en el impuesto sobre la renta, aquellas aportaciones que realiza el patrón a los multicitados Institutos, perdiendo de vista que dichas aportaciones resultan obligatorias, mientras que por ejemplo, el ingreso proveniente de la enajenación de una casa habitación que haya sido habitada por el enajenante por lo menos los últimos dos años, mismo que también estaría exento del pago del impuesto, proviene de una decisión completamente voluntaria del particular.

La anterior consideración se realiza, con el fin de hacer evidente la inequidad del mencionado precepto, ya que mientras que a las personas físicas que obtienen sus ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado se les limita el acceso a un subsidio, a las demás personas físicas contribuyentes del impuesto, se les reduce dicho subsidio únicamente cuando obtienen alguno de los ingresos exentos a que se refiere el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Así las cosas, resulta inequitativo el hecho de que el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reduzca el subsidio de las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado en la proporción en que obtengan ingresos exentos, mientras que a las demás personas físicas contribuyentes del impuesto, dicha reducción no les resulta aplicable.

En estos términos, el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta brinda un trato distinto a aquellas personas físicas que obtengan un ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado, respecto a las demás personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Toda vez que el mecanismo establecido en el párrafo quinto del artículo 80-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta provoca que la carga económica que resienten los trabajadores se incremente en relación con el monto de aportaciones que al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores realice por todos sus trabajadores un patrón, sin embargo estos conceptos no son reveladores de la capacidad contributiva de los asalariados, pues tales aportaciones patronales tienen como finalidad esencial recaudar ingresos que permitan el financiamiento del sistema de seguridad social que presta el Estado a los trabajadores y a sus beneficiarios a través del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, respectivamente, determinándose en la ley la obligatoriedad en el pago de aportaciones que deban efectuar los patrones y calculándose el monto de las tasas y cuotas aplicable en razón de los costos que representa la prestación de los servicios, aspectos que no revelan capacidad contributiva de los trabajadores, no obstante que ellos, al ser afiliados cuenten con posibilidad de recibir los servicios aludidos, pero sin que éstos tengan que guardar relación con las aportaciones enteradas por el patrón por cada uno de ellos,

En esos términos, a través del Seguro Social se otorgan beneficios no sólo al empresario al que se le sustituye en sus obligaciones y al trabajador al que se le prestan sus servicios, sino, en general, a toda la sociedad, porque a ésta le interesa un clima de

seguridad social que permita el desarrollo de una vida económica que haga posible la satisfacción de las necesidades colectivas en sus diversos aspectos.

Se trata consecuentemente, de un servicio público en el que concurre el Estado, por tener la obligación general de cuidar de la salud de la población, y las empresas, por tener la obligación derivada del artículo 123 de la Constitución, de contribuir a que sus trabajadores, entre otros beneficios a que tienen derecho, reciban los de seguridad social.

Al respecto existen dos tesis aisladas emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación las cuales a la letra dicen:

TESIS: XXII/2001(PLENO).

**RENTA. EL ARTÍCULO 80-A, PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL CONSIDERAR A LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, PARA EFECTOS DE REDUCIR EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, INCREMENTAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA A CARGO DE LOS TRABAJADORES.** Conforme a lo dispuesto en el citado precepto legal al aplicar el mecanismo de reducción del subsidio acreditable del impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, deben contemplarse en su carácter de gastos de previsión social realizados por el patrón relacionados con la prestación de servicios personales subordinados, a las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, dando lugar a que estos conceptos integren materialmente la base gravable del impuesto en comento y, por ende, sean tomados en cuenta para incrementar el monto de la obligación tributaria a cargo de los trabajadores. En tal virtud, si las referidas aportaciones, en términos de lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX, de la Constitución General de la República, tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tiende a velar por la sociedad en su conjunto y no representan un beneficio específico e individualizado a favor de los trabajadores ya que, por una parte, las cuotas pagadas al seguro social en la gran mayoría de sus ramos no son

indicativas del beneficio que en lo individual puede generar a los trabajadores ese instrumento de seguridad social, aunado a que dicho beneficio depende, incluso, de que la contingencia asegurada acontezca y, por otra parte, las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores tienen por objeto constituir un patrimonio general de éstos unificado a un fin de solidaridad que les permita obtener crédito barato y suficiente para adquirir en propiedad habitaciones, debe concluirse que **el artículo 80-A, párrafo quinto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de proporcionalidad al regular un mecanismo conforme al cual la obligación tributaria a cargo de los trabajadores se incrementa como consecuencia del pago de conceptos que no son reveladores de su capacidad contributiva.** *Amparo directo en revisión 949/2001. Exportadora de Sal, S.A. de C.V. 23 de octubre de 2001. Unanimidad de nueve votos (Ausentes Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo). Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.*

TESIS: XXII/2001(PLENO).

**RENTA. EL ARTÍCULO 80-A, PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL CONSIDERAR A LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, PARA EFECTOS DE REDUCIR EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, INCREMENTAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA A CARGO DE LOS TRABAJADORES.** *Conforme a lo dispuesto en el citado precepto legal al aplicar el mecanismo de reducción del subsidio acreditable del impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, deben contemplarse en su carácter de gastos de previsión social realizados por el patrón relacionados con la prestación de servicios personales subordinados, a las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, dando lugar a que estos conceptos integren materialmente la base gravable del impuesto en comento y, por ende, sean tomados en cuenta para incrementar el monto de la obligación tributaria a cargo de los trabajadores. En tal virtud, si las referidas aportaciones, en términos de lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX, de la Constitución General de la República, tienen como finalidad financiar un sistema de seguridad social que tiende a velar por la sociedad en su conjunto y no representan un beneficio específico e individualizado a favor de los trabajadores ya que, por una parte, las cuotas pagadas al seguro social en la gran mayoría de sus ramos no son indicativas del beneficio que en lo individual puede generar a los trabajadores ese instrumento de seguridad social, aunado a que dicho beneficio depende, incluso, de que la contingencia asegurada acontezca y, por otra parte, las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores tienen por*

*objeto constituir un patrimonio general de éstos unificado a un fin de solidaridad que les permita obtener crédito barato y suficiente para adquirir en propiedad habitaciones, debe concluirse que el artículo 80-A, párrafo quinto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de proporcionalidad al regular un mecanismo conforme al cual la obligación tributaria a cargo de los trabajadores se incrementa como consecuencia del pago de conceptos que no son reveladores de su capacidad contributiva.*

*Amparo directo en revisión 949/2001. Exportadora de Sal, S.A. de C.V. 23 de octubre de 2001. Unanimidad de nueve votos (Ausentes Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo). Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.*

En ese orden de ideas, dado que las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social no dan lugar a un incremento patrimonial de los trabajadores que en sí mismo revele capacidad contributiva, en virtud de que en la mayoría de sus ramos su pago no representa un beneficio específico e individualizado que sea revelador de un incremento en ella, ni guardan relación directa con los beneficios de seguridad social que pueden recibir los trabajadores, ya que en la mayoría de los ramos el beneficio social respectivo puede o no acontecer, debe estimarse que el mecanismo de reducción del subsidio acreditable previsto en el artículo 80-A, párrafo quinto, no atiende a la capacidad contributiva de los trabajadores.

## C O N C L U S I O N E S

En virtud de que el tema que ha ocupado nuestra atención es el relativo a las problemáticas que ha generado el subsidio acreditable que se establecía en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y actualmente se contempla en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2002.

De conformidad con el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los trabajadores tienen derecho a un subsidio que se acredita contra el impuesto que resulta a su cargo. Para determinar el monto del subsidio, se debe calcular: a) la proporción de subsidio y b) el porcentaje de subsidio acreditable, El objetivo que se persigue con la aplicación de una proporción de subsidio es beneficiar más a los trabajadores que perciban menos prestaciones exentas.

A continuación se enumerarán las conclusiones obtenidas a lo largo del presente trabajo de investigación.

1.- En primer orden se generó la controversia en cuanto la inclusión o no de las cuotas patronales al IMSS e INFONAVIT en la determinación del subsidio acreditable, generándose diversas opiniones:

2.- En el año de 1998, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, por conducto de la Primera Sección, sentó Jurisprudencia definida, la cual se marcó con la clave JS-17, correspondiente al 24 de marzo de 1998, donde fijaba que las cuotas al IMSS y al INFONAVIT no debían ser consideradas para tomar la proporción del subsidio acreditable.

3.- El Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito con sede en Mexicali, Baja California, señaló que "para determinar el cálculo del subsidio acreditable en materia de Impuesto sobre la Renta, no lo constituyen las contribuciones de seguridad social".

4.- Por otra parte, el Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Segundo Circuito con sede en Toluca, Estado de México, indicó: "para determinar la proporción del subsidio acreditable de los trabajadores, se deben considerar las cuotas al IMSS y al INFONAVIT".

5. Para resolver la contradicción señalada arriba, la Segunda Sala de la SCJN, en sesión correspondiente a mayo de 2001, sentó Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, expresando que para efectos del subsidio acreditable, deben tomarse en cuenta las cuotas al IMSS y al INFONAVIT.

6.- Al emitirse la contradicción de tesis, se resolvió el problema de la interpretación del artículo 80-A, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determinando que para efectos del cálculo del subsidio acreditable se deben incluir las cuotas aportadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores. Situación que quedó de manifiesto al reformarse dicho precepto en fecha 29 de noviembre del 2001.

No obstante, de que el problema de la interpretación del referido artículo 80-A fue resuelta, se presenta otra problemática, en virtud de que el contenido del artículo 80-A se encuentra contemplado en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la

Renta vigente a partir del 2002, dicha problemática se encuentra relacionada con la inconstitucionalidad del citado precepto.

7.- El mecanismo establecido en el párrafo quinto del artículo 114 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta transgrede el principio tributario de proporcionalidad, al provocar que la carga económica que resienten los trabajadores se incremente en relación con el monto de aportaciones que al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores realice por todos sus trabajadores un patrón, cuando estos conceptos no son reveladores de la capacidad contributiva de los asalariados, pues tales aportaciones patronales tienen como finalidad esencial recaudar ingresos que permitan el financiamiento del sistema de seguridad social que presta el Estado a los trabajadores y a sus beneficiarios a través del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, respectivamente, determinándose en la ley la obligatoriedad en el pago de aportaciones que deban efectuar los patrones y calculándose el monto de las tasas y cuotas aplicable en razón de los costos que representa la prestación de los servicios, aspectos que no revelan capacidad contributiva de los trabajadores, no obstante que ellos, al ser afiliados cuentan con posibilidad de recibir los servicios aludidos, pero sin que éstos tengan que guardar relación con las aportaciones enteradas por el patrón por cada uno de ellos.."

8.- Resulta inconstitucional, ya que pretende darle el tratamiento de un ingreso para los trabajadores, a la erogación que legalmente el patrón se encuentra obligado a realizar, reduciendo con ello el beneficio a que tienen derecho los contribuyentes que obtienen ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, pasa por alto la verdadera capacidad contributiva de

los contribuyentes que, como el caso de los trabajadores que prestan servicios personales subordinados, toda vez que de forma obligatoria impide el acceso a un beneficio fiscal, por cuestiones que no incrementan en lo absoluto su patrimonio.

En este sentido, si el precepto que nos ocupa impide que los trabajadores que prestan servicio personal subordinado accedan al 100% del subsidio acreditable en contra del impuesto sobre la renta, es factible concluir que dicho precepto no atiende a la verdadera capacidad contributiva de los trabajadores, por lo que el mismo resulta inconstitucional. Toda vez que la inconstitucionalidad de dicho precepto, radica en que se grava a los trabajadores, independientemente del tipo de ingresos que obtengan, ya que se les aplico una proporción global y no individual.

## C O N C L U S I O N E S

En virtud de que el tema que ha ocupado nuestra atención es el relativo a las problemáticas que ha generado el subsidio acreditable que se establecía en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y actualmente se contempla en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2002.

De conformidad con el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los trabajadores tienen derecho a un subsidio que se acredita contra el impuesto que resulta a su cargo. Para determinar el monto del subsidio, se debe calcular: a) la proporción de subsidio y b) el porcentaje de subsidio acreditable, El objetivo que se persigue con la aplicación de una proporción de subsidio es beneficiar más a los trabajadores que perciban menos prestaciones exentas.

A continuación se enumerarán las conclusiones obtenidas a lo largo del presente trabajo de investigación.

1.- En primer orden se generó la controversia en cuanto la inclusión o no de las cuotas patronales al IMSS e INFONAVIT en la determinación del subsidio acreditable, generándose diversas opiniones:

2.- En el año de 1998, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, por conducto de la Primera Sección, sentó Jurisprudencia definida, la cual se marcó con la clave JS-17, correspondiente al 24 de marzo de 1998, donde fijaba que las cuotas al IMSS y al INFONAVIT no debían ser consideradas para tomar la proporción del subsidio acreditable.

3.- El Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito con sede en Mexicali, Baja California, señaló que "para determinar el cálculo del subsidio acreditable en materia de Impuesto sobre la Renta, no lo constituyen las contribuciones de seguridad social".

4.- Por otra parte, el Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Segundo Circuito con sede en Toluca, Estado de México, indicó: "para determinar la proporción del subsidio acreditable de los trabajadores, se deben considerar las cuotas al IMSS y al INFONAVIT".

5. Para resolver la contradicción señalada arriba, la Segunda Sala de la SCJN, en sesión correspondiente a mayo de 2001, sentó Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, expresando que para efectos del subsidio acreditable, deben tomarse en cuenta las cuotas al IMSS y al INFONAVIT.

6.- Al emitirse la contradicción de tesis, se resolvió el problema de la interpretación del artículo 80-A, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determinando que para efectos del cálculo del subsidio acreditable se deben incluir las cuotas aportadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores. Situación que quedó de manifiesto al reformarse dicho precepto en fecha 29 de noviembre del 2001.

No obstante, de que el problema de la interpretación del referido artículo 80-A fue resuelta, se presenta otra problemática, en virtud de que el contenido del artículo 80-A se encuentra contemplado en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la

Renta vigente a partir del 2002, dicha problemática se encuentra relacionada con la inconstitucionalidad del citado precepto.

7.- El mecanismo establecido en el párrafo quinto del artículo 114 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta transgrede el principio tributario de proporcionalidad, al provocar que la carga económica que resienten los trabajadores se incremente en relación con el monto de aportaciones que al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores realice por todos sus trabajadores un patrón, cuando estos conceptos no son reveladores de la capacidad contributiva de los asalariados, pues tales aportaciones patronales tienen como finalidad esencial recaudar ingresos que permitan el financiamiento del sistema de seguridad social que presta el Estado a los trabajadores y a sus beneficiarios a través del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, respectivamente, determinándose en la ley la obligatoriedad en el pago de aportaciones que deban efectuar los patrones y calculándose el monto de las tasas y cuotas aplicable en razón de los costos que representa la prestación de los servicios, aspectos que no revelan capacidad contributiva de los trabajadores, no obstante que ellos, al ser afiliados cuenten con posibilidad de recibir los servicios aludidos, pero sin que éstos tengan que guardar relación con las aportaciones enteradas por el patrón por cada uno de ellos.."

8.- Resulta inconstitucional, ya que pretende darle el tratamiento de un ingreso para los trabajadores, a la erogación que legalmente el patrón se encuentra obligado a realizar, reduciendo con ello el beneficio a que tienen derecho los contribuyentes que obtienen ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, pasa por alto la verdadera capacidad contributiva de

los contribuyentes que, como el caso de los trabajadores que prestan servicios personales subordinados, toda vez que de forma obligatoria impide el acceso a un beneficio fiscal, por cuestiones que no incrementan en lo absoluto su patrimonio.

En este sentido, si el precepto que nos ocupa impide que los trabajadores que prestan servicio personal subordinado accedan al 100% del subsidio acreditable en contra del impuesto sobre la renta, es factible concluir que dicho precepto no atiende a la verdadera capacidad contributiva de los trabajadores, por lo que el mismo resulta inconstitucional. Toda vez que la inconstitucionalidad de dicho precepto, radica en que se grava a los trabajadores, independientemente del tipo de ingresos que obtengan, ya que se les aplico una proporción global y no individual.

## BIBLIOGRAFÍA

Doctrina
----------

A.D Giannini ., *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones de Derecho Financiero 1957

Acosta, Romero Miguel, "Teoría General de Derecho Administrativo", 12ª ed., México, Porrúa, 1995.

Aguilar, Caballero Roberto, "Elementos De Legislación Fiscal", 1ª ed., Aguilar, 1970.

Arrijoja, Vizcaino Adolfo, "Derecho Fiscal", 1ª Edición, México, Themis, 1989.

Calvo Nicolau Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, tomo I, México, Ed. Porrúa.

Carro Igelmo José Alberto, *Curso de Derecho del Trabajo*, Bosch, Barcelona, 199.

De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Novena Edición, México, Ed. Porrúa.

De la Cueva Mario, *Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*, Porrúa, México, 1996, t. I. Pp. 352 y ss.

Flores, Zavala Ernesto, "Elementos Finanzas Públicas Mexicanas", 24ª ed., México, Porrúa, 1982.

Giuliani, Founrouge Carlos M., "Derecho Financiero", 3ª ed., Buenos Aires, Argentina, De Palma, 1976.

González Méndez Mario Alberto y González Méndez Mario Alberto, *Sueldos y Salarios, su Carga Tributaria*.

Kaye J., Diomisio, "Breviario De Procedimientos Fiscales De Defensa", 3ª Ed., Ediciones Fiscales Isef, S.A. México, 1986.

KelsenHans, *Teoría Pura del Derecho* Eudeba, Ediciones Buenos Aires.1963.

Moreno Padilla Javier, *Implicaciones Tributarias de las Aportaciones al Seguro Social*, Colección de Estudios Jurídicos, vol. IV, Tribunal Fiscal de la Federación, México.

Pérez Amoros Francisco, y Eduardo Rojo Torrecilla, *Guía Sindical 80*, EFAS, Barcelona, 1980.

Rueda Heduan. Iván, Rueda del Valle Iván, Integración Salarial Aspectos Laborales y Fiscales, , Ediciones Fiscales ISEF.

## **Legislación**

Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, Ediciones Delma.

Ley del Impuesto Sobre La Renta, Texto y Comentarios, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Temis 2001

Ley Federal Del Trabajo, 12ª. Edición, México Dofiscal 1997

Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, Editorial Dofiscal 1999

Ley del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Editorial Dofiscal 1999

Resolución Miscelánea Fiscal Para El 2000-2001

Ley de Amparo, Ediciones Delma

## **Bibliografía Electrónica.**

<http://www.amedirh.com.mx/Apartados/Barra%20de%20Consultoria/Documentos/Subsidio.htm><http://www>

<http://www.unamosapuntos.com.mx>

<http://www.castillomiranda.com.mx/ConsultoriaFiscal/circular1101.htm>  
Universidad Abierta

<http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/G/Gonzalez%20Mario-Sueldos%20y%20salarios.htm>

<Http://Ww.Scin.Gob.Mx>

[Http://Www.Ancpu.Org/Boletines/Boletines\\_23\\_2001/Resolucion/Resolucion.Htm](Http://Www.Ancpu.Org/Boletines/Boletines_23_2001/Resolucion/Resolucion.Htm)  
!

<Http://Www.Fiscalia.Com.Mex/Amigos/Deduccionptu.Html>

<Http://Www.Pwcglobal.Com/Mx>

<Http://Www.Esoldezacatecas.Com.Mx/M241001.Nac.Htm>

[Http://Www.Canaco.Net/Legal/Tips\\_Legales/Isr/](Http://Www.Canaco.Net/Legal/Tips_Legales/Isr/)

<Http://Infojuridicas.Unam.Mx/Publica/Rev/Boletin/Con/100/EI/EI10.Htm>

<Http://Www.Elnorte.Com/Negocios/Articulo/162578>

<Http://Www.Emprefiscal.Com.Mx>

<Http://Www.Castillomiranda.Com.Mx/Consultoriafiscal/Circular1101.Htm>

<Http://Www.Shcp.Gob.Mx/Estruct/Unicom/Boletin/2001/Bsat01a.Html>

<Http://Aspel.Aspel.Com.Mx/Codigo/Codigonovdic2001/Noi/Noi2/Noi6.Html>

<Http://Www.Sat.Gob.Mx>

<Http://Www.Shcp.Gob.Mx>

<Http://Www.Compac.Com.Mx/Nomipaq99/Index.Html>

<Http://Www.Compac.Com.Mx/Utiles.Html#Nomi455>

<Http://Www.Todito.Com/Paginas/Contenido/Fc05052001/Nt9052.Html>

<Http://Www.El-Universal.Com.Mx/Graficos/Fiscal/Analisis23-October.Htm#Isr>

[Http://Www.Chevez.Com/Flash\\_29noviembre2001.Htm](Http://Www.Chevez.Com/Flash_29noviembre2001.Htm)

[Http://Www.Impuestum.Com/Articulo.Am?Id\\_Articulo=27](Http://Www.Impuestum.Com/Articulo.Am?Id_Articulo=27)

[Http://Www.Pwcglobal.Com/Images/Mx/Spa/Ins-Sol/Publications/Boletinref\\_Fis.Pdf](Http://Www.Pwcglobal.Com/Images/Mx/Spa/Ins-Sol/Publications/Boletinref_Fis.Pdf)

<Http://Www.Pwcglobal.Com/Images/Mx/Spa/Ins-Sol/Publications/Reformas2002.Pdf>

<Http://Www.Pwcglobal.Com/Mx/Spa/Ins-Sol/Publications/Puntocontacto2001.Html>

<Http://Www.Softsip.Com.Mx/Producto.Htm>

[Http://Www.Coparmex.Org.Mx/Contenidos/Ref\\_Hacend/Documentos/Reforma+Hacendaria.Ppt](http://www.Coparmex.Org.Mx/Contenidos/Ref_Hacend/Documentos/Reforma+Hacendaria.Ppt)

[Http://Www.Infonavegador.Com/Publicaciones\\_Txt.Htm](http://www.Infonavegador.Com/Publicaciones_Txt.Htm)

[Http://Www.Globalmanufacture.Net/Home/Associations/Maquilaindustry/Nuevoleon/Index.Cfm](http://www.Globalmanufacture.Net/Home/Associations/Maquilaindustry/Nuevoleon/Index.Cfm)

[Http://Www.Amhm.Org/Asesoria/23.Htm](http://www.Amhm.Org/Asesoria/23.Htm)

[Http://Www.Fisnet.Com.Mx/Cargar/Mj/Eespecial/Art3.Html](http://www.Fisnet.Com.Mx/Cargar/Mj/Eespecial/Art3.Html)

[Http://Www.Revistaincide.Com/Revista/Incide29/Notasdelcolegio.Html](http://www.Revistaincide.Com/Revista/Incide29/Notasdelcolegio.Html)

## Jurisprudencia

### **Rubro:**

*Impuesto sobre la Renta. Las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores no deben ser tomadas en consideración para determinar la proporción del subsidio acreditable.*

### **Publicación:**

Tesis de Jurisprudencia Js-I-7 emitida por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, Publicada en la RTFF, 3ª. Época, Junio 1998.

### **Rubro:**

*Renta, Impuesto sobre la. Para obtener la proporción aplicable para calcular el monto del subsidio acreditable contra ese tributo a que se refiere el artículo 80-A de la ley relativa, deben incluirse las cuotas patronales al Instituto Mexicano Del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores dentro de las erogaciones relacionadas con los servicios personales subordinados.*

### **Publicación:**

Contradicción de Tesis 97/2000-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Segundo del Décimo Quinto Circuito. 11 de Mayo de 2001. Unanimidad de cuatro votos. ausente José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gracor Posot.

### **Rubro:**

*Renta, Sociedades Mercantiles, objeto y momento en que se genera.*

### **Publicación:**

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1988, Pág. 873".

**Rubro:**

Renta, Ley del Impuesto Sobre la. El hecho generador del Impuesto al Ingreso global de las empresas no es la percepción de un ingreso sino la obtención de una renta.-

**Publicación:**

Impuestos. principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

**Publicación:**

Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, Diciembre 1995, P. 208 " .

**Rubro:**

~Impuesto sobre la Renta, cálculo para determinar el subsidio acreditable en materia de. no lo constituyen las contribuciones de seguridad social.

**Publicación:**

Semanario Judicial de la Federación  
Página ochocientos setenta y ocho del Tomo XI, Marzo 2000,

<b>Diccionarios</b>
---------------------

Hugo Carrasco Hiriarte, Derecho Fiscal, Ed. Oxford, University Press

Rafael De Pina, Rafael De Pina Vara, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, Vigésimo Cuarta Edición.

Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 4 y 5, Ediciones Harla.

**Revistas**

Prontuario de Actualización Fiscal No. 294, Ed. Gasca Sicco.

Información Dinámica de Consulta, Servicio quincenal de consultoría, Año Xiv. 3ª Edición.

