



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

66

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"

**ANALISIS JURIDICO DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS, A FIN DE DETERMINAR LOS
CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE NOMINA
E INCLUIRLAS EN EL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

ROSARIO ELIZABETH DANIEL PABLO

ASESOR: RAFAEL ALTAMIRANO
VELAZQUEZ

285898



NOVIEMBRE

2000





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**LA PRESENTE TESIS LA DEDICO A
LA MEMORIA DE MI PADRE, QUIEN
A PESAR DE NO ESTAR
FISICAMENTE CONMIGO, SIEMPRE
ESTA EN MI CORAZON**

**A MI MADRE POR
HABERME DADO LA
FORMACION Y LA
HERENCIA MAS
VALIOSA (LA
EDUCACION)**

A MIS HERMANOS POR TODO SU APOYO

**AL LIC. RAFAEL ALTAMIRANO
VELAZQUEZ POR HABER
ACEPTADO DIRIGIR
DESINTERESADAMENTE MI
TRABAJO DE TESIS**

**A LA LIC. SILVIA RODRIGUEZ
ROSAS, EXCELENTE ABOGADA Y
GRAN AMIGA, POR COMPARTIR
CONMIGO SUS CONOCIMIENTOS Y
BRINDARME SU APOYO SIEMPRE
QUE LO HE NECESITADO**

**A JESUS PORQUE A PESAR DE
TODOS LOS PROBLEMAS QUE
HEMOS TENIDO SIEMPRE ESTA
CONMIGO**

**A MIS QUERIDOS LIC.
RODOLFO JIMENEZ, GUSTAVO
PONCE Y BLAS FEDERICO POR
SU EJEMPLO PROFESIONAL Y
POR BRINDARME SU AYUDA
PARA PRESENTAR MI TESIS**

**A MIS SOBRINOS FABIOLA,
ANDRES, DANIELA, IVONNE Y
GABY CON TODO MI CARIÑO**

**ANALISIS JURIDICO DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS, A FIN DE DETERMINAR
LOS CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO
SOBRE NOMINA E INCLUIRLAS EN EL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO
FEDERAL**

I N D I C E

I N T R O D U C C I O N

I. ANTECEDENTES Y SITUACION ACTUAL

- A. LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL 1988-1990
- B. JURISPRUDENCIAS EMITIDAS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION EN 1989 Y 1990
- C. CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL
- D. SITUACION ACTUAL
- E. OBJETO DEL TRIBUTO, PRESUPUESTO DE HECHO Y BASE GRAVABLE
 - 1. SUJETOS ACTIVO Y PASIVO DEL IMPUESTO
 - 2. OBJETO DEL TRIBUTO
 - 3. PRESUPUESTO DE HECHO O HECHO IMPONIBLE
 - 4. BASE IMPONIBLE
 - 5. TASA DEL IMPUESTO
 - 6. MOMENTO DE CAUSACION
 - 7. EPOCA DE PAGO
 - 8. FORMA DE PAGO
 - 9. VINCULACION ENTRE HECHO IMPONIBLE, OBJETO DEL TRIBUTO Y BASE GRAVABLE

II. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES Y LOS EMITIDOS POR LA PROCURADURIA FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL RESPECTO A LA INTEGRACION DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS

III. CONCEPTOS QUE FORMAN PARTE DEL SALARIO, CRITERIOS EMITIDOS POR LA CORTE, LEY DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, REGLAMENTO DEL INFONAVIT Y CONCEPTOS DE LA BASE EN RENTA PARA INGRESOS POR TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO

A. CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

B. SALARIO BASE DE COTIZACION PARA EL IMSS

C. SALARIO PARA EL CALCULO DE APORTACIONES AL INFONAVIT

D. CONCEPTOS DE LA BASE EN RENTA POR INGRESOS AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO

1. INGRESOS GRAVABLES

2. INGRESOS QUE SE ASIMILAN A LAS PRESTACIONES GRAVABLES (ART. 78 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)

3. CONCEPTOS DEDUCIBLES

4. CONCEPTOS NO DEDUCIBLES

5. INGRESOS EXENTOS

IV. BASE GRAVABLE EN NOMINAS EN LEGISLACIONES ESTATALES

A. CODIGO FISCAL DEL ESTADO DE CHIHUAHUA

B. LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE COAHUILA DE ZARAGOZA

C. LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE JALISCO

D. CODIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MEXICO

E. LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEON

F. LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE PUEBLA

CONCLUSIONES

INTRODUCCION

Como resultado de diversas demandas de amparo promovidas por los contribuyentes, solicitando la protección de la Justicia Federal por considerar que el Impuesto Sobre Nóminas, regulado por el Código Financiero del Distrito Federal no se encontraba determinado, por lo que resultaba inconstitucional y violaba el principio de legalidad tributaria. La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió jurisprudencia en el sentido de *que dicho impuesto no viola el principio de legalidad tributaria ni es inconstitucional*, toda vez que sí define el objeto, señalando que el problema radica en la interpretación de las disposiciones jurídicas.

Como consecuencia de las jurisprudencias emitidas, se presentó un nuevo problema, los contribuyentes acuden ahora ante las autoridades fiscales del Distrito Federal a consultar sobre la integración de la base gravable de dicho impuesto, con el objeto de conocer si los conceptos como sobresueldo, viáticos, gastos de representación, comisiones, primas, gratificaciones, utilidades, rendimientos y otros que deriven de una relación laboral, se gravan o no para efectos del Impuesto Sobre Nóminas.

Por lo anterior, el trabajo de investigación que presento tiene como objetivo determinar qué conceptos no deben considerarse para el cálculo de la base gravable del Impuesto Sobre Nóminas, para lo cual se analizará jurídicamente uno de los elementos básicos de dicho impuesto que es su objeto, evaluándose la procedencia jurídica y conveniencia de establecer en el Código Financiero del Distrito Federal un precepto que especifique las prestaciones que no integran la base gravable del Impuesto Sobre Nóminas, con lo cual se resolvería el problema de los contribuyentes que tienen duda al respecto.

En este estudio se presenta un análisis del impuesto sobre nóminas con sus elementos (objeto base) desde el aspecto doctrinal, legal y bajo la consideración de criterios judiciales, así como los emitidos por la Procuraduría Fiscal autoridad fiscal en el Distrito Federal.

Consta de cuatro capítulos relativos a antecedentes, criterios jurisprudenciales y los emitidos por una unidad administrativa del Distrito Federal, conceptos que forman parte del salario, y base gravable en nóminas de legislaciones estatales.

Los antecedentes se remontan a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal de 1988 y Código Financiero del Distrito Federal de 1994.

En cuanto a los criterios jurisprudenciales y los emitidos por la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, se expresan comentarios respecto a la integración de la base gravable del impuesto sobre nóminas.

Respecto a los conceptos que forman parte de salario, se realiza un análisis sobre los criterios emitidos por la Corte, los contenidos en la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, en el Reglamento del INFONAVIT, y conceptos de base renta para ingresos por trabajo subordinado.

Asimismo, se estudian algunas legislaciones hacendarias estatales, que por el desarrollo económico de esos Estados, son consideradas altamente relevantes, en las cuales se encuentra regulado el impuesto sobre nóminas, y aportan elementos para determinar qué erogaciones no causarían ese impuesto.

Se pretende cumplir con el objetivo de presentar un panorama estrictamente jurídico de la base gravable del impuesto sobre nóminas y establecer qué prestaciones no integran dicha base, plasmándolos en un precepto del Código Financiero del Distrito Federal que de manera específica lo señale.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS EN EL DISTRITO FEDERAL

I. ANTECEDENTES Y SITUACION ACTUAL

A. LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

El día 13 de noviembre de 1987, el C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, envió a la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

En la Iniciativa del Decreto mencionado se dijo lo siguiente:

"El cambio estructural no ha constituido, en la presente administración del Gobierno de la República, un mero enunciado o propósito intangible, sino que se ha traducido en un vigoroso proceso cuyo objetivo fundamental consiste en reorientar las acciones que lleven al fortalecimiento de la estructura administrativa, que unida a la planeación permanente, la voluntad reiterada y la vocación de servicio, desemboquen en el establecimiento de esquemas que, de manera gradual y concertada conlleven a avanzar en la *situación coyuntural por la que se atraviesa.*"¹

¹ Minuta de Proyecto de Decreto por el que se reforma la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, enviada mediante Oficio de fecha trece de noviembre de 1987, emanado de la Presidencia de la República, minuta que puede ser consultable en la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, Subdirección de Legislación y Consulta.

"Con la convicción plena de que el orden jurídico es parámetro y lineamiento de la actuación de toda autoridad, pero que no debe constituir factor de obstaculización, sino de un cambio continuo a las contingentes necesidades, a la evolución y al progreso de la comunidad política, se propone ajustar los ordenamientos jurídicos tributarios que constriñen la actuación de la autoridad impositiva del Departamento del Distrito Federal."

"Esta iniciativa obedece al imperativo de reafirmar la política tributaria instrumentada de acuerdo a las realidades del presente, partiendo de un equilibrio presupuestario que tiene como puntual la actualización, paulatina pero constante, de las bases gravables, la incorporación en ley de supuestos de causación, con miras a configurar nuevas contribuciones o activar las ya existentes, encuadrando en supuestos hipotéticos normativos a hechos o actos que ya constituían generadores de contribuciones en términos reales, así como también a otros que pueden convertirse en nuevas fuentes de ingresos, dentro de una sana política tributaria que tiene como puntual el equilibrio de las fuerzas económicas."

"La iniciativa de este Poder Ejecutivo a mi cargo contiene una innovación sustancial, que consiste en el impuesto sobre nóminas, como una nueva

contribución dentro de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en un Capítulo adicional al Título segundo"

De lo transcrito, en los párrafos que anteceden, podemos observar las razones que tuvo el Titular del Poder Ejecutivo para formular la propuesta de incorporar el nuevo gravamen (impuesto sobre nóminas) en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, incorporando al sistema tributario una nueva fuente de ingresos derivados de hechos o actos que en términos reales ya constituían de contribuciones.

Asimismo, en la exposición de motivos se señala que:

"...Dentro de este apartado se reiteran los principios apuntando que es obligación ineludible de contribuir a los gastos públicos, impuesta constitucionalmente a todos los miembros de la comunidad política mexicana, obligación que no tiene por correlativo a un derecho susceptible de ser declinado, sino al deber del Estado de establecer y exigir las contribuciones necesarias para alcanzar objetivos que son impostergables."

"Así pues, se propone que, dentro del Título Segundo de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, se adicione un Capítulo VI intitulado "impuesto sobre nóminas", en donde los sujetos de la nueva contribución son las personas físicas o morales que realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al

trabajo personal subordinado, en lo que se puede apreciar también el objeto de este gravamen, con una tasa de el 2% sobre el monto total de tales erogaciones, que se considera no tendrá repercusión económica de trascendencia en la economía de los empleadores de esta clase de servicios...".²

Es importante resaltar que la Iniciativa de reformas a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, se discutió en una sola sesión realizada por los CC. Diputados el 19 de noviembre de 1987, en la cual se aprobó en forma económica y sin mayor preámbulo el proyecto de la Ley de Hacienda, en la que se creaba el impuesto sobre nóminas para el Distrito Federal. Esta aprobación se dio en la fecha antes señalada, con el voto de 285 Diputados que conformaron la asistencia en esa sesión, sin mayor problema.

Asimismo, la inclusión del impuesto sobre nóminas, obedeció al propósito del Ejecutivo de modernizar el sistema financiero del Departamento del Distrito Federal, facilitando a los contribuyentes el conocimiento de sus obligaciones al poder consultar sin problemas las disposiciones de esta materia, mismas que se encontraban en los artículos 45G, 45H y 45I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Se hace la observación que el impuesto sobre nóminas, quedó con el número VI dentro del Título II de los impuestos, denominado "Impuesto sobre Nóminas", de la Ley Tributaria Local que nos ocupa, textos que a continuación se transcriben:

² Idem.

"ARTICULO 45-G. Se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie, por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue."

"Para los efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral."

"ARTICULO 45-H. El impuesto sobre nóminas, se determinará aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de las erogaciones realizadas, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado."

"ARTICULO 45-I. El impuesto sobre nóminas, se causará en el momento en que se realicen erogaciones por el trabajo personal subordinado, y se pagará mediante declaración que deberá presentarse cada mes dentro de los primeros 15 días del mes siguiente de calendario."³

³ Idem.

Los preceptos antes transcritos quedaron regulados a partir del día primero de enero de 1989 permanentemente hasta diciembre de 1994, año en que el ejecutivo hizo llegar la *Iniciativa del Código Financiero del Distrito Federal*.

Ahora bien, de la transcripción de los artículos que preceden, se puede observar que el impuesto sobre nóminas contó con los siguientes elementos:

a). Sujetos pasivos: personas físicas y morales que, en el Distrito Federal realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

b). Objeto: erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

c). Base: el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, comprendiéndose los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral.

d). Tasa: la del 2% sobre el monto total de las erogaciones.

e). Epoca de pago: cada mes, dentro de los 15 días del mes siguiente

En consecuencia, el nuevo impuesto sobre nóminas contaba con los elementos propios que caracterizan a los mismos.

B. JURISPRUDENCIAS EMITIDAS POR LA CORTE EN 1989 Y 1990

A partir de la entrada en vigor de los preceptos que regulaban al impuesto sobre nóminas establecidos en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, se presentaron diversas demandas de amparo por parte de contribuyentes, manifestando que el objeto de dicho impuesto no se encontraba determinado, por lo que era anticonstitucional al violar el principio de legalidad tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver esos juicios promovidos formó jurisprudencia en la que se emitieron los siguientes criterios:

"NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTICULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE SI DEFINEN EL OBJETO DEL IMPUESTO. Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, no violan el principio de legalidad tributaria establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el objeto del impuesto se encuentra claramente definido en el artículo 45-G, el cual determina que el hecho gravable consiste en las erogaciones en dinero o en especie que se realicen para remunerar el trabajo subordinado de una persona como contraprestación por sus servicios, la cual se

encuentra prevista por los artículos 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo."⁴

Octava Epoca, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 248, Página 233.

Octava Epoca:

Amparo en revisión 2159/88. Francisco Icaza Dufour. 23 de mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 1446/88. Laboratorios Zerboni, S. A. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2282/88. Aplicaciones Farmacéuticas, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.

NOTA: Tesis P./J.34 (número oficial 8/89), Gaceta número 19-21, p g. 40; Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV, Primera Parte, pág. 139.

"NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LA INCLUSION EN SU OBJETO Y EN SU BASE DE LAS APORTACIONES AL INFONAVIT Y AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL NO ES UN PROBLEMA DE CONSTITUCIONALIDAD SINO DE LEGALIDAD.- El artículo 45-G, segundo párrafo, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal establece que, para efectos del impuesto sobre nóminas, se consideran erogaciones destinadas a

⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, IUS7, Jurisprudencia 389701, página 233. Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, sin que en ésta o en otra disposición se incluyan, expresamente, en el objeto y en la base del impuesto, las cuotas que deben cubrirse al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores. Consecuentemente, si tales aportaciones deben o no quedar incluidas en el objeto y en la base de este impuesto no constituye un problema de constitucionalidad de la ley, sino de legalidad, puesto que la solución radica en interpretar la disposición señalada, por lo que los argumentos relativos a que las cuotas señaladas no deben formar parte del objeto y de la base del tributo, y que se pretenden referir a la constitucionalidad del precepto, deben considerarse inoperantes".⁵

Octava Época, Tercera Sala, Apéndice de 1995, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 241, Página 227.

Octava Época:

Amparo en revisión 523/90. Universal de Válvulas, S. A. de C. V. 21 de mayo de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 2374/89. Servicios Administrativos Natal, S. A. de C. V. y otros. 18 de junio de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 252/90. Direvex, S. A. de C. V. 18 de junio de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1433/89. Inmobiliaria del Canadá, S. A. de C. V. y otra. 6 de agosto de 1990. Cinco votos.

Amparo en revisión 2118/89. Constructora Copan, S. A. de C. V. 6 de agosto de 1990. Cinco votos.

NOTA: Tesis 3a./J.25/90, Gaceta número 33, pág. 22; Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI,

⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, IUS7. Jurisprudencia No. 389694, página 227, Tomo I, Parte SCJN.

"NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTICULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR GRAVAR EROGACIONES EN ESPECIE.

Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, no violan el principio de legalidad tributaria establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al gravar las erogaciones en especie que se hagan como contraprestación al trabajo personal subordinado, porque ello no ocasiona indeterminación en el objeto del impuesto, toda vez que las mismas tienen un valor determinado y son cuantificables en dinero. El patrón que otorga a sus trabajadores estos beneficios, como prestaciones de carácter laboral, conoce su valor, aun cuando éste varíe por diversas circunstancias en el transcurso del tiempo; y es precisamente, el patrón, quien, en última instancia, cubre el monto de las prestaciones que otorga."⁶

Octava Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV, Primera Parte, Tesis P./J. 1/1990, Página 137.

Amparo en revisión 2159/88. Francisco de Icaza Dufour. 23 de mayo 1989. Por mayoría de dieciséis votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carrizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapítal Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez se resolvió, en la materia de la revisión, confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo; los señores ministros López Contreras, González Martínez, Suárez Torres y Schmill Ordoñez votaron

⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, IUS7, Jurisprudencia No. 389700, página 232, Tomo I, Parte SCJN.

por la modificación de la sentencia recurrida y por la concesión del amparo. González Martínez manifestó que no estaba conforme con las consideraciones relativas al objeto del impuesto. Ausente: Rodríguez Roldán. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez. Secretario: Víctor Ernesto Maldonado Lara.

Octava Epoca, Tomo III, Primera Parte, página 170

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carrizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordoñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Gres, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carrizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra Schmill Ordoñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento a la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1463/88. Química Fléor, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de dieciocho votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Pavón Vasconcelos, Adato Gres,

Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carrizo Maca Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ausente: Fernández Doblado. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García.

Amparo en revisión 1435/88. ICI de México, S. A de C.V.. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los Ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Castañón León, Pavón Vasconcelos, Adato Gres, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carrizo Maca Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ausentes: Fernández Doblado y Azuela Güitrón. Ponente: Santiago Rodríguez Roldán. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Texto de tesis de jurisprudencia aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada, el jueves dieciocho de enero de 1990. Unanimidad de dieciocho votos de los ministros: de Silva Nava, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Carrizo Mac Gregor, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausentes: Magaña Cárdenas, Martínez Delgado y Chapital Gutiérrez. México, D. F., a 24 de enero de 1990.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 25, Julio-Septiembre de 1989, pág. 37.

De las jurisprudencias mencionadas, se desprende que el impuesto sobre

nóminas sí cumple con los principios de legalidad y constitucionalidad, en virtud de que dicho impuesto fue creado mediante Decreto del Poder Legislativo de fecha 19 de noviembre de 1987, y que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1987, por el que se reforma la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal y se adiciona particularmente un capítulo VI al título II de ese ordenamiento. Por lo tanto el Congreso de la Unión intervino en la discusión, aprobación y expedición de dicho Decreto. Por su parte el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos intervino en la promulgación y publicación del Decreto que nos ocupa tal y como lo prescribe el artículo 89, fracción I, Constitucional.

Asimismo, el gravamen de carácter local para el Distrito Federal, fue creado en un ordenamiento general, abstracto e impersonal y que emanó del Poder Legislativo. Por otro lado en el Decreto que establecía el nuevo impuesto se señalaron con toda precisión sus elementos esenciales, esto es, objeto, sujetos, cuota y época de pago.

Además, desde que se creó el impuesto sobre nóminas apareció incluido en las Leyes de Ingresos del Departamento del Distrito Federal, es decir, apareció a partir del ejercicio fiscal de 1988 hasta 1994; en la Ley de Ingresos para ese ejercicio de 1988, estuvo considerado en su artículo 1º, fracción I, punto 6, *con un monto estimado de recaudación de 139 mil 562 pesos.*

De igual forma, la Corte sostiene que el impuesto sobre nóminas sí cumple con el principio de proporcionalidad, ya que no grava el ingreso, el capital o el patrimonio de las personas físicas o morales, sino que recae sobre el gasto o la erogación y, por lo tanto, atiende la capacidad contributiva de lo sujetos.

Asimismo, el principio de equidad queda satisfecho, toda vez que en el inicial artículo 45 G de la Ley de la materia, se señalaron como sujetos del impuesto a las personas físicas y morales que en el Distrito Federal realizaran erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, de tal suerte que hay generalidad y universalidad respecto de los sujetos que se sitúen en la hipótesis legal, y por lo tanto, se observa una igualdad en la aplicación del gravamen.

C. CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

En 1994, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal fue abrogada por el Decreto por el que expide el Código Financiero del Distrito Federal, publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 31 de diciembre de ese año, regulando en su Libro Primero, Título Tercero, Capítulo V, artículos 178, 179 y 180, al Impuesto sobre Nóminas, en los mismos términos en que estaban determinados sus elementos en la Ley de Hacienda.

En la exposición de motivos del Decreto de Iniciativa del Código Financiero del Distrito Federal, se señaló que:

"La Ciudad de México, enfrenta una problemática compleja esto obliga a buscar soluciones de fondo, planeadas y programadas, que se basen en un minucioso diagnóstico. Sólo así podrán ser adoptadas con la oportunidad y eficiencia necesarias para poder responder a las legítimas demandas de la ciudadanía.⁷

⁷ Iniciativa de Código Financiero del Distrito Federal. Exposición de Motivos y Texto de Iniciativa, Secretaría de

Nuestra Ciudad Capital requiere de una política de cambio.

Un cambio que en el marco de los nuevos criterios del desarrollo nacional, reconozca al Distrito Federal como una Entidad Federativa, y que, además, dé sentido a la coordinación metropolitana.

Un cambio que reconozca, acepte y refuerce el pluralismo político que hoy en día vive nuestra ciudad, que amplíe, promueva y perfeccione el ejercicio de los derechos ciudadanos, y que aliente la participación de los gobernados en las decisiones de gobierno.

Un cambio que fomente su economía, promueva el reordenamiento urbano e impulse la restauración del equilibrio ecológico.

Un cambio que busque permanentemente el bienestar de los habitantes de la Ciudad de México, con base en la democracia y el derecho.

Para ello, es necesario un programa general de gobierno, que haga congruentes los grandes objetivos nacionales con los particulares de la Ciudad. Que señale metas específicas, a los

responsables de su ejecución y se rija por un sistema de finanzas públicas equilibradas y bien administradas. El manejo honesto y responsable con los recursos que contribuyen los gobernados es principio básico e inalterable en esta y en todas las demás materias a cargo de la Administración Pública del Distrito Federal.

Si bien se ha tenido logros significativos en el fortalecimiento de la estructura financiera del Distrito Federal, es vital considerar lo alcanzado a fin de hacer frente de manera eficiente a las demandas sociales.

La estructura jurídica del sistema financiero del Distrito Federal, que hoy proponemos a esa Soberanía, pretende consolidar lo obtenido en esta materia es decir, finanzas públicas estables y en equilibrio, así como respeto a los principios de equidad y proporcionalidad, inherentes a esta materia.

Ante lo complejo de la materia se procuró reunir una serie de disposiciones legales actualmente consignadas en diversas leyes y reglamentos, tanto de carácter federal como local, en un sólo cuerpo legal que de manera sistemática, congruente y homogénea, regule la actividad financiera del Distrito Federal en su conjunto.

Ese conjunto de normas legales que constituiría el Código Financiero del Distrito Federal, tiene como objeto regular el proceso de programación, obtención administración y aplicación de los ingresos de la Entidad, su gasto público y la contabilidad de los fondos, valores y egresos, necesaria para la integración de la Cuenta Pública.

De igual forma normara las infracciones, delitos y sanciones en contra de la Hacienda Pública del Distrito Federal, así como los medios de defensa que los gobernados podrán interponer cuando sientan que con un acto administrativo se han alterado sus derechos.

Se ha tenido especial cuidado en homologar las actuales normas de carácter federal, al ámbito local, de manera que aunque sea una forma financiera propia del Distrito Federal expedida por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal con base en las facultades Constitucionales que le otorga el artículo 122 de la Carta Magna, no rompa la necesaria unidad integral de acción, que en esta importante materia debe existir entre el Distrito Federal y la Federación.

La iniciativa se vio enriquecida con las propuestas técnicas consideraciones sociales y aportación general de ideas de los partidos integrantes de la III Asamblea de Representantes del Distrito Federal, reunidos en grupos de trabajo con servidores públicos del área hacendaría del Departamento del Distrito Federal.

El planteamiento que a través de esta Iniciativa proponemos a esa H. Soberanía, demuestra el pluralismo político que hoy se vive en México y una nueva forma y estilo de gobierno.

Por último manifiesto mi satisfacción por ser esta la primera vez que ante esa H. Soberanía, presentamos el ordenamiento que dará base y sustento legal a las contribuciones destinadas a satisfacer el gasto público del Distrito Federal."

En el texto de la Iniciativa que se puso a consideración establecía al impuesto sobre nóminas en el Libro Primero de los Ingresos, Título Tercero De los Ingresos Tributarios, Capítulo V denominado "Del Impuesto Sobre Nóminas", en los siguientes términos:

"ARTICULO 178.- Se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

Para los efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral."

"ARTICULO 179.- El impuesto sobre nóminas se determinará, aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado."

"ARTICULO 180.- El impuesto sobre nóminas se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por el trabajo personal subordinado, y se pagará mediante declaración, en la forma oficial aprobada, que deberá presentarse dentro de los primeros quince días del mes siguiente."⁸

De lo anterior, se desprende que el Legislador al crear el impuesto sobre nóminas se propuso alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprimiéndose a todo intermediario entre el pagador y el fisco local.

Por otra parte, es importante mencionar, que al igual que como fueron combatidos los preceptos de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal que regulaban al impuesto sobre nóminas, también lo fueron los artículos del Código Financiero del Distrito Federal, manifestando la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante Tesis Jurisprudenciales iguales criterios que los sustentados respecto a los preceptos de la Ley de Hacienda.

⁸ Ibidem, pp. 97 y 98.

D. SITUACION ACTUAL

En virtud de las jurisprudencias que fueron emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1996, en la que se estableció que las erogaciones que se incluyen en la base gravable no constituyen un problema de constitucionalidad de la ley, sino de legalidad, puesto que la solución radica en interpretar la disposición, y que el impuesto sobre nóminas no viola el principio de legalidad tributaria, toda vez que su objeto se encuentra claramente definido, se presentó un nuevo problema.

Los causantes del Impuesto sobre Nóminas, acudieron ante las autoridades Fiscales del Distrito Federal para que estas les orientaran sobre la integración de la base gravable del impuesto sobre nóminas, con el fin de conocer si los conceptos tales como sobresueldos, viáticos, gastos de representación, comisiones, primas, gratificaciones, utilidades, rendimientos y otros conceptos que se derivan de una relación laboral, se gravan para efectos de nóminas, en virtud que conforme a lo manifestado por la Corte correspondía a dichas autoridades su interpretación.

Al respecto, la unidad administrativa del Distrito Federal dependiente de la Secretaría de Finanzas denominada Procuraduría Fiscal, es la que se encargó de emitir criterios jurídicos sobre los conceptos comprendidos en la base gravable del impuesto sobre nóminas, en virtud de las atribuciones que le otorgan las disposiciones jurídicas del Distrito Federal.

Por lo anterior, se analizan jurídicamente qué conceptos no deben considerarse para el cálculo de dicha base, a efecto de conocer, si existe un consenso de opiniones sobre las prestaciones que derivan de una relación laboral y que son remunerativas del trabajo personal subordinado.

E. ELEMENTOS DEL TRIBUTO, PRESUPUESTO DE HECHO Y BASE GRAVABLE

Considerando que se tiene como finalidad analizar uno de los elementos básicos del impuesto sobre nóminas, que es su objeto, el cual está directamente relacionado con el presupuesto de hecho y la base gravable del tributo, se estima necesario previamente, determinar los elementos, significado y alcance que a esos conceptos atribuye la doctrina fiscal.

1. SUJETOS ACTIVO Y PASIVO DEL IMPUESTO

En lo que toca al sujeto activo de la obligación fiscal no se presenta más comentario que el mencionado por el tratadista Raúl Rodríguez Lobato:

"Existe un sólo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la *Constitución de la Federación*."⁹

De lo anterior, podemos señalar que en el caso que nos ocupa, el sujeto activo es el Distrito Federal como Entidad Federativa.

⁹ RODRIGUEZ LOBATO, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, Editorial Harla, México 1999, página 109.

Por lo que respecta al sujeto pasivo, en la obra denominada "Curso Superior de Derecho Tributario", Dino Jarach manifiesta que:

"El sujeto pasivo de una relación tributaria, llamado también "causante" y "contribuyente" en muchas de nuestras leyes tributarias, es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que lo realiza".¹⁰

Por su parte, Héctor B. Villegas, lo denomina como el destinatario legal tributario, en los siguientes términos:

"El destinatario legal tributario. La creación normativa de un tributo implica como primer paso la descripción objetiva de una circunstancia hipotética y condicionante que el legislador espera se produzca respecto de una persona en un momento preciso predeterminado y en un lugar también legalmente preestablecido".

"El destinatario legal tributario es, en consecuencia, aquel personaje con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura. En otras palabras el personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación

¹⁰ JARACH DINO, Curso Superior de Derecho Tributario. BS. AS., 1997, Segunda Ed., 1980, página 194.

fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato del pago de un tributo.”

“será sujeto pasivo si el mandato contenido en la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo.”

“El destinatario legal tributario debe ser un particular”¹¹

Por lo anterior, el sujeto pasivo de una relación jurídica tributaria en general, en la que se contempla al impuesto, es el gobernado que actualiza una acción o situación gravada por el estado, que tienen la obligación de pago independientemente de tener capacidad jurídica en términos del derecho civil, y además que éste puede constituirse en el contribuyente o sujeto pasivo.

Asimismo, podemos afirmar que es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes está obligada de una manera directa al pago de una obligación determinada al Fisco Federal, local o municipal, esto es, aquella situación que coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, por haber realizado las situaciones de hecho o de derecho que de acuerdo con las leyes fiscales dan origen a una obligación tributaria.

¹¹ VILLEGAS B., HECTOR. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Argentina. De. Depalina. 1997. Pp. 248 y 249.

En nuestro análisis, los sujetos pasivos del impuesto sobre nóminas son las personas físicas o morales que lleven a cabo las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

2. OBJETO DEL TRIBUTO

Uno de los elementos cualitativos fundamentales de las contribuciones, es el objeto, el cual hace referencia a lo que grava la ley tributaria, y se define como:

"OBJETO: la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes y servicios, etc., que queda precisado a través del hecho imponible."¹²

Para Lucien Mehi el objeto es la materia imponible, a la que se refiere en los siguientes términos:

"La materia imponible es el elemento económico sobre el que se asienta el impuesto y en el que directa o indirectamente tiene su origen. Dicho elemento puede ser un bien, un producto, un servicio una renta y un capital."¹³

¹² RODRIGUEZ LOBATO, Op. cit. p. 112.

¹³ MEHL, LUCIEN, *Elementos de Ciencia Fiscal*. España, Ed. Bosh. 1997, p. 66.

De lo anterior se desprende que el objeto de la relación jurídica tributaria es la determinación del hecho o antecedente que por disposición de ley da nacimiento a la obligación de pagar un impuesto, de tal manera que solamente al ocurrir ese presupuesto se originará el vínculo impositivo y se iniciará el proceso tendiente a hacerse efectivo; en consecuencia, en el impuesto sobre nómina consiste en la realización de erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, con independencia del nombre con la que se les otorgue, considerándose dentro de éstas los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral.

3. PRESUPUESTO DE HECHO O HECHO IMPONIBLE

Sergio Francisco de la Garza¹⁴, explica que el objeto del tributo es un elemento material constitutivo del presupuesto de hecho, y que los presupuestos pueden ser genéricos y específicos, según contengan los siguientes elementos:

Presupuestos Genéricos:

"aquellos que aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, de tal suerte que son susceptibles de una especificación que llevan a efecto las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto, aquellos caracteres singulares que individualizan cada una de sus posibles manifestaciones."¹⁵

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Decimasegunda Edición. Porrúa. México. 1999. pág.403.

¹⁵ ARAUJO FALCAO, ALMICAR. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Traducción Española, Ed. De Palma, 1997, pág. 846.

"Ejemplo de este tipo de presupuesto son las normas que asocian el nacimiento de la obligación tributaria al mero ejercicio de una actividad industrial o comercial, o a la transmisión de la propiedad, o la expedición de un documento, ya que ellas son susceptibles de especificación (ejemplo: fabricación de vidrio, fabricación de radios, expedición de recibos, compraventa, permuta, etc.)."¹⁶

Presupuestos Específicos:

"Los que se agotan, por así decirlo, en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización."¹⁷

Ejemplo de este tipo de presupuesto son:

"Las normas que asocian el nacimiento de la obligación tributaria al hecho de que una persona natural obtenga, dentro de un ejercicio fiscal, una renta global neta superior a un mínimo exento, ya que en este presupuesto podrá haber variaciones porque la base imponible sea más o menos amplia, pero cualquiera que ella sea, los elementos de presupuesto serán los mismos."¹⁸

El hecho imponible, en atención a lo descrito y por lo que en su concepto enmarca, se instituye como la situación jurídica o de hecho que por su realización genera el nacimiento de la obligación tributaria.

¹⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Desimasegunda Edición. Porrúa. México. 1999. Pág.401.

¹⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Notas de Derecho Financiero. Tomo I, Volumen, Lecciones 36 a 66. Madrid 1998, páginas. 846-850.

4. BASE IMPONIBLE

Al elemento cualitativo del objeto del impuesto se une un elemento cuantitativo, que es la base imponible, la cual según Gómez Mantellini, es:

"El conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración."¹⁹

En consecuencia, la base imponible es en el sistema financiero mexicano la cuantificación sobre la que se va a aplicar una tasa o tarifa para obtener en cantidad líquida el monto del impuesto.

5. TASA DEL IMPUESTO

Se ha considerado como elemento objetivo del gravamen, pudiendo clasificarse en fija, progresiva y proporcional.

Al respecto Raúl Rodríguez Lobato manifiesta que:

"La tarifa es fija cuando se señala en la Ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Las tarifas progresivas son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden

¹⁸ Idem.

¹⁹ GOMEZ MANTELLINI, Jorge. Derecho y Legislación Fiscal. Caracas. 1971. Pág. 103.

aumentos, más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.

La tarifa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.²⁰

Por lo anterior, la tarifa es la porción en dinero o en especie, señalada por la Ley en forma previa, exacta y precisa, que se percibe por unidad tributaria o fiscal, esto es, por medida, número o peso. Será tasa fija aquella cantidad exacta que la ley señala como pago por cada unidad tributaria, en el impuesto sobre nóminas la tasa aplicable será del 2% sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

6. MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO

En el caso concreto será cuando se realicen las erogaciones por el trabajo personal subordinado.

7. EPOCA DE PAGO

La época de pago es el día o plazo que la norma tributaria establece como fecha de pago, en consecuencia, el impuesto en comento se pagará mensualmente, dentro de los 15 días siguientes al mes en que se cause.

²⁰ RODRIGUEZ LOBATO. Op. cit. pp. 124 y 125.

8. FORMA DE PAGO

Se hará mediante declaración mensual y con pago en dinero.

9. VINCULACION ENTRE HECHO IMPONIBLE, OBJETO DEL TRIBUTO Y BASE GRAVABLE

Por lo expuesto podemos señalar que la norma tributaria tiene un presupuesto de hecho que es un conjunto de hipótesis sobre los aspectos personal, material, temporal y espacial, encontrándose en su aspecto material el objeto del impuesto que determina la integración de la base gravable sobre la cual se aplicará la tarifa correspondiente.

Ahora bien, en virtud de que el presupuesto de hecho en que se contiene el objeto del tributo, puede ser genérico o específico, se estima que el mismo puede ser establecido en términos generales introduciendo caracteres singulares que hagan posible su individualización, como ocurre en el Impuesto Sobre Nóminas, o bien, estar previsto en términos específicos.

En conclusión, podemos señalar respecto a este capítulo que el impuesto sobre nóminas establecido en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, cuya vigencia empezó en 1988, tiene los mismos elementos con los que actualmente se encuentra establecido en el Código Financiero del Distrito Federal.

Que las consideraciones que tuvo el legislador para establecer el impuesto sobre nóminas es que tuvo muy en cuenta que en el Distrito Federal existe un reducido catálogo de contribuciones y por lo tanto, la política tributaria estimó más conveniente crear un nuevo impuesto local.

Que basándose en lo manifestado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación el nuevo impuesto local cumplió con los principios tributarios que exigen los mismos, y que el único problema que existe para los contribuyentes, es que no se encuentra claramente definido que conceptos son los que integran la base gravable del mismo.

CAPITULO II

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES Y LOS EMITIDOS POR LA PROCURADURIA FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL RESPECTO A LA INTEGRACION DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS EN 1995-1998

Desde que sé estableció este impuesto de carácter local, fue objeto de severas criticas por parte de los contribuyentes, los que incluso interpusieron un sin número de juicios de garantías en su contra.

Las criticas principales se refirieron a los siguientes aspectos:

- a). Que la fuente del impuesto no se encuentra en el aspecto de la relación laboral existente entre los trabajadores y el contribuyente, sino que radica en los pagos que efectúa el patrón a sus trabajadores, esto es, que no se grava el capital ni la actividad comercial o el trabajo del comerciante o del trabajador;
- b). Que lo anterior se puede traducir en que un contribuyente, aún sin tener ingresos o utilidad, tenga la obligación de cubrir el impuesto, lo que resultaría injusto y claramente desproporcional, por que no se grava el capital en la actividad comercial o el trabajo, sino un porcentaje de la remuneración que se cubre a los trabajadores, de tal forma que no se toma en consideración la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago;
- c). Que también es desproporcional porque el impuesto no se valora conforme a la actividad del contribuyente, a su utilidad o a sus resultados, sino exclusivamente al monto de las erogaciones que cubre a sus

trabajadores, lo que puede traer como consecuencia que un contribuyente con mayores ingresos o utilidades paguen menos prestaciones o remuneraciones a sus trabajadores y que tenga que cubrir un gravamen menor a otro contribuyente con menos utilidades y que pague más prestaciones a sus trabajadores, y que de acuerdo con esto último tendría que erogar una cantidad superior por concepto de este impuesto;

d). Que es inequitativo este impuesto, puesto que se obliga a su pago a un patrón que está otorgando a sus trabajadores el máximo de prestaciones y cumple con todas y cada una de sus obligaciones, en frente de otro patrón que otorga menos prestaciones o no las cubre y que no cumple fielmente con las disposiciones legales, y

e). Que aquellos patrones que reciban a más trabajadores, fomentando con ello el empleo, tienen un gravamen mayor que aquellos que reducen su planta productiva.

Respecto a las críticas señaladas, podemos manifestar que:

El Congreso de la Unión es el facultado para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto del Distrito Federal, con la única salvedad de que no invada con ello los campos impositivos reservados expresamente a la Federación o bien establecer contribuciones prohibidas para los Estados.

Asimismo, la Federación, como los Estados y el Distrito Federal requieren de recursos en cantidad suficiente para cubrir sus presupuestos de egresos, constituyendo la recaudación de contribuciones su fuente principal.

Por lo que hace a la selección del objeto del impuesto, se puede atender a

manifestaciones directas de la capacidad contributiva, como son la renta y el patrimonio, o bien, las manifestaciones indirectas de esa capacidad como son los gastos o erogaciones. Esto último, obedece a que reflejan la existencia de un determinado potencial económico, que llega a la fijación de una capacidad contributiva susceptible de ser gravada, en atención a que si se efectúan erogaciones, esto se debe a que quienes las hacen tienen recursos para efectuarlas, resultando importante tener en cuenta que tales cuestiones están vinculadas directa e inmediatamente con las utilidades que se obtienen, no siendo lógico ni congruente que hayan personas con trabajadores a su servicio sin obtener ingresos o utilidades.

El impuesto sobre nóminas no grava la disminución del patrimonio del patrón, esto es, la pobreza que resulta del pago de erogaciones por concepto de salarios, sino que grava la riqueza real resultante del trabajo producido por sus empleados que al final del proceso económico se convierte en el ingreso que refleja esa riqueza.

Por otro lado el legislador tiene plena libertad para elegir el objeto de las contribuciones, siempre y cuando al hacerlo se respeten los principios de proporcionalidad, equidad y destino del gasto público, toda vez que el artículo 31, fracción IV, Constitucional no limita la fijación de ese objeto a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes tal y como lo ha establecido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sin embargo, como resultado de las inconformidades planteadas por los contribuyentes la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió criterios estableciendo que:

1. Las erogaciones que se incluyen en la base gravable no constituyen un

problema de constitucionalidad de la ley, sino de legalidad, puesto que la solución radica en interpretar la disposición.

Texto:

"NOMINAS. LA DETERMINACION DE SI EN LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE ELLAS SE INCLUYEN O NO LAS APORTACIONES AL INFONAVIT Y AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, NO ES PROBLEMA DE CONSTITUCIONALIDAD SINO DE LEGALIDAD. El artículo 178, segundo párrafo del Código Financiero del Distrito Federal, establece que, para efectos del impuesto sobre nóminas, se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, sin que en ésta o en otra disposición se incluyan, expresamente, en el objeto ni en la base del impuesto, las cuotas que deben cubrirse al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores. Consecuentemente, si tales aportaciones deben o no quedar incluidas en la base de este impuesto no constituye un problema de constitucionalidad de la ley, sino de legalidad, puesto que la solución radica en la interpretación de la disposición señalada, con motivo de su aplicación.

Amparo en revisión 1194/95. Chrysler de México, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel, en su ausencia, hizo suyo el proyecto el Ministro Juan Díaz Romero. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1196/95. Combustibles Roquero, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente:

Sergio salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

Amparo en revisión 1282/95. Sanborn Hermanos, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 1229/95. Warner Lambert Distribuidora, S.A. de C.V. 27 de febrero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1512/95. Automotores de Tláhuac, S.A. de C.V. 27 de febrero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el nueve de abril en curso, aprobó, con el número 19/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a nueve de abril de mil novecientos noventa y seis."²¹

2. El Estado puede elegir el hecho imponible y la capacidad contributiva, prescindiendo de aspectos personales o subjetivos de cada contribuyente.

Texto:

²¹ Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Abril de 1996, Tesis P./J. 19/96, Página 15

"CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. EL IMPUESTO SOBRE NOMINAS PREVISTO POR LOS ARTICULOS 178 A 180, NO ES VIOLATORIO DEL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL, POR EL HECHO DE GRAVAR EROGACIONES DE LOS PATRONES. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, al resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, preceptos iguales a los artículos 178 a 180, del Código Financiero de esa entidad, que el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, goza de amplias facultades para elegir el objeto del impuesto. De igual forma, debe advertirse que el Estado a través de su política fiscal ha orientado el régimen tributario nacional, bajo un criterio informador de la capacidad contributiva de los particulares. Sin embargo, esta situación no significa que sólo pueda gravar los ingresos, utilidades o rendimientos del gobernado, pues el poder público cuenta con libertad para elegir el hecho imponible, además de que la capacidad contributiva también puede apreciarse en forma indirecta, a través de los gastos, consumos o bienes de capital que posea una persona, para lo cual es necesario aislar la fuente de riqueza indicativa de la capacidad tributaria y prescindir de los aspectos personales o subjetivos de cada contribuyente, ya que éstos se refieren al universo patrimonial del gobernado y pugnan con la naturaleza objetiva de este tipo de contribuciones."²²

Amparo en revisión 1051/95. Sinca, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador

²² Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, diciembre de 1995, Tesis P./J. 41/95, página 55

Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.

Amparo en revisión 1194/95. Chrysler de México, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel, en ausencia de él hizo suyo el proyecto el ministro Juan Díaz Romero. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1196/95. Combustibles Roquero, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

Amparo en revisión 1226/95. Tanques de Acero Trinity, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 1282/95. Sanborn Hermanos, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José, Vicente Anguiano Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Cúitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 41/1995

(9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

3. - El impuesto no viola el principio de legalidad tributaria, toda vez que su objeto es indicativo de la capacidad contributiva del sujeto obligado.

Texto:

"CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS PREVISTO POR LOS ARTICULOS 178, 179 Y 180, SI ATIENDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL OBLIGADO. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, al resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que el impuesto sobre nóminas no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, puesto que su objeto es indicativo de la capacidad contributiva del sujeto obligado; criterio que hoy se reitera con respecto a los artículos 178 a 180 del Código Financiero del Distrito Federal. En efecto, las erogaciones por concepto de remuneraciones a los trabajadores, suponen la existencia de una fuente tributable, pues es lógico que si no existiera una fuente de riqueza no podrían realizarse dichas erogaciones. De aquí que tales gastos sí son indicativos de la capacidad tributaria." ²³

Amparo en revisión 727/95. Aceites y Esencias, S.A. de C.V. 9 de

²³ Novena Epoca, Instancia Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Diciembre de 1995, Tesis: P./J. 42/95, Página 75.

noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández.

Amparo en revisión 1051/95. Sinca, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.

Amparo en revisión 1194/95. Chrysler de México, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel, en ausencia de ,I hizo suyo el proyecto el ministro Juan Díaz Romero. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1196/95. Combustibles Roquero, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

Amparo en revisión 1226/95. Tanques de Acero Trinity, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José, Vicente Aguiano Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Cúitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José, de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortíz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 42/1995

(9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

4.- No existe indeterminación en el objeto del impuesto

Texto:

"NOMINAS. EL ARTICULO 178 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE ESTABLECE EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE ELLAS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR GRAVAR EROGACIONES EN ESPECIE. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, no violan el principio de legalidad tributaria establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por gravar erogaciones en especie que se hagan como contraprestación al trabajo personal subordinado; criterio que se reitera respecto al artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal. En efecto, las erogaciones en especie que se hagan como contraprestación al trabajo personal subordinado, no ocasionan indeterminación en el objeto del impuesto, toda vez que las mismas tienen un valor determinado y son cuantificables en dinero. El patrón que otorga a sus trabajadores estos beneficios, como prestaciones de carácter laboral, conoce su valor, aun cuando éste varíe por diversas circunstancias en el transcurso del tiempo; y es precisamente el patrón quien, en última instancia, cubre el monto de las prestaciones que otorga."²⁴

²⁴ Novena Época, Instancia Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Abril de 1996, Tesis P./J. 18/96, Página 14.

Amparo en revisión 1194/95. Chrysler de México, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel, en su ausencia, hizo suyo el proyecto el Ministro Juan Díaz Romero. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1196/95. Combustibles Roquero, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

Amparo en revisión 1282/95. Sanborn Hermanos, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 1229/95. Warner Lambert Distribuidora, S.A. de C.V. 27 de febrero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1512/95. Automotores de Tláhuac, S.A. de C.V. 27 de febrero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el nueve de abril en curso, aprobó, con el número 18/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a nueve de abril de mil novecientos noventa y seis.

5. El objeto del impuesto esta claramente definido.

Texto:

"NOMINAS. EL ARTICULO 178 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE DEFINE EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE ELLAS, NO ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Siguiendo el criterio establecido por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, debe decirse que el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, no viola el principio de legalidad tributaria establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el objeto del impuesto se encuentra claramente definido en él, ya que determina que el mismo consiste en las erogaciones en dinero o en especie que se realicen para remunerar el trabajo subordinado de una persona como contraprestación por sus servicios, la cual se encuentra prevista por los artículos 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo."²⁵

Amparo en revisión 1194/95. Chrysler de México, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Genaro David Cóngora Pimentel, en su ausencia, hizo suyo el proyecto el Ministro Juan Díaz Romero. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1196/95. Combustibles Roquero, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente:

²⁵ Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Abril de 1996, Tesis: P./J. 17/96, Página 5

Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

Amparo en revisión 1282/95. Sanborns Hermanos, S.A. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 1229/95. Warner Lambert Distribuidora, S.A. de C.V. 27 de febrero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: José, de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1512/95. Automotores de Tláhuac, S.A. de C.V. 27 de febrero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: José, de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el nueve de abril en curso, aprobó, con el número 17/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a nueve de abril de mil novecientos noventa y seis.

De las jurisprudencias transcritas se desprende que el impuesto sobre nóminas previsto en el Código Financiero del Distrito Federal sí cumple con el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, que constituye el fundamento constitucional de derecho positivo mexicano en materia tributaria, en virtud de que:

a) Se establece en una ley emanada del órgano competente el Poder Legislativo, es decir el impuesto sobre nóminas se encuentra previsto

actualmente en el Código Financiero del Distrito Federal.

b) Los elementos básicos del tributo, igualmente se encuentran previstos en un la ley formalmente válida que es el Código Financiero, donde aparecen sujeto, objeto, tarifa y época de pago.

Asimismo, podemos afirmar que sí cumple con el principio de proporcionalidad y equidad que propiamente han sido reconocidos como una autentica garantía de seguridad jurídica, toda vez que:

El impuesto sobre nóminas se establece en función de la capacidad económica de los sujetos pasivos, debiendo a portar cada contribuyente una cantidad adecuada de sus ingresos de tal manera que el tributo no sea ruinoso para ellos.

Se da un trato igual a los que se ubican en el supuesto de causación, en el sentido de que todos estarán sujetos a las mismas normas de regulación del impuesto, cuya única diferencia consiste en la variación de la cantidad a pagar.

Sin embargo, la integración de los conceptos que comprenden el objeto m, ha tenido como base, lo señalado por la Corte en criterios jurisprudenciales que sustentan la inexistencia de indeterminación en el objeto, porque las contraprestaciones gravadas tienen un valor determinado y son cuantificables, y su objeto se encuentra claramente definido por consistir en las erogaciones en dinero o en especie que se realicen para remunerar el trabajo subordinado de una persona como contraprestación por sus servicios; lo cual se encuentra previsto por los artículos 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo, y que la integración de la base es un problema de legalidad cuya solución radica en la interpretación de la disposición jurídica; con ello, la Corte ha permitido que la autoridad fiscal determine cuáles conceptos quedan comprendidos en la base del impuesto.

CRITERIOS EMITIDOS POR LA PROCURADURIA FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL, SOBRE LA INTEGRACION DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS EN LOS AÑOS 1993-1998

La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, adscrita a la Secretaría de Finanzas del ahora Gobierno del Distrito Federal, cuenta con una Subprocuraduría de Servicios Jurídicos, a la cual acudieron diversos contribuyentes a fin de que se les diera contestación a sus consultas respecto a la integración de la base gravable del impuesto sobre nóminas; consultas que a continuación se transcriben:

EN 1993

En el año de 1993, el entonces Subprocurador de Servicios Jurídicos de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, emitió la siguiente resolución:

**SECRETARIA GENERAL DE PLANEACION
Y EVALUACION DEL D. D. F.
PROCURADURIA FISCAL DEL D. D. F.
SUBPROCURADURIA DE SERVICIOS
JURIDICOS, SUBDIRECCION DE
LEGISLACION Y CONSULTA
EXP.- 11-19-011/211 (NI)/212- 92.**

**C. ADMINISTRADOR TRIBUTARIO
LOCAL EN PARQUE LIRA,
GRAL. FUERO Y LAS HUERTAS,
COL OBSERVATORIO, (ANEXO AL
EDIF. DELEGACIONAL MIGUEL),
11860 MEXICO, D.F.**

Por oficio No. 02070 de fecha 30 de septiembre de 1992, pide se le indique la contestación que debe darse a la consulta formulada por la sociedad cifra, S. A., quien solicita se le confirme que las cuotas de INFONAVIT no deben formar parte de la base del impuesto Sobre Nóminas, en virtud de no constituir una remuneración al trabajador.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 47 en relación con el 48 de la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal precisan que se encuentran obligados al pago del impuesto sobre Nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, de esta manera dicho impuesto se determinará aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de las erogaciones por concepto de las remuneraciones citadas.

Por otra parte, el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo señala que toda empresa agrícola,

industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, está obligada a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Para dar cumplimiento a esta obligación, de las empresas deberán aportar al fondo Nacional de Vivienda el cinco por ciento sobre salarios de los trabajadores a su servicio.

Ahora bien, el artículo 143 del ordenamiento laboral invocado, dispone que el salario a que hace referencia el artículo 136, se integra con los pagos hechos en efectivo por cuata diaria, y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios; no se tomará en cuenta dada su naturaleza, entre otros conceptos, las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En este orden de ideas, si bien es cierto que el salario es la retribución que el patrón debe entregar a su trabajador por sus servicios prestados, también lo es que las aportaciones efectuadas al multicitado instituto no son erogaciones que el trabajador reciba en forma directa y de las cuales disponga libremente como lo hace con todos los conceptos que si integran el salario, ya que proporcionar habitaciones para los trabajadores a través del Fondo de Vivienda es una condición ineludible e insustituible para el funcionamiento de quien hace la aportación, y un beneficio que recibe el trabajador a través de un crédito que el mismo instituto le proporciona para adquirir una vivienda digna y decorosa.

Por lo que se concluye que, al no formar parte del salario, ni de las cantidades o prestaciones que se entreguen al trabajador por el servicio prestado, las aportaciones efectuadas al INFONAVIT por parte del patrón, no pueden ser consideradas parte de la base para determinar el impuesto sobre nóminas, en virtud de que las mismas tienen por objeto crear un fondo económico cuyo fin es proporcionar a los trabajadores los medios necesarios para que resuelvan su problemática habitacional, estimándose en este sentido, procedente la solicitud del contribuyente.²⁶

EN 1994

Se formuló la siguiente consulta:

PROCURADURIA FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL

P R E S E N T E

PATRICIO J. DOMINCUEZ NÓCLAI, representante legal ABBOTT LABORATORIES DE MEXICO, S.A DE C.V., Registro Federal de Contribuyentes No. ALM-840308-IIA, con domicilio fiscal en avenida Coyoacán No 1622, colonia del valle, c.03100 Delegación Benito Juárez, México, D.F., y con domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones en el 2º piso del edificio marcado con el No 355 del paseo de la reforma, colonia y Delegación Cuauhtémoc, C.P. 06500, México D.F., autorizando para oír y recibir las a los Lic. ALEJANDRO CALDERON ACUILERA, OCTAVIO VARELA MEJIA Y LUIS HECTOR TRUJILLO SACA, así como a los pasantes de Derecho MARIA DEL ROSARIO HUET COVARRUBIAS Y JESUS VAZQUEZ MARTINEZ, ante esa autoridad expongo:

Que solicito se confirme el criterio de mi representada en el sentido de que los pagos por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y la prima de antigüedad no forman parte de la base gravable del impuesto sobre nóminas de conformidad con lo que es la correcta interpretación de los artículos 47 y 48 de la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en vigor, con base en los siguientes antecedentes y consideraciones jurídicas.

A T E C E D E N T E S

MI representada ha venido pagando, el impuesto sobre nóminas sobre los siguientes conceptos: sueldos, vacaciones, prima vacacional, gratificaciones, reparto de utilidades y prima de antigüedad.

²⁶ Oficio de fecha 10 de enero de 1993, firmado por el Subprocurador de Servicios Jurídicos, el Licenciado Manuel González Sotomayor, adscrito a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal.

Con fecha 17 de febrero de 1993, personal adscrito a la subtesorería del Departamento del Distrito Federal se constituyó en el domicilio de mi mandante a fin de efectuar una visita domiciliar y verificar el exacto cumplimiento de las siguientes obligaciones a cargo de mi representada: Impuesto predial, impuesto sobre espectáculos Públicos, impuesto sobre nóminas y derechos por el uso, suministro y aprovechamiento de agua, por el periodo comprendido en los últimos cinco años. Durante el desarrollo de dicha revisión se dio todo el apoyo requerido al personal encargado de efectuar la revisión, proporcionándole toda clase de documentación, declaraciones, papeles de trabajo, e.t.c. La revisión se efectuó en forma muy minuciosa y analítica, habiéndose integrado un gran legajo de papeles de trabajo.

El resultado de dicha revisión consta en el acta final del 24 de septiembre de 1993 de la cual se anexa copia a este escrito. Como consecuencia de dicha revisión la Tesorería del Departamento del Distrito Federal determinó que mi mandante había omitido incluir en la base gravable del impuesto sobre nóminas los conceptos " fondo ahorros ", "despensa" y "premio de asiduidad", por lo que se informó a mi representada de dicha irregularidad y se le invitó a autocorregirse, lo cual fue efectuado por mi mandante mediante declaraciones complementarias a través de las cuales se pagaron íntegramente las diferencias de impuestos determinadas y sus accesorios, como lo acredito con copias de las declaraciones complementarias de autocorrección que aquí anexamos.

Con motivo de la revisión efectuada y durante el desarrollo de la misma mi mandante determinó a través de consultas y opiniones de profesionistas externos que el "reparto de utilidades a los trabajadores de la empresa" y la "prima de antigüedad" no deben incluirse en la base gravable del impuesto sobre nóminas ya que estos pagos no tienden a remunerar el servicio prestado por el empleado.

Por esta razón mi mandante corrigió su situación fiscal presentando declaraciones complementarias en la que excluyo de la base gravable del impuesto sobre nóminas los conceptos mencionados, determinado en consecuencia un saldo a favor. Oportunamente mi mandante informó a la autoridad que estaba realizando la visita domiciliar de que había presentado estas declaraciones complementarias, como se acredita con la fotocopia de la copia sellada del escrito presentado ante ellas el 7 de septiembre de 1993.

Mi mandante comunicó a la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, Subtesorería de Fiscalización, su deseo de compensar el saldo a favor determinado contra las cantidades a su cargo por este mismo impuesto, informándole la autoridad que este procedimiento no se tiene establecido para este impuesto por lo que lo procedente era realizar la solicitud de devolución.

Con fecha 26 de noviembre de 1993 y registro de entrada No. 38001 mi mandante presentó ante la Administración Tributaria Local de San Antonio su solicitud de devolución del impuesto Sobre Nóminas pagada en exceso, como se acredita con fotocopia de la copia sellada de dicha solicitud.

CONSIDERACIONES JURIDICAS

UNICA. El artículo 47 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal establece que se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre Nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independiente de la designación que se le otorgue.

Para los efectos de este impuesto, se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se le otorgue.

Por su parte el artículo 48 del ordenamiento antes mencionado agrega que el impuesto sobre Nóminas se determinará, aplicando les tasa del 2% sobre monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

Las disposiciones anteriormente transcrita establecen quienes son sujetos del impuesto, cual es el objeto del mismo, la base y la tasa aplicable, por tanto no cabe duda que dichas disposiciones deben interpretarse en forma estricta o literal, es decir, sin ampliar ni restringir sus conceptos.

Ahora bien, para efectos de esta consulta es de gran importancia el interpretar en forma estricta qué conceptos deben integrar la base de dicho gravamen, considerando cual es el objeto del mismo.

El objeto del impuesto en comento, según se lee en las normas citadas, lo constituyen los pagos realizados por personas físicas y morales por " concepto de remuneración" al trabajo personal subordinado.

Los pagos a que se refiere el artículo en comento no son otros que aquellos que se entregan al trabajador por remuneración al trabajo personal que presta, ya que existen otros pagos que un patrón puede entregar a su empleado sin tener el carácter remunerativo, verbigracia el reembolso de un gasto hecho por trabajador por cuenta del patrón.

Para poder conocer cuáles pagos deben considerarse remuneratorios es conveniente recordar que el término remunerar significa retribuir un actividad con salarios, honorarios o por trabajo u obra (diccionario de derecho Usual de Guillermo Cabanellas, tomo III 4ª Edición, editorial Bibliográfica omeba, p.594). Ello significa que tienen únicamente el carácter remunerativo, los pagos que realice el patrón para compensar o retribuir el trabajo prestado.

Ahora bien, analizando la naturaleza de los pagos que realizan un patrón por concepto de reparto de utilidades a sus trabajadores encontramos lo siguiente:

La fracción IX del artículo 123 de la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos establece el derecho de los trabajadores a participantes en las utilidades de las empresas.

Por su parte el capítulo VIII del título II de la ley Federal del trabajo establece las normas que rigen la determinación de dicho reparto.

Según se desprende del inciso e) de la fracción IX del artículo 123 Constitucional solo habrá reparto de utilidades cuando exista renta gravable de conformidad con las disposiciones fiscales, por tanto los pagos que efectúen los patrones por reparto de utilidades nada tiene que ver con los pagos que se hacen para remunerar el trabajo realizado, es decir, no tiene el carácter de remuneración al trabajo sino una participación de naturaleza similar a la que obtienen los socios de una sociedad mercantil.

En efecto, la obligación legal por lo cual el trabajador recibe una cantidad por concepto de participación en las utilidades de una empresa deriva del necesario hecho de que se obtengan utilidades por la empresa, considerándose por el legislador que el trabajador que el trabajador es un coinversionista con el patrón al aportar el elemento humano, y en el supuesto de que no exista alguna utilidad, el patrón no entregará reparto a sus trabajadores.

Por otra parte, cabe señalar que el artículo 143 de la ley Federal del Trabajo en materia de Vivienda para los trabajadores y el artículo 32, fracción IV de la ley del seguro Social, expresamente reconocen que los pagos que realiza el patrón por concepto de reparto de utilidades tienen una naturaleza distinta a las cantidades que los trabajadores perciben por los servicios que prestan, disposiciones que aquí se citan no como fundamento del criterio de mi representada pero sí como referencias que confirman su criterio.

Además, es pertinente también señalar que el artículo 129 de la ley Federal del Trabajador establece que la participación en utilidades no se computara como parte del salario para efecto de indemnización, con lo cual la ley otorga un carácter distinto a las multicitadas percepciones.

En efecto, tanto el artículo 123 de nuestra constitución Federal como el artículo 82 de la ley Federal del Trabajo utilizan la palabra salario para señalar la retribución por su trabajo, por lo que debe considerarse que el término remuneración que utilizan los artículos 47 y 48 de la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal es sinónimo de salario pues faltaría la razón para distinguirlos.

Salario comprende según el artículo 84 de la ley Federal del Trabajo los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

De esta manera puede decirse que el salario tiene las características que periodicidad, continuidad y fijeza elementos todos éstos que no tienen el pago de reparto a los trabajadores en las utilidades de las empresas lo que se confirma si se piensa que hay trabajadores que la reciben y otros no, pues ésta es aleatoria, no es periódica ni continua ni fija, ya que la obligación del pago y su monto depende de un resultado contable de la empresa.

En consideración a lo expuesto mi mandante es de la opinión de que la correcta interpretación de los artículos 47 y 48 de la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal los pagos que efectúen por concepto de reparto de utilidades no deben ser considerados integrantes de la base gravable del impuesto Sobre Nóminas.

Mismos razonamientos pueden hacerse en relación a la prima de antigüedad, pues en los términos del artículo 162 de la Ley Federal del Trabajo se establece que los trabajadores que se separan voluntariamente de su empleo, siempre que hayan cumplido quince años de servicio, así como los que se separan por causa justificada y los que sean separados de su empleo tendrán derecho al pago de la prima de antigüedad, lo que hace manifiesto que este pago no tiene carácter remuneratorio si no de indemnizatorio y que precisamente se entrega una sola vez al término y como consecuencia de la relación laboral.

Esta interpretación, que es la que deriva de la ley, coincide plenamente con la que sobre este particular ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, criterio que constituye jurisprudencia firme y obligatoria y que es visible n la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 43, Julio 1991, página 72 cuyo rubro y antecedentes son los siguientes:

PARTICIPACION DE UTILIDADES. No forman parte de la remuneración que debe servir como base

para el pago del impuesto del 1% sobre remuneraciones al trabajo personal subordinado²⁷

Amparo en revisión 2646/87-Aga de México, S.A. de C.V. 11 de Julio de 1991. Por mayoría de catorce votos contra seis se modificó la sentencia recurrida, se sobreescribió en el juicio, en parte, y se otorgó el amparo solicitado. Ponente: Ulises Schmill Ordoñez. Secretario: Emilio González Santander.

Cabe agregar que si bien es cierto que la jurisprudencia antes mencionada se refiere al Impuesto Federal del 1% Sobre Remuneraciones al Trabajo Personal Subordinado, dicho criterio resulta plenamente aplicable a la presente consulta pues lo que define la jurisprudencia citada es los pagos que pueden considerarse que remuneran el trabajo prestado y cuáles no.

Con base en lo expuesto mi representada solicita a esa H. Autoridad confirme el criterio planteado en esta consulta en el sentido de que de una correcta interpretación de los artículos 47 y 48 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal los pagos hechos por mi mandante por concepto de Reparto a los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas y prima de antigüedad no forman parte integrante de la base gravable del mencionado impuesto.

Por lo expuesto, A USTED C. PROCURADOR, atentamente pido:

UNICO. Emitir resolución dentro del plazo legal en cuyos términos se confirma el criterio expuesto aquí por mi representada.²⁷

RESOLUCION

**PROCURADURIA FISCAL DEL D.F.
OFICINA DEL C. PROCURADOR
ASUNTO: Se resuelve consulta.
ABBOTT LABORATORIES DE
MEXICO, S.A DE C.V.**

**A/c Patricio J. Dominguez N
Av. Coyoacán NO 1622.
Colonia del Valle.
03100, México, D.F.**

Por escrito de fecha 2 de diciembre de 1993, formula consulta sobre si los pagos que efectúa su representada por concepto de reparto de utilidades y prima de antigüedad, deben formar parte de la base para determinar el impuesto sobre nóminas, en virtud de la revisión fiscal que se le practicó por la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, el 17 de febrero de 1993, con el objeto de verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

Sobre el particular, es conveniente hacer el siguiente análisis, a fin de resolver la consulta planteada.

Los artículos 47 y 48 de la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, precisan que se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nómina, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, considerándose como tales, a los salarios y **demás prestaciones que se deriven de una relación laboral**; de esta manera dicha contribución se determina aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de erogaciones realizadas con motivo de una relación laboral.

A su vez, el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo dispone que, el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación primas, comisiones, prestaciones en especie y **cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo**. En este sentido, es innegable que, la participación en las utilidades de la empresa constituye también una prestación a favor del trabajador, que sólo en el caso de indemnizaciones, no se considera como parte integral del salario, por disposición expresa del artículo 129 de la propia Ley.

Por su parte, el artículo 117 del precitado ordenamiento, establece que los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los trabajadores en las Utilidades de la empresa.

Cabe agregar, que el artículo 78 de la Ley del impuesto sobre la Renta dispone que, 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 la empresa y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. El precepto invocado establece con toda claridad, los conceptos que forman parte de los ingresos de los trabajadores, mismos que, sin lugar a dudas, constituyen una

²⁷ Escrito de fecha 2 de diciembre de 1993, suscrito por PATRICIO J. DOMINGUEZ NOCILAI.

erogación por parte del patrón, gasto que, precisamente, grava el impuesto sobre nóminas establecido en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Ahora bien, en el considerando Tercero de la Resolución emitida por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa, emitida el 11 de octubre de 1974 y publicada el día 12 siguiente en el Diario Oficial de la Federación, se determinó que la participación de utilidades representa un aliciente para los trabajadores, pues contribuye a elevar su nivel de vida y les permite alcanzar una mejor distribución de la riqueza, lo que innegablemente significa el reconocimiento al factor trabajo por parte del patrón, dentro de una relación laboral.

Asimismo, es de indicarse que el reparto de utilidades es el derecho que tiene la comunidad de trabajadores de una empresa, a una parte de los beneficios de su producción y distribución de los bienes generados por el desempeño de sus funciones.

Consecuentemente, si el reparto de utilidades, como ha quedado asentado, constituye una prestación para los trabajadores, que se traduce en una erogación realizada por el patrón, con motivo de una relación laboral, es de concluirse que este concepto forma parte de la base para determinar el impuesto sobre nóminas, toda que el objeto de dicha contribución, conforme a lo establecido en el Capítulo V, del Título II, de la invocada Ley de Hacienda, lo constituyen, precisamente, las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal, entendiendo por tales a los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral.

Por lo que toca al concepto de prima de antigüedad, es de indicarse que la relación de trabajo desde su origen y hasta su disolución, trae aparejados una serie de derechos y obligaciones, incluyendo aquellos que por el sólo hecho del número de años de trabajo, proporcionan un beneficio directo a los propios trabajadores. De tal suerte, que conforme al artículo 162 de la Ley Federal del Trabajo, los trabajadores tienen derecho a una prima de antigüedad, que se traduce en una prestación consistente en una cantidad de dinero que es proporcional al número de años laborados.

De lo expuesto y fundado, se desprende que tanto el reparto de utilidades como la prima de antigüedad, son ingresos que, con el carácter de otras prestaciones, percibe el trabajador por las funciones que ha desempeñado en su empleo, los que indiscutiblemente constituyen una erogación a cargo del patrón, y por lo mismo, caen dentro de la hipótesis normativa contemplada en el segundo párrafo, del artículo 47, de la invocada Ley de Hacienda, pues se trata de prestaciones que derivan de una relación laboral.

En tal virtud, es de resolverse que ABBOT LABORATORIES DE MEXICO, S.A. DE C.V., está obligada a incluir en la base para calcular el impuesto sobre nóminas, a las cantidades erogadas por concepto de reparto de utilidades y primas de antigüedad, al tenor de lo previsto en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.²⁸

CONSULTA

SECRETARIA GENERAL DE PLANEACION Y EVALUACION

Procuraduría Fiscal del D.F.

Subprocuraduría de Servicios Jurídicos.

LIC. RODOLFO JIMENEZ AVALOS.

Presente

LIC. JOAQUIN DIAZ PEREZ, en representación de las sociedades promoventes que se señalan más adelante, con domicilio para oír y recibir notificaciones en Chimalpopoca No 65 Col. Obrera C.P. 06800 México D.F., y autorizado para los mismos efectos a los Sres., C.P. Carlos García Meléndez y Lic. José Luis Canela Aldavera, con el debido respeto vengo a manifestar lo siguiente:

SOCIEDADES	R. F. C.
Almacenes Aurrera, S.A de C.V.	AAU-861215-8G2
Nueva Bodega Aurrera, S.A de C.V.	NBA-920904-QY2
Nueva Almacenes Aurrera, S.A de C.V.	NAA-920904-6K7
Nueva Suburbia, S.A de C.V.	NSU-940316-0F4
Nueva Vips, S.A de C.V.	NVI-940317-ID7
Aurrera, S.A de C.V.	AUR-940223-6Y6
Dirección Corporativa Cifra,	DCC-870831-110

1.- Que mis representadas presentaron con fecha 28 de marzo de 1994, una consulta ante esa H. Dependencia solicitando la confirmación de que las aportaciones al S.A.R. no deben formar parte

²⁸ Oficio de fecha 20 de julio de 1994, suscrito por el Procurador Fiscal, Lic. Fernando Gutiérrez Domínguez

de la base del Impuesto Sobre Nóminas del D.F., establecido en la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, otorgándosele el No de oficio de entrada 99258 (anexo 1)

2.- Que el 29 de marzo de 1995 se hizo nuevamente el planteamiento ante esa secretaría General de Planeación, en virtud de que no nos habían dado respuesta y se argumentaba por parte de esa H. Dependencia, que se había extraviado el expediente (anexo 2).

3.- Con fecha 8 de mayo de 1995 mis representadas presentaron escrito completando nuestra petición, con las documentales que comprueban que se trata de una Consulta a una Situación Real y Concreta (anexos).

4.- El pasado 10 de julio tuvo a bien el girarnos el oficio No 124-1114 (anexo 4) en el cual se da respuesta a los planteamientos citados en los puntos 1 y 2, y mediante el cual se da por improcedente nuestra consulta, por no ser una consulta real y concreta, sin considerar las pruebas documentales señaladas en el punto 3 de este escrito, y con las cuales se demuestra que nuestro planteamiento se fundamenta en una situación Real, en virtud de que mis representadas pagaron el Impuesto Sobre Nóminas del Distrito Federal, arriba mencionado.

AURRERA, S.A. DE C.V., CHIMALPOPOCA No. 65, COL. OBRERA DELEGACION CUAUHTEMOC, MEXICO, D.F., C.P. 06800 TEL. 628-60-00 FAX. 628-60-36 R.F.C. AUR-940023-6Y6.

UNICO.- Por lo anteriormente expuesto, me permito solicitar a usted, se de respuesta a nuestros planteamientos, considerando lo anotado en el presente escrito.²⁹

RESOLUCION

**SECRETARIA DE FINANZAS
PROCURADURIA FISCAL DEL D.F.
EXP. 11-19-011/211(IN)/232-95
ASUNTO. SE RESUELVE
CONSULTA**

**LIC. MODESTO PLINIO BÓNILLA CASTILLO
REPRESENTANTE LEGAL DE BODEGA AURRERA,
S.A. DE C.V.
Chimalpopoca No. 65, Col. Obrera,
C.P.: 06800, México, D. F.**

JULIAN A. OLIVAS UCALDE, Procurador Fiscal del Distrito Federal, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 8º Constitucional, 15 y 26 fracción XXI de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal; 2º., 12, 13 fracción XXI y 54 fracción II del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, procede a resolver la consulta planteada mediante escrito de fecha 20 de marzo de 1995, conforme a lo siguiente:

RESULTANDO

1.- Mediante escrito de 24 de marzo de 1994 presentado ante la Administración Tributaria Local Parque Lira el 29 del propio mes y año, el C.P. Alberto Montiel Castellanos, quien se ostentó como representante de la empresa CIFRA, S.A. de C.V., sin acreditarlo, (Sociedad Controladora de las diversas: ALMACENES AURRERA, S.A. DE C.V., OPERADORA VIPS, S.A. DE C.V., SUBURBIA, S.A. DE C.V., NUEVA BODEGA AURRERA, S.A. DE C.V., NUEVA ALMACENES AURRERA, S.A. DE C.V., ASESORIA CORPORATIVA CIFRA, S.A. DE C.V., NUEVA OPERADORA SIGLA, S.A. DE C.V., DIRECCION CORPORATIVA CIFRA, S.A. DE C.V., COMERCIALIZADORA MEXICO-AMERICANA, S.A. DE C.V., NUEVA SUBURBIA, S.A. DE C.V., NUEVA VIPS, S.A. DE C.V., AURRERA, S.A., DE C.V.) planteó solicitud en el sentido de que se emitiera criterio reconociendo que las cuotas que se cubren por concepto de seguro de retiro (SAR), no se encuentran gravadas por el Impuesto Sobre Nóminas previsto en el artículo 45-G de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, escrito que fue turnado por oficio 1570 de 26 de abril de 1994 a la Subprocuraduría de Servicios Jurídicos.

2.- Por escrito de fecha 20 de marzo de 1995, se planteó solicitud de respuesta a la petición señalada en el punto anterior.

3.- Mediante escrito de fecha 8 de mayo de 1995, se aportaron pruebas documentales para acreditar que las solicitantes se encontraban afectadas al pago del Impuesto Sobre Nóminas, así hacen referencia una circular emitida por el Departamento del Distrito Federal, en la que se estableció que "... el Impuesto Sobre Nóminas debía calcularse del mismo modo que el Impuesto Federal Sobre Erogaciones al Trabajo Personal Subordinado, el pago de las cuotas del Seguro

²⁹ Escrito fechado el 28 de julio de 1995, presentado por Joaquín Díaz Pérez

Social y el INFONAVIT.

4.- A través del oficio 1114 de fecha 7 de julio de 1995, el C. Subprocurador de Servicios Jurídicos, declaró improcedente la promoción al considerar que el planteamiento no se fundaba en una situación real y concreta.

5.- Por escrito de fecha 28 de julio de 1995, suscrito por el Lic. Joaquín Díaz Pérez, en representación de ALMACENES AURRERA, S.A. DE C.V., NUEVA BODEGA AURRERA, S.A. DE C.V., NUEVA ALMACENES AURRERA, S.A. DE C.V., DIRECCION CORPORATIVA CIFRA, S.A. DE C.V., NUEVA SUBURBIA, S.A. DE C.V., NUEVA VIPS, S.A. DE C.V. y AURRERA, S.A. DE C.V., quien acreditó su personalidad a través de copias simples de los poderes notariales expedidos a su favor por todas y cada una de las empresas citadas, solicitó se emitiera nuevo criterio tomando en consideración que si se había planteado una situación real y concreta, valorando las pruebas documentales exhibidas con el escrito de 8 de mayo de 1995.

6.- Por escrito de fecha 28 de julio de 1995, suscrito por el Lic. Modesto Plinio Bonilla Castillo, quien se ostento representante de las empresas: BODEGA AURRERA, S.A. DE C.V., OPERADORA VIPS, S.A. DE C.V., SUBURBIA, S.A. DE C.V., Y NUEVA OPERADORA SIGLA, S.A. DE C.V., exhibiendo únicamente fotocopia simple del Testimonio Notarial 94,277 relativo de la empresa citada en último término, solicitó al igual que lo señalado en el punto anterior, se emitiera nuevo criterio tomando en consideración las documentales apartadas mediante escrito de fecha 8 de mayo de 1995.

CONSIDERANDO

PRIMERO.- De conformidad a lo dispuesto por los artículos 45-G y 45-H de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, a que alude el solicitante, disposición que estuvo en vigor los ejercicios fiscales de 1988 y 1989, disposiciones que conservaron idéntico texto durante el periodo comprendido de 1990 a 1994 bajo los numerales 47 y 48 de la misma Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, cuyo contenido y texto ha sido recogido por el vigente Código Financiero del Distrito Federal en vigor, en los numerales 178, 179 y 180, textualmente establecen:

"ARTICULO 45-G.- se encuentran obligadas al pago del Impuesto Sobre Nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue"

Para los efectos de ese impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral.

"ARTICULO 45-H.- El impuesto Sobre Nóminas se determinará, aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado".

Ahora bien, del texto de las disposiciones anteriores se desprende que la base del impuesto sobre Nóminas se constituye por el total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, integrándose dichas remuneraciones por el salario y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, englobando el texto legal toda clase de erogaciones por remuneración siendo necesario realizar una interpretación de dichas disposiciones para conocer el alcance de las mismas tal y como lo ha reconocido la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, al referirse concretamente al texto de la norma que nos ocupa, en la Jurisprudencia No. 47 que a continuación se transcribe:

"NÓMINAS, IMPUESTO SOBRE, LA INCLUSION EN SU OBJETO Y EN SU BASE DE LAS APORTACIONES AL INFONAVIT Y AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL NO ES UN PROBLEMA DE CONSTITUCIONALIDAD SI NO DE LEGALIDAD. El artículo 45.G, segundo párrafo, de la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, establece que, para efectos del impuesto Sobre Nóminas, se consideran erogaciones distintas a remunerar al trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se derivan de una relación laboral, sin que en esta o en otra disposición si incluyan, expresamente, en el objeto ni en la base del impuesto, las cuotas que deban cubrirse al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional de Fondo para a Vivienda de los Trabajadores, consecuentemente, si tales aportaciones deben o no quedar incluidas en el objeto y en la base de este impuesto no constituye un problema de constitucionalidad de la ley, si no de legalidad, puesto que la solución radica en interpretar la disposición señalada".

Una vez expuesto lo anterior, se procede a analizar la interpretación que debe imperar tratándose de la base gravable del impuesto sobre nóminas, no debiendo perderse de vista conforme al numeral que se analiza resulta ser las "erogaciones, en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue", aclarando la propia norma en su segundo párrafo que para efectos del impuesto se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado "los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral", de la que se desprende que contrariamente a lo que se pretende la solicitante el impuesto sobre nóminas no grava únicamente los salarios sino también las demás prestaciones que se otorguen a los trabajadores

con motivo de una relación laboral.

Una vez que ha quedado aclarado lo anterior, resulta intrascendente la definición que para el concepto salario se determina en la Ley Federal del Trabajo, ya que si bien resulta innegable que el salario es una remuneración por el servicio que presta el trabajador referida a la calidad y cantidad del mismo, también resulta innegable que existe otra clase de remuneraciones que sin ser parte del salario y sin depender de la cantidad o calidad del trabajo resultan remuneratorias y son consecuencia de la relación laboral existente por disposición expresa de la Ley, tratándose del caso concreto de las aportaciones al fondo para el retiro, tan es así, que la propia solicitante reconoce en el punto cinco de su consulta que la aportación del 2% del salario base de cotización, para el seguro de retiro, es una obligación laboral impuesta por la Ley del Seguro Social, reconocimiento con el que acepta que si bien dicha aportación no integra el salario base de cotización para efectos del Seguro Social, si es una remuneración obligatoria para el patrón.

Por otra parte, se hace notar que el hecho de que el artículo 143 de la Ley Federal del Trabajo, excluya las cuotas al IMSS - para efectos del salario base de aportación para el INFONAVIT de ninguna manera puede influir en la interpretación de la base gravable del Impuesto Sobre Nóminas ya que como se ha visto el Impuesto sobre Nóminas grava no sólo el concepto "salario" sino todas las demás remuneraciones por concepto de trabajo personal subordinado, remuneraciones que se traducen en erogaciones que realiza el patrón con motivo de la relación laboral existente.

A mayor abundamiento se hace notar que basta la simple lectura de los artículos 183-A, 183-B y 183-D de la Ley del Seguro Social que se encontraba en vigor al momento de exponer la consulta que nos ocupa y en que se apoya la contribuyente para concluir que las aportaciones al SAR es una obligación patronal hacia sus trabajadores con motivo de la relación laboral, efectivamente dichas normas establecer lo siguiente:

"ARTÍCULO 183-A.- Los patrones están obligados a enterar al Instituto Mexicano del Seguro Social, el importe de las cuotas correspondientes al ramo de retiro, mediante la Constitución de depósitos en dinero a favor de cada trabajador, en la forma y términos señalados en el presente capítulo".

"ARTÍCULO 183-B.- Las cuotas a que se refiere el artículo anterior, serán por el importe equivalente al 2 por ciento de salario base de cotización del trabajador".

"ARTÍCULO 183 D.- En caso de terminación de la relación laboral, el patrón deberá entregar a la Institución de Crédito o entidad financiera respectiva, la cuota correspondiente al bimestre de que se trate o, en su caso, la parte proporcional de dicha cuota; en la fecha en que deba efectuar el pago de las cuotas correspondiente a dicho bimestre".

De la interpretación de los artículos de referencia es fácil concluir que las aportaciones al SAR derivan de la relación laboral ya que tan es así que en el último numeral invocado se hace referencia a la obligación del patrón de entregar la cuota correspondiente al bimestre de que se trate en caso de terminación de la relación laboral, luego entonces resulta que las aportaciones relativas nacen con motivo precisamente de la existencia de dicha relación terminando dicha obligación al terminar la misma, aportación que constituye una erogación por concepto de remuneración por el trabajo personal subordinado.

Por último, no es de tomarse en consideración el argumento que se invocó en la consulta en el sentido de que existe criterio de la Tesorería del Departamento del Distrito Federal en el sentido de que para determinar el Impuesto Sobre Nóminas se debe seguir el mismo sistema que para el INFONAVIT excluyendo las cuotas al I.M.S.S., incluidas las relativas al seguro de retiro, toda vez que dicho criterio únicamente puede crear derechos y obligaciones cuando se encuentre publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal situación que en el caso no se cumple motivo por el cual resulta inatendible el anexo que para apoyar su pretensión exhibe la solicitante.

En efecto, de conformidad con el artículo 96 del Código Financiero del Distrito Federal en vigor los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias de la Administración Pública del Distrito Federal, el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos, cuando se publiquen en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, lo que ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

"CIRCULARES. Las circulares no tienen el carácter de Reglamentos Gubernativos o de policía, pues en tanto que éstos contienen disposiciones de observancia general que obligan a los particulares en sus relaciones con el Poder Público, las circulares, por su propia naturaleza son expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre su funcionamiento con relación al Público o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos. Aun en el caso de que una circular tuviera el carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiriese fuerza, deberá ser puesto en vigor mediante su publicación en el Diario Oficial, puesto que las Leyes y Reglamentos solo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicado y promulgados, también podría aceptarse que el

contexto de una circular obliga a determinado individuo, si le ha sido notificada personalmente; pero si tal circunstancia nos es acreditada por la autoridad responsable, los actos que se funden en la aplicación de una circular resultan atentatorio.

En relación con lo anterior no se debe pasar por alto que el comunicado que exhibe la contribuyente ni siquiera ostenta firma alguna de funcionario competente para que el mismo pudiera ser considerado un criterio con imperio bastante como si se tratara de una circular.

Asimismo es de desestimarse el supuesto criterio emitido por el Subprocurador de Servicios Jurídicos en virtud de que el mismo no fue exhibido por la solicitante, motivo por el cual esta autoridad no se encuentra en posibilidad de valorar el mismo.

Por último tampoco es de tomarse en consideración el oficio emitido por la Administración Tributaria Local Tacuba con fecha 17 de febrero de 1995, a solicitud de la empresa UMHC de México, S.A. de C.V., aportando a esta autoridad por escrito de fecha 20 de marzo de 1995, toda vez que el mismo únicamente puede afectar a su destinatario, es decir únicamente puede crear en determinado momento derechos al particular al que se le expidió y no así a terceros como resultan ser los contribuyentes que acudieron a esta vía para la obtención de la presente solicitud, esto además sin prejuzgar sobre la competencia de la autoridad.

En virtud de lo anteriormente expuesto, es de resolverse y se

RESUELVE

UNICO.- Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 45-G y 45-H de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, vigente en los ejercicios fiscales de 1988 y 1989, cuyo correlativo en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal para el periodo fiscal comprendido de 1990 a 1994 corresponden a los numerales 47 y 48, mismos que actualmente se encuentran comprendidos en los artículos 178 y 179 del Código Financiero del Distrito Federal en vigor, se declara que las aportaciones al fondo de retiro (SAR) se encuentran gravadas por el Impuesto Sobre Nóminas.³⁰

De las consultas formuladas en los años de 1993-1995, podemos concluir que se emitieron los siguientes criterios:

Las aportaciones al INFONAVIT no forman parte de la base gravable del impuesto sobre nóminas, ya que no cuentan para la integración del salario por tener como objeto crear un fondo económico cuyo fin es proporcionar a los trabajadores los medios necesarios para que resuelvan su problemática habitacional.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas forma parte de la base gravable considerando que el reparto de utilidades, es un ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado, y que dicha prestación es un reconocimiento al factor trabajo por parte del patrón.

La prima de antigüedad forma parte de la base gravable, por ser una

³⁰ Oficio de fecha 24 de enero de 1995, suscrito por el Procurador Fiscal, Lic. Julián Olivas Ugalde

prestación consistente en una cantidad de dinero proporcional al número de años laborados, que deriva de la relación laboral.

Las aportaciones al Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR) forman parte de la base gravable del impuesto sobre nóminas, por ser una prestación otorgada al trabajador con motivo de la existencia de una relación laboral, terminando la obligación para el patrón al finalizar dicha relación.

EN 1996

De la revisión que se llevó a cabo en los expedientes que se encuentran en el archivo y sus minutarios, no se encontró ninguna resolución que emita criterio al respecto.

EN 1997

En 1997, se formularon ante la Procuraduría Fiscal las siguientes consultas:

ASUNTO: Se solicita confirmación de los criterios que se indican en relación al Impuesto sobre Nóminas.

LIC. JULIAN ALONSO OLIVAS UGALDE
PROCURADOR FISCAL DEL D.F.
DR. LA VISTA No. 144-3er PISO
COL. DOCTORES

Romulo Andrés Figueroa Coblan, con Registro Federal de Contribuyentes FICR-490126-27*, en su carácter de Representante legal del **Sistema de Transporte Colectivo** con registro Federal de contribuyentes **SCT-670419-QY1** y domicilio fiscal para oír y recibir notificaciones y documentos en Delicias No 67 Col. Centro, C.P. 06070 en México D.F. expone lo siguiente: Que el Sistema de Transporte Colectivo es un Organismo Público Descentralizado, creado por decreto presidencial el 19 de abril de 1967, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de abril del mismo año, con personalidad jurídica y patrimonio propios, y modificado por decreto presidencial de fecha 15 de junio de 1992, publicado el 17 de junio de ese mismo año y cuyo objeto es la construcción, operación y explotación de un tren rápido con recorrido subterráneo y de superficie para el transporte colectivo de pasajeros en la zona metropolitana de la Ciudad de México que comprende áreas conurbadas del Distrito Federal y del Estado de México. Tiene también dicho organismo por objeto la operación y explotación del servicio público del transporte colectivo de personas mediante vehículos que circulen en la superficie y cuyo recorrido completamente el tren subterráneo.

Que el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, indica: " se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre Nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral."

El artículo citado en el inciso que antecede no expresa claramente los conceptos que deben incluirse en la base del impuesto sobre nóminas.

Al respecto, mi representada a efecto de determinar la base gravable de este impuesto ha interpretado la disposición fiscal y, entre otros, ha seguido los siguientes criterios específicos.

HONORARIOS QUE SE ASIMILAN A SALARIOS

Se está incluyendo en la base gravable para efectuar el pago del impuesto en estudio los pagos que realiza este organismo por concepto de honorarios que se asimilan a salarios de conformidad con el artículo 78 fracción IV de la ley del Impuesto sobre la Renta. Los conceptos que se incluyen aquí son: " honorarios y comisiones" y " gratificación fin de año a empleados por honorarios

Por otro lado, existen conceptos que mi representada no incluye en la base gravable del impuesto sobre Nóminas por considerar que se trata de previsión social exenta. Estos son: fondo para becas, ayuda para lentes, licencia de manejo, premios por reconocimiento de estudios profesionales fondo de útiles escolares, indemnización por marcha funeral y festejo del día del trabajador del metro.

A continuación se hace una breve descripción de los fundamentos por los cuales se otorga esta previsión social a los trabajadores del organismo, cabe aclarar que todos estos conceptos se encuentran contenidos en el Reglamento que fijan las condiciones generales de trabajo con el sindicato de trabajadores del sistema de transporte colectivo y en los acuerdos de revisión alas condiciones generales de trabajo, por lo que se mencionan los artículos correspondientes

FONDO PARA BECAS

El artículo 132 establece que " con el objeto de estimular la capacitación y desarrollo de los trabajadores de base y de los hijos de éstos, se integra una comisión de becas, entre sistema y sindicato que dispondrá de un fondo anual máximo de. "

AYUDA PARA LENTES

El artículo 114 Inciso K) indica que " se entrega al trabajador al servicio del Sistema de Transporte Colectivo, **que le** sean prescritos anteojos por el servicio médico del propio organismo, por una vez al año, la cantidad de " , esto con el fin de limitar el beneficio a un máximo de una vez en el año.

LICENCIA DE MANEJO

Se establece en el artículo 63 fracción XVIII que es obligación del organismo "proporcionar los vehículos adecuados oportunamente para el transporte de personal y equipo, de su centro de trabajo al lugar en donde desempeñará sus funciones, asimismo al personal que opere dichos vehículos se les pagarán los gastos de actualización en el caso de ser necesario, de su licencia de conducir".

PREMIOS POR RECONOCIMIENTO DE ESTUDIOS PROFESIONALES

Este concepto se otorga con fundamento en el artículo 63 fracción XXXVI que establece

"el sistema otorgará a aquellos trabajadores que obtengan su Título Profesional la cantidad de ... como pago único en reconocimiento a su dedicación."

FONDO DE ÚTILES ESCOLARES

El artículo 114 fracción i) indica que el sistema se obliga a otorgar a sus trabajadores "ayuda para la adquisición de útiles escolares de enseñanza primaria".

INDEMNIZACIÓN POR PAGO DE MARCHA FUNERAL

El artículo 63 fracción XXVI dispone que es obligación de los funcionarios del organismo "cubrir a los deudos de los trabajadores que fallezcan, por concepto de pago de defunción, cuatro meses de salarios, mismos que se pagarán a la brevedad, previa presentación del Certificado de Defunción."

FESTEJO DEL DIA DEL TRABAJADOR DEL METRO

El organismo conjuntamente con el Sindicato de Trabajadores del Sistema de Transporte Colectivo, cada año organiza convivios con motivo del día del trabajador del metro, para lo cual la entidad realiza las adquisiciones registradas en esa cuenta por concepto de:

Obséquios:

Se obsequian relojes a los trabajadores que cumplen entre 10 y 20 años de servicio y centenarios a trabajadores con 25 años de servicio.

Reconocimientos.

Se dan reconocimientos a los trabajadores por medio de diplomas personalizados, placas de latón y medallas.

Vales de despensa por fin de año.

En esta cuenta se registra la adquisición de vales de despensa que otorga por fin de año el organismo.

Por otro lado, el Sindicato de Trabajadores del Sistema de Transporte Colectivo adquiere y comprueba las erogaciones del correspondiente al concepto de:

Servicio de comidas, amenización y grupos musicales

Este concepto corresponde a los gastos erogados para la organización del festejo por parte del Sindicato según convenio establecido con el organismo

Con fundamento en el artículo 62 del Código Financiero del Distrito Federal y el artículo 54 fracciones II y VIII del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, mi representada solicita muy respetuosamente:

La confirmación de esa Procuraduría Fiscal del D.F. respecto a que el criterio que ha seguido mi representada es el correcto.³¹

RESOLUCION

**SECRETARIA DE FINANZAS
PROCURADURIA FISCAL DEL D.F.
SUBPROCURADURIA DE SERVICIOS
JURIDICOS SUBDIRECCION DE
AUTORIZACIONES, EXP.-11-19-
0011/211(IN)249-97 REG-084
PROMOVENTE SISTEMA DE
TRANSPORTE COLECTIVO.**

**SISTEMA DE TRANSPORTE COLECTIVO
A/CROMULO ANDRES FIGUEROA COBIAN,
Delicias Num. 67, Col. Centro,
06070, Ciudad de México.**

Hago referencia a su escrito con CLAVE: 0808, REF: 213: por el que solicita se confirme que el sistema de transporte colectivo interpreta de manera adecuada el artículo 178 del código Financiero del Distrito Federal, ya que dentro de la citada disposición no se enumeran los elementos y conceptos que integran la base gravable del impuesto sobre Nóminas, por lo que ha considerado dentro de la base del impuesto los pagos que realiza ese organismo por concepto de honorarios que se asimilan a salarios, no incluyendo en la base gravable del impuesto sobre Nóminas, "por considerar" que se trata de previsión social exenta" los siguientes conceptos: fondo para pecas, ayuda para lentes, licencia de manejo, premios por reconocimiento de estudios profesionales, fondo de útiles escolares, indemnización por marcha funeral y festejos del día del trabajador del metro. A continuación hace una descripción de los fundamentos por los cuales se otorga esa "previsión social", misma que se transcribirá en el presente proveído, para emitir la resolución correspondiente.

Al respecto con el artículo 55 del Reglamento Interior de la Administración Pública del D.F., se resuelve la consulta planteada en los siguientes términos.

Previamente, me permito señalar que el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que "Se encuentra obligadas al pago del impuesto sobre Nóminas, las personas físicas y las morales que, en el Distrito Federal realicen erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral".

En general, para considerar los conceptos que quedan excluidos o no se incluyen como base gravable del impuesto sobre Nóminas a que se refiere el artículo mencionado, se tuvo en cuenta que se trata de gastos de previsión social, que no se constituye una remuneración regular y permanente a favor de los trabajadores, y que tiene carácter excepcional, pues existe el criterio prevaleciente en el sentido de que los gastos de previsión social no constituye una prestación que se entregue a los trabajadores por la relación laboral, considerando los gastos de previsión social

³¹ Escrito fechado el 28 de julio de 1997, presentado por Romulo Andrés Figueroa Cobian

como aquellos que otorgan las empresas en beneficio de los trabajadores y de sus familiares, dependiente o beneficiarios, tendientes a su superación física, social, económica y cultural.

De acuerdo con lo anterior, después de la transcripción proporcionada se expone si queda incluido el concepto para los efectos citados, de acuerdo con las características que se señalan.

HONORARIOS QUE SE ASIMILAN A SALARIOS

Quedan incluidos, en virtud de que el criterio en ese Organismo ya es en ese sentido.

FONDO PARA BECAS

"El artículo 132 establece que con el objeto de estimular la capacitación y desarrollo de los trabajadores de base y de los hijos de estos, se integrará una comisión de becas, entre sistema y Sindicato que dispondrá de un fondo anual máximo de..."

AYUDA PARA LENTES

"El artículo 114 inciso K) indica que se entregará al trabajador al servicio del sistema de transporte colectivo, que le sean prescritos anteojos por el servicio médico del propio organismo, por una vez al año, la cantidad de... esto con el fin de limitar el beneficio a un máximo de una vez al año."

Es un gasto de previsión social que constituye remuneración regular y permanente.

LICENCIA DE MANEJO

"Se establece en el artículo 63 fracción XVIII que es obligación del organismo proporcionar los vehículos adecuados oportunamente para el transporte de personal y equipo, de su centro de trabajo al lugar en donde desempeñará sus funciones, así mismo al personal que opere dichos vehículos se les pagará los gastos de actualización en el caso de ser necesario, de su licencia de conducir."

No se incluye por ser un gasto de previsión social, con carácter excepcional.

PREMIOS POR RECONOCIMIENTO DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"Este concepto se otorga con fundamento en el artículo 63 fracción XXXVI que establece el sistema otorgará a aquellos trabajadores que obtengan su Título Profesional la cantidad de..., como pago único en reconocimiento a su dedicación."

No se incluye por no constituir una remuneración regular y permanente.

FONDO DE UTILES ESCOLARES

"El artículo 114 fracción II indica que el sistema se obliga a otorgar a sus trabajadores ayuda para la adquisición de útiles escolares de enseñanza primaria."

En cuanto a este concepto, se requiere se proporcionen mayores elementos para estar en posibilidad de emitir opinión al respecto.

INDEMNIZACION POR PAGO DE MARCHA FUNERAL

"El artículo 63 fracción XXXVI dispone que es obligación de los funerarios del organismo cubrir a los deudos de los trabajadores que fallezcan, por pago de defunción, cuatro meses de salarios, mismos que se pagarán a la brevedad, previa presentación del Certificado de Defunción."

No se incluye, en virtud de que se trata de una prestación de previsión social que pueda considerarse dentro del régimen de seguridad social.

FESTEJO DEL DIA DEL TRABAJADOR DEL METRO

. Obsequios:

"Se obsequian relojes a los trabajadores que cumplen entre 10 y 20 años de servicio y centenarios a trabajadores con 25 años de servicio."

No se incluye, por no ser una remuneración regular y permanente, y tener el carácter de excepcional.

Reconocimientos:

"Se dan reconocimientos a los trabajadores por medio de diplomas personalizados, placas de latón y medallas."

Vales de despensa por fin de año.

"En esta cuenta se registra la adquisición de vales de despensa que otorga por fin de año el organismo."

Se incluye por ser una prestación que se entrega regularmente a los trabajadores.

Servicio de comidas, amenización y grupos musicales

"Este concepto corresponde a los gastos erogados para la organización del festejo por parte del sindicato según convenio establecido con el organismo."

No se incluyen por no ser regular y permanente, y tener el carácter de excepcional³²

CONSULTA

**SECRETARIA DE FINANZAS DEL D.F.
TESORERIA DEL D.F.
SUBTESORERIA DE FISCALIZACION
DIRECCION DE REVISIONES FISCALES
SUBDIRECCION DE REVISIONES
INTERMEDIAS Y DE ESCRITORIO
OFICIO No. D:R:F/1379/97
LIC. JULIAN OLIVAS UCALDE
PROCURADOR FISCAL DEL
DISTRITO FEDERAL.
P R E S E N T E**

Con motivo de la auditoría que se le está practicando a la empresa: **SEGURIDAD Y PROTECCION BANCARIA, S.A. DE C.V.**, al amparo de la orden de visita IL/97-00160 de fecha 31 de enero de 1997, girada por el Subtesorero de Fiscalización, **C.P. ANDRES ALVAREZ KURI**, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entre otras "Impuestos Sobre Nóminas", encontrando que la contribuyente visitada realiza erogaciones por concepto de seguros de vida y gastos médicos mayores, argumentando que no fueron considerados en la base para determinar el impuesto Sobre Nóminas, por ser gastos necesarios para la actividad que desempeña que es brindar protección y seguridad al sector bancario.

Por lo anterior se solicita el criterio a seguir en relación con los conceptos antes indicados, para estar en posibilidad de concluir la visita domiciliaria.

Aprovecho la ocasión para enviarle un cordial saludo.³³

RESOLUCION

**SECRETARIA DE
FINANZAS
PROCURADURIA FISCAL
DEL D.F.
SUBPROCURADURIA DE
SERVICIOS JURIDICOS
SUBDIRECCION DE
LEGISLACION
Y CONSULTA
EXP:11-19-
011/211.(N)256-97
REG. 257**

ASUNTO. CONSULTA.- Se atiende la relativa al impuesto sobre nóminas en relación a seguro de vida y gastos médicos.

**LIC. FREDI VAZQUEZ
DIRECTOR DE REVISIONES FISCALES**

³² Criterio emitido mediante oficio de fecha 29 de agosto de 1997, suscrito por el entonces Subprocurador de Servicios Jurídicos, Lic. Rodolfo Jiménez Avalos.

³³ Consulta formulada mediante oficio de fecha 29 de julio de 1997, por el Director de Revisiones Fiscales.

DE LA SUBTESORERÍA DE FISCALIZACIÓN

Insurgentes Sur No. 2375, Col. San Ángel,
C.P. 01000, Delegación Álvaro Obregón.

Me refiero a su oficio No. D R.F./1379/97 de fecha 29 de julio de 1997, por el que manifiesta que con motivo de la auditoría que se le está practicando a la empresa SEGURIDAD Y PROTECCIÓN BANCARIA, S.A. DE C.V. al amparo de la orden de visita IL/97-00160 de fecha 31 de enero de 1997, se encontró que la contribuyente visitada realiza erogaciones por concepto de seguros de vida y gastos médicos mayores que no consideró en la base para determinar el impuesto sobre nóminas, por lo que solicita de esta Procuraduría Fiscal el criterio a seguir en relación con los conceptos indicados. Al respecto, le manifiesto que para estar en aptitud de contestar su consulta, se le requiere proporcione a esta autoridad fiscal, las características que de dichas erogaciones por concepto de seguros de vida y gastos médicos mayores, se hayan observado en la práctica de la visita domiciliaria.¹⁴

CONSULTA

**C.P. CARLOS ESPINOSA SANCHEZ
SUBTESORERO DE POLÍTICA FISCAL
Y NORMATIVIDAD DEL D.D.F.
P R E S E N T E**

Por este conducto y por acuerdo del C.P. Javier Navarro Flores, Director de Administración y Finanzas de este Organismo, le solicito muy atentamente gire sus apreciables instrucciones a quien corresponda, a efecto de informar a esta Gerencia Jurídica el criterio de la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, en relación a la gravabilidad del pago que por concepto de jubilación y derivado del Contrato Colectivo de Trabajo, este Organismo hace a sus extrabajadores, para efectos del cumplimiento de la obligación fiscal que impone el artículo 178 del Código Financiero del D.F.

Me permito anexarle la opinión emitida por el que suscribe con el objeto de aportar algunos elementos y tratar de establecer un mismo criterio sobre el particular.

Agradeciendo de antemano sus atenciones al presente me reitero a sus órdenes.¹⁵

RESOLUCION

**SECRETARÍA DE FINANZAS
PROCURADURÍA FISCAL DEL D.F.
SUBPROCURADURÍA DE
SERVICIOS JURÍDICOS
SUBDIRECCIÓN DE LEGISLACION
Y CONSULTA
EXPEDIENTE: 11-19-
000/101.1/943-96**

**JOSE MANUEL CALVA MERINO
GERENTE JURÍDICO DE SERVICIO DE
TRANSPORTES ELÉCTRICOS DEL D.F.
Municipio Libre 402,
Col. San Andrés Tetepilco,
C.P. 09440, Ciudad de México.**

Me refiero a su oficio No. GJ-310/96, de fecha 28 de mayo de 1996, remitido a esta Procuraduría Fiscal por el Subtesorero de Política Fiscal, mediante diverso oficio No. 0433 de fecha 20 de junio de 1996, en el que solicita se le informe el criterio en relación a la gravabilidad del pago que por concepto de jubilación y derivado del Contrato Colectivo de Trabajo, realiza Servicio de Transportes Eléctricos a favor de sus extrabajadores, para efectos del cumplimiento de la obligación fiscal que impone el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal. Anexa a su escrito opinión en el sentido de que los pagos que realizan por concepto de jubilación, no encuadran en la base gravable del impuesto sobre Nóminas, debido a que no existe la prestación de un trabajo personal subordinado, entre las personas que gozan de la jubilación y ese Organismo.

¹⁴ Oficio suscrito por el entonces Subprocurador de Servicios Jurídicos, Lic. Rodolfo Jiménez Avalos.

¹⁵ Oficio número GJ-310/96, de fecha 28 de mayo de 1996, suscrito por José Manuel Calva Merino, Gerente Jurídico

Al respecto y con fundamento en el artículo 54, fracción VIII, del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, me permito comunicarle que conforme al artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, se encuentran obligadas al pago del Impuesto Sobre Nóminas, las personas físicas y las morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, considerándose como erogaciones destinadas a remunerar dicho trabajo, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral.

El Contrato Colectivo de Trabajo celebrado por Servicio de Transportes Eléctricos del Distrito Federal y sus trabajadores representados por la Alianza de tranviarios de México, mismo que obra en el expediente de la presente consulta, establece en su cláusula , entre los cuales se indica que el Servicio de Transportes Eléctricos se obliga a entregar en efectivo al trabajador cuando se jubile, el 100% de su compensación por antigüedad y a proporcionar a sus jubilados la cantidad mensual de \$75.00 (setenta y cinco nuevos pesos 00/100 M.) como ayuda para la adquisición de mercancías incluidas dentro de la Canasta Básica de Alimentos.

De lo anterior se desprende que las percepciones por concepto de jubilación se realizan una vez que sus trabajadores adquieren la calidad de jubilados, dejando de prestar su trabajo personal subordinado a ese Organismo, por lo que esos pagos no tienen por objeto remunerar el trabajo personal subordinado y, por tanto, no forman parte de la base gravable para determinar el impuesto sobre Nóminas.³⁶

RESOLUCION

**SECRETARIA DE FINANZAS
PROCURADURIA FISCAL
DEL D.F.
SUBPROCURADURIA DE
SERVICIOS JURIDICOS**

JOSE LUIS ALARCON BOLAÑOS
REPRESENTANTE LEGAL DE
SISTEMA DE TRANSPORTE
COLECTIVO
Delicias No. 67, Col. Centro
C.P: 06070, D.F.:

Rodrigo Jiménez Avalos, Subprocurador de Servicios Jurídicos de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, dependiente de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 15 de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal; procede a resolver la consulta planteada mediante sus escritos GC-0114-135 y 000193 de fecha 18 de marzo y 18 de julio de 1997, respectivamente, conforme a lo siguiente:

R E S U L T A N D O

I.- En su escrito GC-0114-135 de fecha 18 de marzo del año en curso, dirigido al Licenciado Julián A. Olivas Ugalde, Procurador Fiscal del Distrito Federal, turnado a esta Subprocuraduría, manifiesta que el 1º de agosto de 1996, visitantes adscritos a la Tesorería del Distrito Federal, Subtesorería de Fiscalización, se constituyeron legalmente en el domicilio fiscal de su representada, a efecto de practicar la visita domiciliaria por el período comprendido a los últimos cinco años anteriores a la fecha de recepción de la orden de visita domiciliaria No. IL/96-01136 de fecha 30 de Julio de 1996, girada por el C.P.: Andrés Álvarez Kuri, Subtesorero de Fiscalización, siendo el objeto de la revisión el impuesto sobre nóminas, y de la revisión y análisis de la documentación comprobatoria, se observó que su representada no acumula a la base del impuesto Sobre Nóminas las aportaciones al Fondo de Ahorro de los trabajadores, hecho que fue asentado en la última acta parcial, de fecha 27 de febrero de 1997; por lo que solicita se confirme el criterio de que es correcto no acumular a la base del impuesto sobre Nóminas las aportaciones al Fondo de Ahorro, sustentando su aseveración en lo siguiente:

Que el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, indica: se encuentran obligadas al pago del impuesto Sobre Nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue. Para efectos de ese impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral".

Que su representada ha seguido el criterio de no acumular a la base del Impuesto Sobre Nóminas las aportaciones al fondo de ahorro de los trabajadores por considerar que este impuesto sólo

³⁶ Oficio de fecha 9 enero de 1997, firmado por el Procurador Fiscal del Distrito Federal, Lic. Julián Olivas Ugalde

grava las erogaciones o pagos por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, y no conceptos distintos, como son las aportaciones al fondo de ahorro, que aun cuando tengan su origen o fuente en la existencia de una relación de trabajo, no constituyen una remuneración al trabajo, sino una aportación que el organismo está obligado a cubrir al trabajador según condiciones generales de trabajo, pero que no remunera o retribuye un trabajo recibido, sino que este pago se deriva del ahorro de los trabajadores.

Que su representada ha sido objeto de dictamen por parte de auditores externos, quienes son asignados por la Dirección General de Auditoría de la Contraloría General del D.F. y en su opinión, las obligaciones fiscales a su cargo del Sistema de Transporte Colectivo relacionadas con el impuesto sobre nóminas establecido en el Código Financiero del Distrito Federal, correspondientes al periodo del 1° de enero al 31 de diciembre de 1995, fueron cumplidas según análisis que obra en los anexos y notas del dictamen presentado ante la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, en la Subtesorería de Fiscalización, y el criterio avalado por ellos es no acumular a la base del impuesto sobre nóminas las aportaciones al fondo de ahorro de los trabajadores por considerar que el fondo de ahorro no forma parte integrante del salario del trabajador ni mucho menos constituye una prestación, en virtud de los siguientes razonamientos: "Si nos remitimos a la legislación Fiscal Federal, de manera precisa la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 24, cita que el fondo de ahorro se considera como gasto de previsión social. Si a esto se agrega que jurídicamente una prestación no es lo mismo que una previsión social, toda vez que la primera se define como "el objeto (hacer, dar o no hacer) de la obligación derivada de un acto jurídico" y la segunda consiste en "todas aquellas contingencias que pueden repercutir en la falta de medios económicos indispensables para cubrir las necesidades de subsistencia, cualquiera que sea su origen o causa determinante".

Que el artículo 131 del reglamento que fija las condiciones generales de trabajo del organismo con el sindicato, se establece que el fondo de ahorro se crea con la finalidad de ayuda social a los trabajadores y para la obtención de préstamos con interés módico que se hará del conocimiento de los trabajadores.

Que el objetivo del fondo es fomentar el ahorro y el otorgamiento de préstamos de ayuda social y personales a los trabajadores.

Que el fondo de ahorro es una previsión social y no prestación, ya que el préstamo se solicita cuando sucede un acto no previsto y un préstamo por ayuda social se da por causa de fallecimiento, además que el trabajador no recibe en forma directa y ordinaria el beneficio, ya que las aportaciones se le entregan a los representantes del fondo de ahorro, los cuales son los responsables de la administración de dicho fondo, así como su pago.

A efecto de sustentar el criterio que sostiene, cita que en la "Legislación Federal del Trabajo Burocrático de la Editorial de Porrúa Hnos. y Compañía, S.A. DE C.V., pag. 582, existe jurisprudencia al respecto", misma que transcribe y que dice:

"FONDO DE AHORRO.- No forma parte integrante del salario. No es cierto que el fondo de ahorro sea una prestación que integre el salario en forma conjunta con el sueldo tabular, puesto que para que así sea, debe tratarse de cantidades o prestaciones que se den en forma ordinaria al trabajador por sus servicios, y toda vez que el fondo de ahorro es una gratificación extraordinaria que se entrega en forma anual, como acertadamente lo estima la Junta laboral, tal concepto no puede ser parte integrante del salario."

(Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación 3ª época, tomo IX Mayo, tesis VI 2ª 369L, página 439, clave TC062369 LAB, precedentes; Amparo Directo 528/91 Graciela Pérez López, 16 de enero de 1992. Unanimidad de votos. Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito)

II.- En su segundo escrito No. 000193 de fecha 18 de julio último, dirigido al licenciado Javier Beristain (turbide, secretario de Finanzas del Distrito Federal, turnado a esta Subprocuraduría, le comunica lo solicitado en su escrito dirigido al Procurador Fiscal del D.F. y en relación con la confirmación de su criterio expresa que en lo fundamental el procedimiento seguido se basa en los siguientes criterios:

FONDO DE AHORRO. NO FORMA PARTE INTEGRANTE DEL SALARIO. No es cierto que el fondo de ahorro sea una prestación que integre al salario en forma conjunta con el sueldo tabular, puesto que para que así sea, debe tratarse de cantidades o prestaciones que se den en forma ordinaria al trabajador por sus servicios, y toda vez que el fondo de ahorro es una gratificación extraordinaria que se entrega en forma anual, como acertadamente lo estimó la Junta laboral, tal concepto no puede ser parte integrante del salario."

AHORRO, NO DEBE CONSIDERARSE COMO PARTE INTEGRAL DEL SALARIO.- Las percepciones obtenidas por los trabajadores a través, del concepto de ahorro, tiene una fuente diversa a la señalada por el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, como integrante del salario base de liquidación, esto es, no se perciben como contraprestación por el servicio prestado por los trabajadores en forma ordinaria, si no como un incentivo para crear hábito del ahorro en los trabajadores. Máxime si por virtud de un convenio entre las partes se excluye como concepto integrante del salario el fondo de ahorro, estipulándose en cambio beneficios superiores legales en favor de los trabajadores. Entonces no es nulo el convenio que hayan celebrado las partes

respecto a esa prestación, debido al beneficio que resulta a favor de los trabajadores, al otorgarse a cambio prestaciones muy superiores a las regales.

incluye un cuadro que mostrará la situación de adeudos.

Finalmente Con Fundamento en el artículo 61 del Código Financiero del Distrito Federal, solicita la condonación de las multas y sanciones por un monto de \$ 2,592,186.60 y manifiesta que, a efecto de que el asunto se regularice, ese organismo procederá a pagar el impuesto omitido más los recargos correspondientes actualizados a la fecha de pago.

CONSIDERANDO

PRIMERO.- Que el contenido y texto de los artículos 47 y 48 de la Ley de Hacienda del Departamento del D.F., que estuvieron en vigor en los artículos 178, 179 y 180 de los cuales usted cita el primero, textualmente establece:

"Artículo 178.- Se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre Nóminas, las personas Físicas y Morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

Para los efectos de este impuesto, se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y de más prestaciones que se deriven de una relación laboral.

Artículo 179.- El impuesto sobre nóminas se determinará, aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

Artículo 180.- El impuesto sobre nóminas se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por el trabajo personal subordinado y se pagará mediante declaración, en la forma oficial aprobada, que deberá presentarse a más tardar el día quince del mes siguiente."

Del texto de las disposiciones anteriores se desprende que la base gravable del impuesto sobre Nóminas se constituye por el total de las erogaciones realizadas por concepto de la remuneración al trabajo personal subordinado, integrándose dichas remuneraciones por el salario y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, englobando el texto legal toda clase de erogaciones por remuneración, siendo necesario realizar una interpretación de dichas disposiciones para conocer el alcance de las mismas tal y como lo ha reconocido la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, al referirse concretamente al texto de la norma que nos ocupa, en la Jurisprudencia No. 47, que a continuación se transcribe:

"NÓMINAS, IMPUESTO SOBRE. LA INCLUSIÓN EN SU OBJETO Y EN SU BASE DE LAS APORTACIONES AL INFONAVIT Y AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL NO ES UN PROBLEMA DE CONSTITUCIONAL SINO DE LEGALIDAD. El artículo 45-G, segundo párrafo, de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, establece que, para efectos del impuesto Sobre Nóminas, se consideran erogaciones destinadas a remunerar al trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, sin que en ésta o en otra disposición se incluyan, expresamente, en el objeto ni en la base del impuesto, las cuotas que deben cubrirse al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional de Fondo para la Vivienda de los Trabajadores, consecuentemente si tales aportaciones deben o no quedar incluidas en el objeto y en la base de este impuesto no constituye un problema de constitucionalidad de la Ley, sino de legalidad, puesto que la solución radica en interpretar la disposición señalada".

Expuesto lo anterior, procede el análisis para la interpretación del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal citado, del que resulta que contrariamente a lo pretendido por el contribuyente, el impuesto sobre nóminas no grava únicamente los salarios, sino también las de más prestaciones que se otorguen a los trabajadores con motivo de una relación laboral, ya que se grava con el impuesto sobre nóminas conforme a lo dispuesto en ese precepto las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado independientemente de la designación que se les otorgue, aclarando la propia norma jurídica en su segundo párrafo que para efectos del impuesto referido se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral.

Como consecuencia de lo expuesto, cabe manifestar que el fondo de ahorro constituye parte del salario, afirmación que se confirma con las siguientes tesis aisladas:

AHORRO DE LOS TRABAJADORES, AMPARO CONTRA LA ORDEN DE RETENCIÓN DEL FONDO DE el artículo 95 de la Ley Federal del Trabajo, establece que el salario es inembargable y no estará sujeto a retención o descuento alguno, fuera de los establecidos en el artículo 91 de la misma Ley. Ahora bien, en virtud de que el fondo de ahorros de un trabajador, forma parte de su salario, debe estimarse que la orden dada a la empresa para que retengan dicho fondo, con el fin de entregarlo a persona distinta, es contraria a la prohibición establecida por el artículo 95 invocado, de manera que si la empresa, se allanara a la orden expresada, incurrirá en la sanción de doble

pago, implícita en esa prohibición; por lo que debe estimarse que la orden de referencia afecta los intereses jurídicos de la empresa, y debe concedérsele el amparo que solicite con tal motivo.

TRABAJADORES, FONDO DE AHORRO DE LOS.- Si el fondo se constituye con un porcentaje sobre el monto del salario, que aporta la empresa y otro tanto igual que se descuenta de la remuneración de los asalariados, debe estimarse que la aportación de la empresa es hecha en atención a la labor ordinaria del trabajador, y siendo así, según lo que previenen los artículos 86 y 602 de la Ley Federal del Trabajo, cabe concluir que el fondo de ahorros constituye parte del salario, en cuanto el Ordenamiento citado establece, que se computarán para fijar el salario efectivo del trabajador, las primas, participaciones en las utilidades y ventajas económicas, pactadas a favor del trabajador.

SEGURO DE VIDA Y FONDO DE AHORRO, BENEFICIARIOS DE LOS DERECHOS A RECLAS DIVERSAS PARA SU DETERMINACION. La junta no incurre en inexacta aplicación a lo establecido en los artículos 775, 776 y demás relativos de la Ley Federal del Trabajo si condena al pago del seguro de vida a favor del beneficiario o beneficiarios designados por el trabajador, ya que dicha designación constituye la voluntad expresa de una persona, equivalente a la voluntad testamentaria; en cambio, como el fondo de ahorro constituye una prestación que integra el salario de los trabajadores y este no puede cederse a persona alguna bajo cualquier forma o denominación que se le de, el derecho a reclamar por los beneficiarios el fondo de ahorro debe determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 501 de la Ley Federal del Trabajo y al no estimarlo así la Junta incurre en inexacta aplicación a lo dispuesto por la citada ley.

SALARIO, PARTE INTEGRAL DEL.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley Federal del Trabajo, para fijar el importe del salario deberán tomarse en cuenta tanto los pagos hechos por cuota diaria, como las gratificaciones y cualquiera otra cantidad que sea entregada al trabajador a cambio de su labor ordinaria, y con apoyo en dicho precepto, la Corte ha resuelto que el fondo de ahorro de los trabajadores, es parte integrante del salario de los mismos, por ser una cantidad que se les entrega a cambio de su labor y, siendo esto así, tiene que estimarse que el fondo de ahorros del trabajador reclamante forma parte de su salario.

La primera jurisprudencia citada, aún cuando se refiere a la Ley Federal del Trabajo con vigencia anterior a la actual, el sentido de la misma puede ser aplicado a las disposiciones actuales en materia laboral. Ahora bien, refiriéndonos a las tesis de varios Tribunales Colegiados de Circuito, se estima que no son aplicables al caso. En efecto:

1.- Para transcribir la primera de las tesis que señala manifiesta que se cita a la "Legislación Federal del Trabajo Burocrático de la Editorial Porrúa Hnos. Y Compañía, S.A. de C.V. pág. 582, existe jurisprudencia al respecto"; misma que transcribe sin indicar el número de la edición que corresponde a la Legislación Federal del Trabajo Burocrático (32 EDICION ACTUALIZADA), sin que en la página 582 ni en toda la edición 32, aparezca la tesis que señala, la cual de acuerdo con los datos que indica solamente como precedente un amparo, no puede considerarse como tesis jurisprudencial o jurisprudencia.

Por lo tanto, faltando esos requisitos que impiden su consulta no debe tomarse en consideración.

2.- Las tres tesis se refieren a leyes con supuestos diferentes y al caso de que mediante convenio se excluye al fondo de ahorro como concepto integrante del salario, por lo que dichas tesis no son aplicables, dado que las que operan son las que se citan en sentido contrario, por tratarse de un fondo que por sus características es parte integrante del salario, ya que la base del mismo no está constituida exclusivamente por los pagos que aparecen en las nóminas, sino por cualquier erogación remuneratoria del trabajo personal subordinado, en dinero o en especie, derivado de una relación laboral, sobre cuya base se aplica una tasa del 2%.

Por lo expuesto, y con fundamento en las disposiciones legales citadas, así como en las tesis jurisprudenciales transcritas en el sentido de que el fondo de ahorro forma parte del salario, es de resolverse y se

RESUELVE

PRIMERO.- No se confirma el criterio seguido por el "Sistema de Transporte Colectivo" en el sentido de no acumular en la base del impuesto sobre nóminas sus aportaciones al fondo de ahorro de los trabajadores.

SEGUNDO.- Se declara, que en el caso planteado del "Sistema de Transporte Colectivo", las aportaciones al Fondo del Ahorro de los Trabajadores, se encuentran gravadas por el impuesto sobre Nóminas, ya que se acumulan a su base.¹⁷

¹⁷ Oficio de fecha 24 de julio de 1997, firmado por el Subprocurador Fiscal del Distrito Federal, Lic. Rodolfo Jiménez Avalos

De las consultas antes transcritas y las resoluciones emitidas, podemos señalar que respecto a la integración de la base gravable del impuesto sobre nóminas en 1997, se sostuvieron los siguientes criterios:

Gastos médicos mayores, forman parte de la base gravable si son remuneraciones regulares y permanentes a favor de los trabajadores.

Fondo para becas, no se integra a la base por ser una prestación de previsión social.

Ayuda para lentes, no se incluye en la base porque no es una remuneración regular y permanente.

Licencias de manejo, no se incluye por ser una prestación de carácter excepcional.

Premios por reconocimiento de estudios profesionales, no se incluye por no constituir una remuneración regular y permanente.

Indemnización por pago de marcha de funeral, no se incluye por ser una remuneración excepcional.

Vales de despensa, se incluyen por ser una prestación que se entrega regularmente a los trabajadores.

Festejos, no se incluyen por no ser una prestación regular y permanente.

Gastos médicos mayores, no se integran a la base cuando son esporádicos.

Jubilación, no forma parte gravable del impuesto sobre nóminas, en virtud de que se entrega una vez que el trabajador adquiere la calidad de jubilado, dejando de prestar su trabajo personal subordinado.

Las aportaciones al fondo del ahorro de los trabajadores forman parte del impuesto sobre nóminas, toda vez que son parte del salario, según criterio sustentado en tesis jurisprudencial, y en virtud de que la base del impuesto, no está constituida exclusivamente por los pagos que aparecen en las nóminas, sino por cualquier erogación remunerativa del trabajo personal subordinado, en dinero o en especie, derivado de una relación laboral.

EN 1998

En el año que nos ocupa, se formularon las siguientes consultas:

**SECRETARIA DE FINANZAS
TESORERIA DEL DISTRITO FEDERAL
SUBTESORERIA DE FISCALIZACION. DIRECCION DE REVISIONES FISCALES. SUBDIRECCION DE REVISIONES
5D.F.R./2231/97**

**LIC. JULIAN ALFONSO OLIVAS UGALDE
PROCURADOR FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL
P R E S E N T E.**

Esta Subtesorería de Fiscalización practica actualmente una auditoría a Élim, Seguridad Privada de Empresas, S.A. de C.V., al amparo de la orden contenida en el oficio IL/97-000174, la contribuyente manifiesta que los vales de despensa que se otorgan de manera general a sus empleados, no se pueden considerar como parte de las erogaciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, por lo que al efecto hace mención que en la Jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la tesis (20/96) procede concluir que cuando los vales de despensa son otorgados por el patrón en beneficio de sus trabajadores, deben considerarse como gastos de Previsión Social, al respecto nuestra opinión es en el sentido de que estas erogaciones sí forman parte de la base para el cálculo del impuesto Sobre Nóminas.

Por lo expuesto, se solicita atentamente nos señale el criterio de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal al respecto, y considere que estamos limitados en cuanto al plazo que señala el artículo 83 fracción VII del Código Financiero del Distrito Federal.

Agradeciendo que la información solicitada la remita a esta Subtesorería sita en Insurgente Sur No. 2375, Colonia Barrio Loreto, C.P.: 01090, Delegación Alvaro Obregón, aprovecho la ocasión para enviarle un cordial saludo.¹⁸

¹⁸ Consulta formulada mediante oficio 5D.F.R./2231/97 de fecha 21 de noviembre de 1997, suscrita por el Director de Revisiones Fiscales.

RESOLUCION

SECRETARIA DE FINANZAS
PROCURADURIA FISCAL DEL
D.F.
SUBPROCURADURIA DE
SERVICIOS JURIDICOS. DE
SUBDIRECCION DE
LEGISLACION
Y CONSULTA

LIC. FREDI VAZQUEZ
DIRECTOR DE REVISIONES FISCALES
DE LA SUBTESORERIA DE FISCALIZACION
Insurgentes Sur No. 2375, Col. San Ángel,
C.P: 01000, Delegación Alvaro Obregón.

Me refiero a su oficio D:R:F/ 2231/97 de fecha 21 de noviembre de 1997, por el que manifiesta que la Subtesorería de Fiscalización practica actualmente una auditoría a Elim Seguridad Privada de Empresas, S.A. de C.V., al amparo de la orden contenida en el oficio IU/97-00174, y que la contribuyente visitada señala que los vales de despensa que otorga de manera general a sus empleados, no se pueden considerar como parte de las erogaciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, en virtud de que la Tesis Jurisprudencial 20/96 sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, indica que *los vales de despensa son otorgados por el patrón en beneficio de sus trabajadores, debiendo considerarse como gastos de previsión social.* Agrega en su oficio, que la opinión de es Dirección a su cargo es en el sentido de que las erogaciones por vales de despensa sí forman parte de la base para el cálculo del impuesto referido, por lo que solicita a esta Procuraduría Fiscal emita su criterio.

Al respecto y con fundamento en los artículos 54, fracción VIII y 55 del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, me permito manifestarle que el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas las personas físicas o morales que en el Distrito Federal realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue, y que para los efectos de este impuesto, se considerará erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral.

Por lo que se refiere a que las prestaciones a que se hace referencia sean gastos de previsión social, cabe señalar que en tratándose de vales de despensa, para los efectos del gravamen de que se trata, la naturaleza jurídica de gastos de previsión social no implica la no causación del impuesto, ya que estamos en presencia de prestaciones que reciben los trabajadores y siempre que Elim Seguridad Privada de Empresas, S.A. de C.V., los otorgue de manera general y ordinaria o permanente y regular a sus empleados.

En relación a la Tesis Jurisprudencial 20/96 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, le manifiesto que la misma no contiene criterio aplicable respecto del impuesto sobre nóminas y que se refiere a los vales de despensa en relación al impuesto sobre la renta.

Por lo anterior, es opinión de esta Procuraduría, que las erogaciones por concepto de vales de despensa que se efectúen de manera permanente y regular, forman parte de la base gravable para la determinación y pago del impuesto sobre nóminas.³⁹

Los vales de despensa, integran la base gravable del impuesto sobre nóminas por ser prestaciones que se otorgan de manera permanente y regular.

Finalmente podemos señalar que los conceptos que ha tomado como referencia la Procuraduría Fiscal, autoridad fiscal del Distrito Federal para establecer los que forman parte de la base gravable del impuesto sobre nóminas son:

³⁹ Criterio emitido mediante expediente No. 1-19-000/101.1/1016-98, Reg. 29, de fecha 3 de febrero de 1998, suscrito por el entonces Subprocurador de Servicios Jurídicos de la Procuraduría Fiscal.

Los criterios emitidos por la Corte, con relación a los conceptos que forman parte del salario

Lo establecido en la Ley Federal del Trabajo, con relación a los conceptos que forman parte del salario.

Por lo anterior, podemos afirmar que la autoridad fiscal para establecer sus criterios básicamente se ha sustentado en los conceptos que forman parte del salario, y no se sujeta sólo a los que se mencionan en el pago que aparecen en las nóminas, sino en cualquier erogación remunerativa del *trabajo personal subordinado en dinero o especie derivado de una relación laboral*, siempre y cuando sea otorgada de manera regular y permanente.

CAPITULO III

CONCEPTOS QUE FORMAN PARTE DEL SALARIO, CRITERIOS EMITIDOS POR LA CORTE, LEY DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, REGLAMENTO DEL INFONAVIT Y CONCEPTOS DE LA BASE EN RENTA PARA INGRESOS POR TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO

A. CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha pronunciado las siguientes Tesis, sobre los conceptos que integran el salario:

"SALARIO, EL AGUINALDO ES PARTE INTEGRANTE DEL. De acuerdo con el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, el salario se integra con los pagos hechos en efectivo, por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo. Ahora bien si el aguinaldo es una percepción creada por la ley y susceptible de ser aumentada en los contratos, es evidente que el pago de esta percepción forma parte de las percepciones a que se refiere el citado artículo y por lo tanto es computable para los efectos de la integración del salario, y para su cálculo debe tomarse en cuenta de que se trata de una prestación pagadera anualmente por el año de servicios o el tiempo proporcional".⁴⁰

⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Instancia Cuarta Sala. Tomo 163-168 Quinta Parte, página 67..

"SEGURO SOCIAL, LAS DESPENSAS FORMAN PARTE DEL SALARIO DE LOS TRABAJADORES DEL. De acuerdo con lo dispuesto en la cláusula 142 bis del Contrato Colectivo de Trabajo relativo, el Instituto Mexicano del Seguro Social está obligado a entregar quincenalmente una despesa a sus trabajadores, y la circunstancia de que esa despesa deba entregarse en forma regular y periódica, pone de manifiesto que dicha prestación forma parte del salario, sin que tenga relevancia el hecho de que en el contrato se haga mención de los salarios y de las despensas en capítulos distintos."⁴¹

"VALES DE DESPENSA Y GASTOS DE PREVISION SOCIAL, DIFERENCIA ENTRE LOS, PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Los vales de consumo o despesa son pagos en especie con los que el trabajador satisface sus necesidades presentes en el orden material, como son alimentación o el vestido, por tal motivo constituyen una erogación por salario no deducible del impuesto sobre la renta, por ser un ingreso por la prestación de un servicio personal independiente, y los gastos de previsión social es la cantidad otorgada para que el trabajador satisfaga contingencias o necesidades futuras como son accidentes, enfermedades, funerales, etc., que no se pueden cubrir con el otorgamiento de una despesa; consiguientemente los gastos erogados para despesa no encuadran dentro del supuesto legal previsto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dice: "Artículo 24.- Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos: ... XII.- Que cuando se trate de gastos de

⁴¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS 7, Sexta Epoca. Cuarta Sala. Apéndice de 1995. Tomo V, Parte SCJN, Tesis 514, página 340.

previsión social, las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga. Dichas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores. En todos los casos deberán establecerse planes conforme a los plazos y requisitos que se fijen en el reglamento de esta Ley."; por tanto, el requerimiento formulado por la autoridad fiscal para que el contribuyente efectúe el pago del impuesto sobre la renta por concepto de vales de despensa, es apegado a derecho."⁴²

"UTILIDADES, REPARTO DE. EL IMPUESTO DEL UNO POR CIENTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON DEBE GRAVAR LAS CANTIDADES ENTREGADAS A LOS TRABAJADORES POR ESE CONCEPTO. El asunto a dilucidar en este caso es determinar si el reparto de utilidades puede considerarse como remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección de un patrón y, por ende, si dicha participación se encuentra dentro de la hipótesis prevista por los artículos 48 y 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que rigió hasta el 31 de diciembre de 1964, artículo 1o., fracción XIV, y 33 de la Ley de Ingresos de la Federación para 1965-1966, y sea afectada por el pago del uno por ciento sobre erogaciones por concepto de remuneración al trabajo

⁴² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Epoca. Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis I.4o.A.38 A, página 1044.

personal (criterio que sustenta el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito) o, por el contrario, si el citado reparto de utilidades se encuentra fuera de la hipótesis a que se contraen los mencionados numerales por no quedar comprendido dentro del precitado concepto de remuneración al trabajo personal (criterio que sostiene el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito). Ahora bien, los artículos de las leyes invocadas instituyen un tributo que asciende al uno por ciento calculado sobre el total de las erogaciones hechas por concepto de remuneración al trabajo prestado bajo la dirección y dependencia del patrón. La remuneración al trabajo personal comprende varias especies: además de la prestación que podríamos denominar original o fundamental que es el salario, incluye otras prestaciones suplementarias o complementarias que puedan situarse bajo el rubro de "remuneraciones", como son, por ejemplo, la prima de vacaciones, la de antigüedad, la de puntualidad, el fondo de ahorro y la participación de los trabajadores en las ganancias de la empresa. Que el concepto de "remuneración" no se identifica con el "salario", ni se reduce a éste, es fácil advertirlo; si sólo el salario entraña (y no también otras prestaciones, como la distribución de utilidades) una remuneración, no se explicaría, en modo alguno, la redacción adoptada por las correspondientes disposiciones contenidas en los artículos 33 de la Ley de Ingresos de la Federación para mil novecientos sesenta y seis y 16 de la Ley que Reforma y Adiciona Diversas Leyes Fiscales (publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1966), que dicen que "las personas físicas, las morales o las unidades económicas que hagan pagos por concepto de remuneración al trabajo

personal, prestado bajo su dirección o dependencia, causaron el impuesto con la cuota de uno por ciento, que se aplicará sobre el monto total de los pagos que efectúe aun cuando no excedan del salario mínimo". Si "remuneración" fuera sinónima de "salario", las normas, en lugar de expresar: "por concepto de remuneración", habrían dicho: "por concepto de salarios", y en vez de hablar del uno por ciento sobre el "monto total de los pagos que efectúen", habrían hablado simplemente del "monto total de los salarios que cubran". Si creemos que la palabra "remuneración" pertenece al patrimonio del habla común, la noción relativa no se reduce al salario. Tiene aquel vocablo, en el lenguaje vulgar, una connotación amplísima, dentro de la cual cabe con absoluta naturalidad, sin violencia alguna, la distribución a los trabajadores de las utilidades de la empresa. En efecto, enseña el Diccionario de la Academia Española que "remunerar" (sinónimo de recompensar o galardonar) no sólo quiere decir reparar un daño o retribuir un servicio, sino que también significa premiar favores, virtudes, beneficios, o méritos. Dentro del significado tan amplio de dicha palabra, resulta obvio que la participación de utilidades a los trabajadores constituye una de las numerosas formas de remunerar el trabajo. Por otra parte, si nos inclinamos a pensar que "remuneración", es un tecnicismo jurídico, habría que investigar si alguna norma, de carácter fiscal o de otra índole, directa o indirectamente relacionada con el tema, limita o restringe la acepción altísima del vocablo o reduce su connotación sólo al supuesto del salario. Pero observamos que no es así, dado que, la inversa, la donación remuneratoria (la cual sin asomo de duda, implica una remuneración) es aquella "que se hace en atención a servicios recibidos por el donante,

y que éste no tiene obligación de pagar" (artículo 2336 del Código Civil). Ahora bien si hay remuneración hasta en los casos en que quien remunera no está jurídicamente obligado a pagar, con mayor razón la habrá cuando el que realiza la prestación sí se halla obligado a cubrirla, como es precisamente el caso de la distribución de utilidades en favor de los trabajadores. El artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que rigió hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro comprende dentro del concepto de "remuneración" al trabajo personal, no sólo los sueldos, salarios y sobresueldos, sino todas las remuneraciones ordinarias y aun las extraordinarias y, además, cualquier otra clase de ventajas, sean en dinero, en especie, en bonos de fundador o en partes sociales (fracción IV). Es patente que el mencionado artículo 95, no limita ni restringe el concepto de remuneración ni, menos aún, lo reduce sólo al supuesto del salario. Por otro lado, el artículo 48 de la ley de esta materia, que inició su vigencia el primero de enero de mil novecientos sesenta y cinco, incluyó, expresa y categóricamente, entre los distintos tipos de remuneración del trabajo personal, la participación de utilidades. Esta norma y el artículo 95 antes mencionado no se invocan como fundamento ni como causa justificativa, de la conclusión consistente en que la distribución de utilidades queda comprendida dentro de lo que previenen las respectivas disposiciones de las diversas leyes de ingresos de la Federación, sino que se citan únicamente para demostrar que la extensísima connotación del término "remuneración" no se ve reducida ni restringida por las disposiciones conexas, las cuales no limitan el concepto de remuneración a sólo la hipótesis del salario. En tales condiciones, aunque hay diferencia entre salario y reparto de

utilidades, debe decirse, sin embargo, que tienen un fundamento común, a saber: la existencia de la relación laboral y la prestación del servicio por quien percibe el salario y tiene derecho a una parte en la distribución de las ganancias. Por consiguiente, es obvio que tal distribución se realiza en atención al trabajo desempeñado, con motivo del mismo y a causa del propio trabajo; y resulta patente, también que no se le conceda ni una mínima parte en la distribución relativa a determinado año, a quien no sea trabajador de la empresa, o a quien no haya laborado precisamente durante ese mismo año. Sentado lo anterior, debe estimarse que la cuantía de la participación que en las utilidades de la empresa le compete a cierto sujeto, sí está en proporción directa con el trabajo que el mismo desempeñó, pues se toma en consideración así el monto del salario de cada trabajador, con el número de días que cada uno laboró en el año respectivo (artículo 100-M de la Ley Federal del Trabajo abrogada y 123 de la vigente); y, por ello, que el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa (Informe de la Suprema Corte de Justicia en 1974, III, páginas 84 a 86) no es el correcto. Además de lo que ya se ha dicho, resulta inaceptable aducir, como lo hace dicho Tribunal, como bases para pretender concluir partiendo de ellas, que no es remuneración la distribución de utilidades, que ésta es sólo un pago que se realiza en cumplimiento de una disposición constitucional, que se trata de una prestación especial que establece la fracción IX de la correspondiente norma de la Carta Magna, o que la repetida distribución de utilidades no remunera el trabajo personal, sino que "sólo" hace participe al obrero en el resultado económico de la empresa, como factor de la producción. En efecto, los

asalariados, que integran uno de los factores de la producción, tienen por ello derecho de participar en las ganancias de la empresa, pues es notorio que tal participación se justifica precisamente porque, mediante su trabajo, contribuyeron a la obtención de estas ganancias. Si la distribución de utilidades a los trabajadores no puede estimarse como retribución del esfuerzo del elemento empresarial, ni como remuneración del capital, tiene que considerarse como una remuneración suplementaria por razón de lo único que aportan los trabajadores, es decir, su fuerza de trabajo. Del mismo modo que los dividendos son una retribución por la parte que el capital le corresponde en la obtención de utilidades, la parte que a los trabajadores les incumbe en la distribución de éstas constituye una remuneración al trabajo. Que el salario se determine previamente, y la participación de utilidades se establezca al final del año; que aquí, repercuta en los gastos de la empresa y ésta, en cambio, no influya en la cuenta de resultados; que el salario entrañe un ingreso de percepción cierta y la distribución de las ganancias entre los trabajadores sea algo aleatorio, sólo demuestra que esta última no se identifica con el salario, pero de todo ello no se infiere, ni puede inferirse, que la repetida distribución esté, exenta del impuesto sobre el monto total de las erogaciones en concepto de remuneración al trabajo personal. Finalmente, tampoco es válida la argumentación que consiste en advertir que el artículo 16 de la Ley que Reforma y Adiciona Diversas Leyes Fiscales (Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1966) "no remite" al artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y porque, según se hizo notar, es razonable citar dicho precepto para demostrar que ni éste ni otras normas conexas

con el problema restringen o limitan en medida alguna la connotación amplísima del vocablo "remuneración", ni reducen al caso del salario el significado de dicho vocablo. Por todas las consideraciones expuestas, debe prevalecer el criterio sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa."⁴³

"CUOTAS OBRERO-PATRONALES. LA PRESTACION CONSISTENTE EN AYUDA DE RENTA NO ES EQUIPARABLE A LAS APORTACIONES AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA EFECTOS DE INTEGRACION DEL SALARIO BASE DE COTIZACION. El artículo 32 de la Ley del Seguro Social establece que el salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador con excepción, entre otros conceptos, de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; excepción dentro de la cual no puede entenderse implícita por equiparación, la prestación consistente en la ayuda de renta que algunas empresas conceden a sus trabajadores, pues entre las aportaciones enuñciadas en primer término y la prestación aludida, existen divergencias en cuanto a su origen, objeto y naturaleza, ello es así, en atención a que mientras las primeras tienen un origen constitucional (artículo 123, Apartado "A", fracción XII), su objeto consiste en crear sistemas de crédito barato para que

⁴³ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Segunda Sala, Apéndice de 1995, Tomo III, Tesis 572, página 413.

los trabajadores adquieran en propiedad habitación cómoda e higiénica, para la construcción, reparación o mejoras de sus casas habitación, para el pago de pasivos adquiridos por este concepto y son gastos de previsión social; en cambio, la prestación de ayuda de renta es de origen convencional, tiene como finalidad el fortalecer el sueldo del trabajador para sufragar los gastos derivados de la renta de una casa habitación y son gastos de provisión, no de previsión social; diferencias las anteriores que hacen inequívocas a unas y otras entre sí."⁴⁴

"CUOTAS OBRERO PATRONALES. LOS GASTOS DE TRANSPORTE SI INTEGRAN EL SALARIO BASE DE COTIZACIÓN, PARA EL EFECTO DEL PAGO DE LAS. El artículo 32, párrafo primero, de la Ley del Seguro Social, establece que el salario base de cotización se integra con diversos conceptos como son los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios. El referido artículo, en sus diversas fracciones, enumera los distintos conceptos que no son considerados para la integración del salario, entre los cuales no menciona en forma alguna los gastos o bono de transporte, lo que aunado a que los referidos gastos se entregan a los trabajadores por día laborado, resulta que se está frente a una prestación que se otorga a los trabajadores por sus servicios, independientemente de que con tal pago se pretenda

⁴⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Segunda Sala. Tomo II. Septiembre de 1995. Tesis 2a./J. 51/95, página 244.

resarcirlos del gasto que realizan al transportarse a su fuente de trabajo. La circunstancia de que el bono en cuestión se encuentre previsto en un contrato colectivo de trabajo no es determinante para estimar que se otorga para fines sindicales o sociales, pues no se concede al sindicato como persona jurídica, sino a los trabajadores en lo individual, además de que si el bono se entrega por cada día de trabajo, debe considerarse como una contraprestación al propio trabajo y no como una establecida con fines de naturaleza social."⁴⁵

"COMISION MERCANTIL, SU DIFERENCIA CON EL CONTRATO DE TRABAJO. La comisión mercantil tiene una marcada diferencia con el contrato de trabajo, pues en tanto que aquélla se manifiesta por un acto o una serie de actos, que sólo accidentalmente crean dependencia entre comisionistas y comitente, que duran sólo el tiempo necesario para la ejecución de esos actos, en el contrato de trabajo esa dependencia es permanente, su duración es indefinida o por tiempo determinado, pero independientemente del necesario para realizar el acto materia del contrato, siendo la característica esencial de este último contrato, la dependencia económica que existe entre la empresa y el trabajador. De modo que si el comisionista sólo puede ocuparse de los asuntos del comitente sin poder prácticamente, ocuparse de otros, se encuentra en una sujeción y dependencia que dan a su contrato las características de un contrato de trabajo."⁴⁶

⁴⁵ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Octava Epoca. Segunda Sala. Tomo 84, Diciembre de 1994, Tesis 2a./J. 20/94, página 17.

⁴⁶ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Cuarta Sala, Tomo XLIII, página 1914.

Asimismo, se han emitido criterios sobre conceptos que no integran el salario:

"CUOTAS OBRERO PATRONALES. LA AYUDA DE RENTA QUE LA COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD OTORGA A SUS TRABAJADORES EQUIVALE A LAS APORTACIONES AL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA, PARA EL EFECTO DEL PAGO DE LAS.-

La referida ayuda de renta equivale a las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda en términos del artículo tercero transitorio del decreto por el que se reformaron los artículos 97, 110, 136 al 151 y 782 de la Ley Federal del Trabajo, dichas empresas no pagarán tal aportación si están otorgando cualquier prestación en materia de habitación igual o superior a dicho porcentaje y sólo pagarán la diferencia si el valor de la prestación fuera inferior y, por lo tanto, al igual que éstas, no forman parte integrante del salario para efectos de cotización al seguro social."⁴⁷

"DESPENSAS, NO INTEGRAN EL SALARIO BASE DE COTIZACION AUN CUANDO SE PROPORCIONEN GRATUITAMENTE.-

El legislador consideró a las despensas como independiente de la alimentación y habitación de los trabajadores, sin distinguir si las mismas se otorgaban o no en forma gratuita, de ahí que con el sólo hecho de otorgarse esta prestación de despensa, es suficiente para considerarla excluida del salario base de cotización."⁴⁸

⁴⁷ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, con número de Tesis 2a/I.11/94, Tomo 80, Agosto 1994, pág. 17

⁴⁸ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, con número de Tesis 2a/I.11/94, Tomo 80, Agosto 1994, pág. 17

"SALARIO, INTEGRAL DEL. APORTACION AL INFONAVIT Y PAGO DE VACACIONES. NO QUEDAN COMPRENDIDOS.- Las cantidades que recibe el trabajador por concepto de vacaciones, no incrementan en modo alguno el salario diario, ya que no es más que lo que recibe el trabajador por el pago de los días dejados de laborar, respecto al INFONAVIT son cantidades destinadas a resolver el problema habitacional, de manera solidaria, sin que incrementen el salario para los efectos de su integración."⁴⁹

"HORAS EXTRAS. El importe del pago de la horas extras no forman parte del salario para efectos indemnizatorios salvo en los casos en que se pague en forma fija y permanente."⁵⁰

"HORAS EXTRAS SU PERCEPCION NO FORMA PARTE DEL SALARIO PARA LOS EFECTOS DE COTIZACIÓN ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. LEY FEDERAL DEL TRABAJO DE 1931.- Los pagos hechos al trabajador por concepto de tiempo extraordinario de labores, no integran el salario para efecto de cuotas obrero-patronales, atendiendo a que el trabajo extraordinario que es la consecuencia de la prolongación de la jornada y la razón de que dicho servicio se pague con el doble del salario que corresponda a la jornada normal, estriba en que se exige del trabajador un esfuerzo

⁴⁹ El texto completo puede ser consultable en la Tesis 3a/J.11/96, Tomo 5, Septiembre 1995, pág. 18

⁵⁰ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Cuarta Sala. 115-120. Quinta parte. página 47

mayor y en que la existencia de esa necesidad extraordinaria en la empresa significa una utilidad para la misma."⁵¹

"SALARIO, EL AUTOMOVIL, LOS VIATICOS Y LOS GASTOS DE REPRESENTACION, NO FORMAN PARTE DEL.- Para que una prestación pueda considerarse parte integrante del salario, es indispensable, que se entregue a cambio del trabajo, lo que no ocurre con el automóvil, viáticos y gastos de representación, pues lo que al empleado se le entregaba por los conceptos anotados, se le proporcionaban sólo para que, con mayor eficacia pudiera desempeñar sus labores fuera de su oficina o inclusive de su residencia habitual, no como una contraprestación del servicio desempeñado."⁵²

"CUOTAS PAGADAS AL IMSS POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES.- SON DEDUCIBLES CONFORME A LA LEY VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1976.- El pago a que están obligadas las empresas por concepto de cuotas obrero patronales, es deducible en base a la fracción I, del artículo 27, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde se señala que tratándose de aportaciones al Seguro Social serán deducibles. Por su parte, el artículo 26, fracción, VII de la ley de la materia, señala que serán deducibles por tener la naturaleza de previsión social."⁵³

⁵¹ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Cuarta Sala, 19 Quinta Parte, pág. 35

⁵² El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo III, Segunda parte, página 736.

⁵³ El texto completo puede ser consultable en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. Epoca, año VIII, No. 83, Noviembre 1986, página 395.

"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. EL INGRESO QUE PERCIBE EL TRABAJADOR CON MOTIVO DE LA CONDENA IMPUESTA AL PATRON, COMO CONSECUENCIA DE LA PROCEDENCIA DE LA ACCION DE DESPIDO, NO ESTA SUJETA AL PAGO DEL.- La condena por concepto de indemnización, salarios vencidos y demás prestaciones, constituyen una obligación jurídica a cargo del demandado, de donde se sigue que los ingresos que va a recibir el trabajador, no provienen de la prestación de un servicio ni por separación sino que derivan de una condena impuesta al patrón en el laudo dictado en un juicio laboral, además no está previsto que este importe esté sujeto a gravámenes de ninguna naturaleza."⁵⁴

"IMPUESTO SOBRE DE LA RENTA, DEDUCCIONES AL.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los gastos erogados en seguros de empleados y de obreros, escuelas, fondos de socorro para trabajadores, escuelas para sus hijos y familiares y otros de naturaleza análoga, son deducibles."⁵⁵

"VIATICOS Y TRANSPORTE, DEDUCIBLES.- Son erogaciones necesarias y, por tanto, deducibles de la utilidad gravable."⁵⁶

⁵⁴ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca. Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo IX- marzo, página 288

⁵⁵ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca. Segunda Sala. Tomo CXXV, página 2873.

⁵⁶ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación. Sexta Epoca. Segunda Sala.

"DEDUCCIONES POR PREVISION SOCIAL.- Las cantidades gastadas por una empresa para "bienestar personal" es una deducción prevista y admisible de previsión social y como no se puede determinar la parte que cada trabajador resulta beneficiado con el gasto, para aumentar su sueldo en la necesaria y debida proporción, para calificar o calcular normativa y exactamente la ventaja económica que el trabajador obtenga, no podrá exigirse el impuesto de la cédula IV."⁵⁷

"SEGURO SOCIAL.- CUOTAS OBRERO-PATRONALES. DESPENSAS CUANDO SE EXCLUYE SU IMPORTE DEL SALARIO BASE PARA EFECTOS DE COTIZACION ARTICULO 32, INCISO D), DE LA LEY.

INTERPRETACION.- Las despensas cuando están integradas al salario y se cubren con motivo del contrato colectivo de trabajo, deben tomarse en cuenta para la cotización al Seguro Social, ya que se entregan al trabajador en atención a sus servicios; lo que no sucede cuando el concepto de que se trata, no es gratuito como ordena el inciso d) antes mencionado, pues en tal hipótesis el obrero tiene que cubrirlo de su peculio y sería injusto que también en estos casos se incluyera como si formara parte del salario para la base de cotización."⁵⁸

XXXV. Tercera Parte, página 63.

⁵⁷ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Segunda Sala, Tomo CXI, página 178.

⁵⁸ Revisión Fiscal 9/88. Consejo Consultivo de la Delegación en el Estado de Campeche del Instituto Mexicano del Seguro. Unanimidad de votos. Ponente Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario Germán A. Escalante Aguilar.

"SALARIO, LOS VIATICOS NO FORMAN PARTE DEL.- Los viáticos son las cantidades dadas a un trabajador para sus gastos de transporte, hospedaje y alimentación en los casos en que tiene que desempeñar sus labores fuera de su domicilio o residencia habitual, tales sumas no son entregadas como una contraprestación del servicio desempeñado."⁵⁹

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES POR LOS SERVICIOS MEDICOS EN FAVOR DE LOS TRABAJADORES.- Los gastos erogados por servicios médicos que preste a los trabajadores de la empresa una clínica particular deben considerarse gastos de previsión social."⁶⁰

"PREVISION SOCIAL. DEDUCCION DE GASTOS PARA.- Son deducibles los gastos hechos en materia de previsión social, ya que se consideran propios y necesarios para la explotación de un negocio, porque se traducen en un mayor rendimiento de trabajo que significa, una mayor y mejor producción."⁶¹

"VALES DE DESPENSA. DEBEN CONSIDERARSE COMO GASTOS DE PREVISION SOCIAL PARA EFECTOS DE SU DEDUCCION, CONFORME AL ARTICULO 24, FRACCION XII, DE LA LEY DEL

⁵⁹ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Quinta Parte, Vols. 133-138, página 61.

⁶⁰ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Segunda Sala, Tomo XLIII, Tercera Parte, página. 49.

⁶¹ El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Segunda Sala, Tomo XXII, Tercera Parte, página. 77.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Los vales de despensa constituyen un ahorro para el trabajador que los recibe, dado que no tendrá que utilizar la parte correspondiente de su salario para adquirir los bienes de consumo de que se trate, pudiendo destinarla a satisfacer otras necesidades o fines, con lo cual se cumple el mismo objetivo económico que con las prestaciones expresamente previstas en la ley como gastos de previsión social. Por lo que son deducibles del Impuesto sobre Renta."⁶²

De los criterios transcritos, se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de sus múltiples resoluciones, ha definido claramente los conceptos que forman parte del salario y que, por lo tanto, son susceptibles de integrar la base gravable del impuesto sobre nóminas, así como aquellos que no integran dicha base gravable; de donde se deriva la necesidad de que tales conceptos, unos y otros, queden perfectamente plasmados en la legislación de la materia, principalmente en el Código Financiero del Distrito Federal, que es el objetivo de este trabajo, para que el sujeto del impuesto tenga certeza jurídica y en todo caso, cada vez sea menor la necesidad de acudir a la interpretación de la Ley y a los criterios jurisprudenciales ya que, aún cuando estén muy bien definidos, no puede haber mayor seguridad jurídica que la propia Ley.

⁶² El texto completo puede ser consultable en el Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Segunda Sala. Tomo VI, Septiembre 1997. Tesis 2a/J.39/97, pag. 371

B. SALARIO BASE DE COTIZACION PARA EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

La Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, prevé en su artículo 27, que para efectos de ese ordenamiento, el salario base de cotización se integra con:

“...los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios.”⁶³

Toda vez que el salario es el elemento esencial para la determinación de las cuotas obrero-patronales, es decir, es la base gravable de las aportaciones de seguridad social y el punto de referencia par el otorgamiento de las prestaciones económicas que establece la Ley del Seguro Social, en relación a los diversos seguros éste debe estar precisado en Ley, tanto en su conceptos integrantes como en aquéllos que se excluyen.

En este sentido, en el párrafo primero citado se precisan los elementos constitutivos del salario que son, en términos generales, idénticos a los que señala la Ley Federal de Trabajo, en su artículo 84. La única diferencia entre ambos ordenamientos es semántico. En la Ley en comento, la fuente del salario es el servicio prestado por el trabajador y en la Ley Federal del Trabajo es lo que se otorga por su trabajo.

Asimismo, dicha Ley excluye como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:

“I. Los instrumentos de trabajo tales como

⁶³ Ley del Seguro Social, Ed. Sista S.A. de C.V., México 1999, páginas 8 y 9.

herramientas, ropa u otros similares;

II. El ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; si se constituye en forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, integrará el salario; tampoco se tomará en cuenta las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales de carácter sindical;

III. Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por conceptos de cuotas del seguro de retiro, censatía en edad avanzada y vejez;

IV. Las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores y las participaciones en las utilidades de la empresa;

V. La alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa a trabajadores; se entienda que son onerosas estas prestaciones cuando representen cada una de ellas, como mínimo, el veinte por ciento del salario mínimo general diario, que rijan en el Distrito Federal;

VI. Las despensas en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el cuarenta por ciento del salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal;

VII. Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que le importe de cada uno e estos conceptos no rebase el diez por ciento del salario base de cotización;

VIII. Las cantidades aportadas para fines sociales, considerándose como tales las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva. Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, y

IX. El tiempo extraordinario dentro de los márgenes señalados en la Ley Federal de Trabajo.”

Para que los conceptos mencionados en este precepto se excluyan como integrantes del salario base de cotización, deberán estar debidamente registrados en la contabilidad del patrón.”⁶⁴

De lo anterior, se observa que para efectos de esta Ley, se establecen conceptos que, por su especial naturaleza, se excluyen del salario base de cotización. Estos conceptos aunque forman parte del salario para efectos de la legislación laboral, la Ley del Seguro Social no los integra a éste, y que dicha exclusión obedece a que:

⁶⁴ Idem.

La fracción I, se refiere a los instrumentos de trabajo, siendo la razón de exclusión que no constituye ninguna ventaja económica para el trabajador y se les proporciona para el mejor desempeño.

La fracción II, excluye al ahorro como integrante de la base de cotización, bajo el cumplimiento de determinados requisitos tendientes a que la cantidad depositada sea efectivamente un ahorro y no una parte del salario.

La fracción III, no integra el salario por que no representa una ventaja económica inmediata para el trabajador, ya que el fin de la misma es incentivar la constitución de un ahorro a largo plazo.

La fracción IV, se excluye primeramente por que es el pago de una contribución, y el segundo, para estar en congruencia con la Ley Federal del Trabajo, que tampoco lo integra como parte del salario.

La fracción V, establece un trato distinto entre la alimentación y habitación que se otorgan a título oneroso y cuando éstas constituyen una prestación, es decir, cuando se dan en forma gratuita. Las primera se excluyen porque le cuestan al trabajador y, por lo tanto, no se trata de prestaciones. El legislador para evitar costos simbólicos establece que lo oneroso se cumple cuando el trabajador paga diariamente por su alimentación o habitación por lo menos el 20% del salario mínimo general diario que rija en el Distrito Federal.

La fracción VI, excluye a la despensa como integrante del salario base de cotización. Esta excepción se incluyó desde el texto original de la Ley de 1973, en virtud de que, tradicionalmente los trabajadores de bajo salario, además

de este último, recibían como prestación una canasta denominada básica con víveres de primera necesidad. Sin embargo, la falta de limitación provocaba que se presentaran conflictos de interpretación respecto a lo que debía entenderse por despensa. De tal forma que en la reforma a esta Ley, publicada el 20 de julio de 1993, se establecieron los límites y formas a esta prestación, para que no constituyera parte del salario base de cotización.

La fracción VII, los excluye porque el propósito de estos pagos es incentivar el cumplimiento de estas obligaciones, que redundan en beneficio de la productividad de las empresas.

La fracción VIII, exime de integración al salario base de cotización las aportaciones que los patrones realicen con el fin de constituir fondos para planes de pensiones, autorizados por la comisión Nacional del Sistema del Ahorro para el Retiro, en razón que tiene el objetivo social de incentivar el otorgamiento de jubilaciones que complementen la pensión legal.

La fracción IX, relativa al tiempo extraordinario, se sujeta a la Ley Federal del Trabajo, es decir, hasta tres horas diarias y por un máximo de tres veces a la semana. De tal forma que si la prestación del servicio se prolonga por mayor tiempo, la retribución que corresponda a este exceso se integrará al salario base de cotización.

C. SALARIO PARA EL CALCULO DE APORTACIONES AL INFONAVIT

La integración del salario para las aportaciones al INFONAVIT, se encuentra prevista en los artículos 136 y 143 de la Ley Federal del Trabajo, así como en el 29 del Reglamento de Inscripción, Pago de Aportaciones y Entero de Descuentos al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, estableciendo iguales conceptos que los considerados para el cálculo de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, por lo que no existe lugar a duda o confusión.

D. CONCEPTOS DE LA BASE EN RENTA POR INGRESOS AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO

Uno de los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta, son los derivados de la prestación de un servicio personal subordinado, esto es, las contraprestaciones que perciben los trabajadores en virtud de la relación laboral.

A continuación se procede a mencionar los conceptos que integran la base para renta, así como las deducciones e ingresos exentos, a fin de que sea una referencia más para el análisis sobre la base gravable del impuesto sobre nóminas.

1. Ingresos gravables

El artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considera como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado los siguientes:

"...salarios, demás prestaciones que deriven de una relación laboral, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación laboral..."⁶⁵

2. Así también establece los ingresos que se asimilan a las prestaciones gravables (Art. 78 Ley del Impuesto Sobre la Renta)

"...Remuneraciones de empleados públicos, rendimientos y anticipos para miembros de sociedades cooperativas de producción, anticipos a miembros de sociedades y asociaciones civiles, honorarios a consejeros, comisarios, administradores y gerentes generales, honorarios a personas por servicios prestados preponderantemente a un prestatario, honorarios que se paguen por retención."⁶⁶

La Ley del Impuesto Sobre la Renta a diferencia de la Ley del Seguro Social, considera como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y los pagos de honorarios.

⁶⁵ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Legislación Fiscal. Tomo I. Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México. 1999. página 171.

⁶⁶ Idem. página 172

3. Conceptos deducibles

De conformidad con los artículos 24 y 136 de la Ley Federal citada, del ingreso gravable en renta por la prestación de un servicio personal subordinado, se pueden señalar los siguientes conceptos que son deducibles, es decir, que se excluyen para la determinación del impuesto:

“Gastos de previsión social, comprendiéndose las prestaciones correspondientes que se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga. Todas estas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Primas por seguros que se establezcan en otras leyes como obligatorios para contratarlos y siempre que durante la vigencia de la póliza no se otorguen prestamos por parte de la aseguradora. Asimismo, si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes, la deducción procederá si el seguro se establece en un plan que determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y satisfaga los plazos y requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.”⁶⁷

⁶⁷ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Legislación Fiscal, Tomo I, Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de

4. Conceptos no deducibles

De lo previsto por los artículos 25 y 156, cabe mencionar en relación con las prestaciones derivadas del trabajo personal subordinado, las siguientes:

"Cuotas obreras pagadas por los patrones, al Instituto Mexicano del Seguro Social y que corresponde a trabajadores de salario mínimo general.

Participación en las utilidades.

Instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo.

Gastos de representación.

Viáticos."

Es importante señalar que en gastos para alimentación, arrendamiento de automóviles y hospedaje, sólo es deducible una determinada cantidad.

5. Ingresos Exentos

El artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala como ingresos exentos:

"...Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o prestación de servicios que se realicen en los días de descanso hasta el límite establecido en la legislación laboral.

Trabajadores con salario mayor al mínimo, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso.

Las indemnizaciones por riesgo o enfermedades, obligatorias en ley o contrato.

Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro.

Reembolso de gastos médicos dentales, hospitalarios y de funeral por disposición general de ley o contrato.

Prestaciones de seguridad social de Instituciones Públicas.

Subsidios por incapacidad, becas educacionales para sus trabajadores y sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general de acuerdo con la ley o contrato.

Las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda del Fondo de la vivienda, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores.

Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro.

Cuotas de la seguridad social de los trabajadores pagada por ellos mismos.

Los que obtengan en el momento de su separación con concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.

Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general.

Las primas vacacionales que otorguen en forma general.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo.

Primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo por cada domingo que se labore.

Gastos de representación y viáticos".⁶⁸

⁶⁸ Idem, páginas 160-170.

CAPITULO IV

BASE GRAVABLE EN NOMINAS EN LEGISLACIONES ESTATALES

A. CODIGO FISCAL DEL ESTADO DE CHIHUAHUA

El Código Fiscal del Estado de Chihuahua, respecto del impuesto sobre nóminas prevé lo siguiente:

"ARTICULO 166.- Son objeto de este impuesto los egresos en efectividad o en especie, que habitual o accidentalmente realicen por concepto de remuneración al trabajo personal, prestado bajo la subordinación a un patrón, siempre y cuando se generen dentro del territorio del estado o los perciban personas domiciliadas en el mismo.

Para los efectos de este impuesto quedan comprendidas en el concepto de remuneraciones al trabajo personal, todas las contraprestaciones cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, ordinarias o extraordinarias, incluyendo sobresueldos, viáticos, gastos de representación, comisiones, primas, gratificaciones, rendimientos y otros conceptos análogos que se deriven de una relación laboral."

"ARTICULO 168.- Se tomará como base para la aplicación de este gravamen el monto total de los pagos a que se refiere el artículo 166 "⁶⁹

Es importante señalar que en el estado de Chihuahua, se establece que el objeto del impuesto sobre nóminas, además de ser en efectivo o en especie, puede ser también un egreso por remuneraciones habituales o accidentales, lo que nos lleva a interpretar que en dicha legislación no se considera que las remuneraciones tengan el carácter de fijas y permanentes, criterio que prevalece para determinar la mayoría de los conceptos que integran el salario.

Por lo que se refiere a los conceptos que integran la base, señalados en esta legislación, es importante destacar, que considera todas las contraprestaciones ordinarias y extraordinarias, incluyendo viáticos y gastos de representación, los cuales la Corte los ha considerado fuera del concepto de salario.

Ahora bien, el segundo párrafo del artículo 166 del Código Fiscal del Estado de Chihuahua, establece lo que comprende el concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, sin embargo, deja abierta la posibilidad de que se integren otros conceptos, ya que en la parte final indica "otros conceptos análogos que se deriven de una relación laboral", lo cual representa un problema similar al del Distrito Federal en cuanto a la determinación de la base gravable de este impuesto.

⁶⁹ Código Fiscal del Estado de Chihuahua, Centro Librero la Palma S.A. de C. V., México 1998, páginas 67 y 68.

B. LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE COAHUILA DE ZARAGOZA.

La Ley de Hacienda del Estado de Coahuila de Zaragoza establece en sus artículos 21, 23 y 30 lo siguiente:

"ARTICULO 21.- Es objeto de este impuesto, la realización de erogaciones en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado dentro del territorio del Estado de Coahuila, bajo la dirección y dependencia de un tercero, independientemente de la designación que se les otorgue".

"ARTICULO 23.- Es base de este impuesto, el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, los cuales comprenden los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad que se entregue al trabajador por sus servicios".

"ARTICULO 30.- Están exentas del pago de este impuesto:

I. Las erogaciones que se cubran por concepto de:

1. Indemnizaciones derivadas de la rescisión o terminación de las relaciones de trabajo;
2. Indemnizaciones por riesgos de trabajo, que se concedan de acuerdo a las leyes o contratos respectivos;
3. Pensiones y jubilaciones en los casos de invalidez, vejez, cesantía o muerte;
4. Los instrumentos de trabajo, tales como herramientas, ropa y otros similares;
5. El ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal o mensual igual del trabajador y de la empresa; y las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales o sindicales;
6. Las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Instituto Mexicano del Seguro Social;
7. Las participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas;
8. Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que el importe de cada uno de los conceptos no rebase el diez por ciento del salario base;

9. Los pagos por tiempo extraordinario, cuando no se rebase las tres horas diarias ni tres veces por semana de trabajo, ni cuando este tipo de servicios este pactado en forma de tiempo fijo;

10. Viáticos efectivamente erogados por cuenta del patrón y debidamente comprobados, en los mismos términos que para su deducibilidad requiera la Ley del Impuesto Sobre la Renta;

11. La alimentación y habitación cuando se entreguen en forma onerosa a los trabajadores; se entiende que son onerosas estas prestaciones cuando representen cada una de ellas, como mínimo, el veinte por ciento del salario mínimo general diario de la zona; así como las despensas en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el cuarenta por ciento del salario mínimo general diario de la zona;

12. Pagos por gastos funerarios; y

13. Contraprestaciones cubiertas a trabajadores domésticos.

II.- Las erogaciones que efectúen:

1. La Federación, el Estado y los municipios. Los organismos descentralizados, fideicomisos y demás entidades de éstos, deberán pagar el impuesto a su cargo;

2. Instituciones sin fines de lucro, que promuevan o realicen asistencia social, actividades deportivas, culturales o sociales;
3. Sindicatos de trabajadores, agrupaciones de empresarios o de propietarios en cámaras, uniones o asociaciones, agrupaciones de profesionistas en institutos, colegiados o asociaciones sin fines de lucro;
4. Partidos y asociaciones políticas constituidos conforme a la ley de la materia;
5. Instituciones educativas públicas y privadas;
6. Ejidos y comunidades;
7. Uniones de ejidos y comunidades;
8. La empresa social, constituida por avecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo;
9. Las asociaciones rurales de interés colectivo, y
10. La unidad agrícola industrial de la mujer campesina."⁷⁰

De lo antes transcritos se puede observar que en el Estado de Coahuila, los conceptos que integran la base gravable del impuesto sobre nóminas

⁷⁰ Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza. México 1999, páginas 7 a 11.

mencionados en su artículo 23, no constituyen una base determinada, ya que al igual que en otros estados, deja abierta la posibilidad para que se integren otros conceptos, sin embargo, sí delimita las prestaciones no gravables.

En relación al concepto de alimentación como parte integrante del salario prevista en la legislación estatal, el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su último párrafo, que no se considerarán ingresos en bienes los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores, por lo que dichas disposiciones se contraponen.

Por otra parte, el artículo 30, fracción I, de la Ley Municipal señala las erogaciones que se encuentran exentas del pago de este impuesto, entre las que aparecen las mismas que se excluyen como integrantes del salario base de cotización del Instituto Mexicano del Seguro Social (artículo 27 de la Ley del IMSS) y del salario base de aportación del INFONAVIT (artículo 29 del RIPAED), con excepción de las despensas prevista en IMSS e INFONAVIT, y de las indemnizaciones y viáticos que la legislación estatal excluye del gravamen.

Por lo que se refiere a los viáticos que no causan el impuesto sobre nóminas previstos en la Ley estatal, es de indicarse que la Corte también ha sostenido que dicho concepto no forma parte del salario, y que la Ley del Impuesto Sobre la Renta los considera deducibles.

Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades se encuentran también excluidos de los ingresos que gravan al impuesto sobre la renta. (Art. 77, fracción II, LISR)

C. LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE JALISCO

Por su parte la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco prevé en su artículo 48 que el objeto del impuesto sobre nóminas es:

"ARTICULO 48.- Son objeto de este impuesto, los pagos que en efectivo o en especie, realicen personas físicas o morales en el estado de Jalisco, por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la subordinación de las mismas con carácter de patrón.

Para efectos de este impuesto se consideran remuneraciones al trabajo personal subordinado, las contraprestaciones, ordinarias o extraordinarias, que realicen los patrones en favor de sus empleados."⁷¹

Asimismo, establece que la base del impuesto sobre nóminas es:

"ARTICULO 50.- Es base del impuesto sobre nóminas, el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

⁷¹ Ley de Hacienda del Estado de Jalisco. Secretaría de Finanzas. Unidad Editorial Guadalajara Jalisco. México 1999, página 26

La obligación de presentar la declaración subsistirá aun cuando no se hayan efectuado erogaciones gravadas.⁷²

A su vez señala qué conceptos no integran la base y sujetos exentos

"ARTICULO 53.- Están exentas del pago de este impuesto:

I. Las erogaciones que se cubran por concepto de:

a). Participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas;

b). Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos respectivos;

c). Pensiones y jubilaciones en los casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte;

d). Indemnizaciones por rescisión o terminación de la relación laboral, que tenga su origen en la prestación de servicios personales subordinados;

e). Pagos por gastos funerarios;

f). Gastos de representación y viáticos efectivamente erogados por cuenta del patrón y

⁷²Idem.

debidamente comprobados, en los mismos términos que para su deducibilidad requiere la Ley del Impuesto sobre la Renta;

g). Aportaciones al INFONAVIT, SAR, cuotas al IMSS a cargo legalmente del patrón;

II. La erogaciones que efectúen:

a) La Federación, estado y municipio;

b). Instituciones sin fines de lucro que realicen o que promuevan asistencia social en cualquiera de sus formas, y

c). Asociaciones de trabajadores y colegios de profesionistas.⁷³

La Ley de Hacienda del Estado de Jalisco menciona que la base será calculada sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, entendiendo por estas, todas las contraprestaciones ordinarias o extraordinarias, sin embargo, no precisa qué contraprestaciones, pero sí determina las prestaciones no gravables.

Las erogaciones que no causan el impuesto sobre nóminas, conforme al artículo 55 de la Ley estatal, consistentes en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, las pensiones y jubilaciones en

⁷³ Op. cit. pág. 27 y 28

los casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte, y las aportaciones al INFONAVIT y al IMSS, son conceptos que excluye también el IMSS y el INFONAVIT, para integrar el salario base de cotización y el salario base para aportación, respectivamente. Por otra parte, las indemnizaciones por riesgos o enfermedades y por rescisión o terminación de la relación laboral que comprende la Ley de Hacienda del Estado de Coahuila como erogaciones exentas de nóminas, también las excluye la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los ingresos gravables en ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, conforme a su artículo 77, fracciones II y III.

Al igual que la Ley de Hacienda del estado de Jalisco excluye de la base los gastos funerarios, la Ley del Impuesto sobre la Renta excluye los gastos por conceptos de viáticos y gastos de representación.

D. CODIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MEXICO

El Código Financiero del Estado de México establece en su artículo 56:

“ARTICULO 56.- Están obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y morales que dentro del territorio del Estado realicen pagos en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la denominación que se les otorgue.

Para efectos de este impuesto se consideran remuneraciones, las siguientes:

- I. Sueldos y Salarios.
- II. Tiempo extraordinario de trabajo.
- III. Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos.
- IV. Compensaciones.
- V. Gratificaciones y aguinaldos.
- VI. Participación patronal al fondo de ahorros.
- VII. Primas de antigüedad.
- VIII. Participación de los trabajadores en las utilidades.
- IX. Indemnizaciones por despido o terminación de la relación laboral.
- X. Comisiones.
- XI. Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o de administración de sociedades o asociaciones.⁷⁴

⁷⁴ Código Financiero del Estado de México. Título Tercero. Capítulo Primero de los Impuestos, Sección Primera, del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, página 196, Prontuario de Legislación Fiscal 1999, Secretaría de Finanzas del Estado de México.

En el artículo 57 del Código en comento se establece que es base del impuesto sobre nóminas:

“ARTICULO 57.- El impuesto se determinará aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de los pagos efectuados por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.”⁷⁵

Asimismo, prevé qué conceptos no integran la base y a los sujetos exentos:

“Artículo 59.- No se pagará este impuesto, por las erogaciones que se realicen por concepto de las siguientes remuneraciones prestadas de manera general:

- I. Servicio de comedor y comida proporcionada a los trabajadores.
- II. Vales de despensa.
- III. Becas educacionales y deportivas.
- IV. Servicio de transporte.
- V. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales.

⁷⁵ Op. cit. pág. 197.

- VI.** Pensiones, jubilaciones y gastos funerarios.
- VII.** Pagos a trabajadores domésticos.
- VIII.** Pagos a discapacitados.
- IX.** Primas de seguros por gastos médicos o de vida.
- X.** Contraprestaciones pagadas por:
 - A).** El Estado y los Municipios, así como los organismos públicos descentralizados y fideicomisos estatales o municipales.
 - B).** Las instituciones de enseñanza privada, con autorización o reconocimiento oficial de estudios, en términos de lo dispuesto por la Ley General de Educación y la Ley de Educación del Estado de México.
 - C).** Las organizaciones y partidos políticos registrados conforme a las leyes de la materia.
 - D).** Las instituciones de beneficencia reconocidas por el Estado.
 - E).** Los sindicatos, cámaras empresariales y las instituciones que los agrupen.

- F). Las microindustrias inscritas en el Padrón Nacional de la Microindustria.
- G). Las personas físicas que se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o acuícolas, con ingresos anuales menores de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica, elevado al año.
- H). Las personas morales que se dediquen a las actividades referidas en el inciso que antecede, con ingresos anuales que no excedan de veinte salarios mínimos generales del área geográfica que corresponda elevados al año, por cada socio, sin que sus ingresos totales excedan de doscientos salarios mínimos generales correspondientes al área geográfica, elevados al año.
- I). Las personas físicas y morales que tengan a su servicio hasta tres trabajadores que perciban el salario mínimo general del área geográfica que corresponda.⁷⁶

Se puede considerar que el Código Financiero del Estado de México es el más completo en la materia, ya que al establecer qué conceptos son considerados como remuneraciones no deja duda al respecto, en virtud de que también establece las prestaciones que no causan el impuesto.

⁷⁶ Op. cit. pág. 197 y 198.

En el artículo que establece los conceptos que no integran la base, se prevén las prestaciones cubiertas a discapacitados, respecto de lo cual cabe recordar que en el Distrito Federal en 1997, 1998 y 1999, ha sido motivo de subsidios las personas que contratan personas con discapacidad, han sido beneficiadas por un subsidio del 75% del impuesto sobre nóminas, actualmente son objeto de una reducción que prevé en su artículo 265J del Código Financiero del Distrito Federal vigente en el 2000.

Esta legislación excluye al igual que la de la renta federal, las indemnizaciones por riesgos o enfermedades. Por lo que toca a las jubilaciones y Vales de despensa, el excluir estos conceptos coincide con los criterios del IMSS y del INFONAVIT.

También adopta de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el considerar como contraprestaciones por el servicio personal subordinado, la participación de los trabajadores en las utilidades, indemnizaciones por despido o terminación de la relación laboral, pagos a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia de sociedades o asociaciones.

E. LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEON

La ley de Hacienda del Estado de Nuevo León prevé que es objeto del

impuesto sobre nóminas:

"ARTICULO 154.- Es objeto de este impuesto la realización de pagos en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal, prestado bajo la coordinación a un patrón, dentro del territorio del Estado.

Para los efectos de este gravamen se consideran remuneraciones al trabajo personal, todas las contraprestaciones, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, ya sean ordinarias o extraordinarias, incluyendo viáticos, gastos de representación, comisiones, premios, gratificaciones, fondo de ahorro, donativos, primas, aguinaldo, tiempo extra, despensas, alimentación y otros conceptos de naturaleza semejante, aún cuando se eroguen en favor de personas que teniendo su domicilio en Nuevo León, por motivo de su trabajo, presten trabajo personal subordinado fuera del Estado. Son también sujeto de este impuesto los pagos realizados a los Directores, Gerentes, Administradores, Comisarios, Miembros de los Consejos Directivos o de Vigilancia de Sociedades o Asociaciones.

También son objeto de este impuesto, los pagos que se realicen por concepto de 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 los obtenidos por la prestación de servicios independientes.

Antes de que de efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere el párrafo anterior, 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 interior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario. En caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar el pago del impuesto."⁷⁷

Asimismo señala en sus artículos 156 y 160 respectivamente, qué es base de este impuesto y que erogaciones están exentas del mismo:

"ARTICULO 156.- Es base de este impuesto, el monto total de los pagos a que se refiere el artículo 154."

⁷⁷ Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León. Título Segundo. de los Impuestos. Capítulo noveno. Impuesto sobre Nóminas. México 1999, pág. 53

"ARTICULO 160.- Están exentos del pago de este impuesto:

I. Las erogaciones que se cubran por concepto de:

a) Participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas;

b) Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos respectivos;

c) Pensiones y jubilaciones en los casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte;

d) Indemnizaciones por rescisión o terminación, que tengan su origen en la prestación de servicios subordinados;

e) Pagos por gastos funerarios;

f) Gastos de representación y viáticos efectivamente erogados por cuenta del patrón y debidamente comprobados, en los mismos términos que para su deducibilidad requiere la Ley del impuesto sobre la renta;

g) Fondo de ahorro, despensas y alimentación;

II.- Las erogaciones que efectúen:

a) La Federación, Estados y Municipios. Los organismos descentralizados, fideicomisos y demás entidades paraestatales, deberán cubrir el impuesto a su cargo.

b) Instituciones sin fines de lucro, que realicen o promuevan asistencia social en cualesquiera de sus formas.

c) Cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería, pesca o propietarios de bienes raíces, sindicatos obreros, asociaciones patronales y colegios profesionales, así como los organismos que los agrupen.

d) Instituciones educativas.

e) Clubes de servicio a la comunidad, sin fines de lucro.

f) Las asociaciones religiosas."⁷⁸

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, es un concepto que según la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es parte integrante del salario; las pensiones y jubilaciones y el fondo de ahorro, son conceptos que excluyen de la integración del salario el IMSS y el INFONAVIT; por lo que toca a los viáticos y gastos de representación, por criterio de la Corte y por lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se excluyen también como prestaciones por el trabajo personal subordinado, y las indemnizaciones

⁷⁸ Op. cit. páginas 54 y 55

tampoco causan el Impuesto sobre la Renta. Al igual que otras legislaciones estatales citadas los gastos funerarios los excluye.

Es importante resaltar que en esta legislación se incluyen los pagos a directores, gerentes, administradores, comisarios, miembros de los consejos directivos o de vigilancia de sociedades o asociaciones, mismos que la Ley del impuesto Sobre la Renta en su artículo 77, establece como ingresos que se asimilan a ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

F. LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE PUEBLA

La Ley de Hacienda del Estado de Puebla señala en su artículo 1º que será objeto del impuesto sobre nóminas:

"ARTICULO 1.- Es objeto de este impuesto la realización de pagos por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado a un patrón, prestado dentro del territorio del Estado de Puebla."

A. Para efectos quedan comprendidos los pagos que se realicen por lo siguiente:

I.- Cuota Diaria.

II.- Gratificaciones.

III.- Percepciones.

IV.- Alimentación.

V.- Habitación.

VI.- Primas.

VII.- Comisiones.

VIII.- Prestaciones en especie.

IX.- Cualquier otra contraprestación que se entregue al trabajador por sus servicios.

B. No se tomarán en cuenta para el cálculo de este impuesto dada su naturaleza los siguientes conceptos:

I.- Los instrumentos de trabajo tales como las herramientas, ropa y otros similares.

II. El ahorro cuando se integre por un depósito de cantidad igual del trabajador y de la empresa, pero si se constituye en forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, formará parte de la base de este impuesto; tampoco se tomarán en cuenta las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales de carácter sindical.

III. Las aportaciones que el patrón otorgue a favor de sus trabajadores por conceptos de cuotas de seguro de retiro.

Este artículo señala de manera enunciativa y no limitativa, los conceptos que integran el denominado impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado, que en el Distrito Federal es equivalente al Impuesto Sobre Nominas; sin embargo, en la fracción IX, deja abierta la posibilidad de considerar más contraprestaciones, encontrándonos nuevamente con el problema que enfrentamos en el Distrito Federal, en cuanto a que señala los conceptos que, dada su naturaleza, no se tomarán en cuenta para el cálculo de este impuesto en su apartado B, dichos conceptos son los mismos que contempla la Ley del IMSS para no integrar el salario base de cotización, a excepción de las desventajas.

Un elemento que se considera importante en esta legislación es el relativo a que, para excluir los conceptos determinados fuera de la base gravable, es necesario que estén registrados en la contabilidad.

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

A partir del establecimiento del impuesto sobre nóminas y hasta el año en curso, la recaudación de este gravamen se ha podido efectuar a todos los causantes del mismo, en virtud de las tesis jurisprudenciales pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que la integración de la base es un problema de legalidad y no de constitucionalidad cuya solución radica en la interpretación de la disposición jurídica, con ello, la Corte ha permitido que la autoridad fiscal determine cuáles conceptos quedan comprendidos en la base del impuesto, lo cual ha ocasionado un problema al existir diferentes criterios por parte de la autoridad fiscal, en virtud de que la Administración Pública del Distrito

Este artículo señala de manera enunciativa y no limitativa, los conceptos que integran el denominado impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado, que en el Distrito Federal es equivalente al Impuesto Sobre Nominas; sin embargo, en la fracción IX, deja abierta la posibilidad de considerar más contraprestaciones, encontrándonos nuevamente con el problema que enfrentamos en el Distrito Federal, en cuanto a que señala los conceptos que, dada su naturaleza, no se tomarán en cuenta para el cálculo de este impuesto en su apartado B, dichos conceptos son los mismos que contempla la Ley del IMSS para no integrar el salario base de cotización, a excepción de las despensas.

Un elemento que se considera importante en esta legislación es el relativo a que, para excluir los conceptos determinados fuera de la base gravable, es necesario que estén registrados en la contabilidad.

CONCLUSIONES

A partir del establecimiento del impuesto sobre nóminas y hasta el año en curso, la recaudación de este gravamen se ha podido efectuar a todos los causantes del mismo, en virtud de las tesis jurisprudenciales pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que la integración de la base es un problema de legalidad y no de constitucionalidad cuya solución radica en la interpretación de la disposición jurídica, con ello, la Corte ha permitido que la autoridad fiscal determine cuáles conceptos quedan comprendidos en la base del impuesto, lo cual ha ocasionado un problema al existir diferentes criterios por parte de la autoridad fiscal, en virtud de que la Administración Pública del Distrito

Federal se veía obligada a modificarse cada tres años, próximamente la Administración que tome posesión en diciembre del 2000 durará seis años en su encargo.

La integración de los conceptos que comprende el objeto mediante la interpretación, ha tenido como base, lo señalado por la Corte en criterios jurisprudenciales, que sustentan la inexistencia de indeterminación en el objeto, porque las contraprestaciones gravadas tienen un valor determinado y son cuantificables, y que su objeto se encuentra claramente definido por consistir en las erogaciones en dinero o en especie que se realicen para remunerar el trabajo subordinado de una persona, como contraprestación por sus servicios, lo cual se encuentra previsto por los artículos 82 y 84 de la Ley Federal del Trabajo.

En consecuencia, de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se puede afirmar que el impuesto sobre nóminas cumple con los principios tributarios, y que las dudas que tengan los contribuyentes sobre la integración de su base, deben resolverse mediante la interpretación de la Ley que hace la autoridad fiscal. Cabe señalar, que al momento no existe tesis jurisprudencial, ni siquiera aislada, que esté en contra de los criterios manifestados por la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, en el ejercicio de su facultad interpretativa.

Por lo anterior, se estima que los preceptos que regulan el impuesto sobre nóminas no deben ser objeto de cambio, a fin de conservar lo ganado judicialmente, sin olvidar que las legislaciones estatales analizadas tampoco establecen una enumeración exhaustiva y limitativa de los conceptos relativos a las erogaciones en dinero o en especie por remuneración al trabajo personal subordinado, salvo el Código Financiero del Estado de

México vigente en abril de 1999.

Por lo anterior, y con el objeto de mitigar las consultas de los contribuyentes, y la inquietud de conocer de manera precisa los conceptos que integran la base gravable del impuesto sobre nóminas, se sugiere adicionar un artículo 178 A, que especifique las prestaciones que no integran dicha base, ya que en este aspecto la inclusión de este concepto no trae consigo perjuicios a la hacienda pública, ni a los contribuyentes, y el cuidado que se tendría en la propuesta sería el menos riesgoso; la propuesta responde a identificar aquellos conceptos en los que no exista duda de que no corresponden a contraprestaciones por servicios personales subordinados, para lo cual se proponen los siguientes, mismos que ya fueron analizados en los capítulos anteriores y que derivan de tesis jurisprudenciales, de la Ley del Seguro Social, del Reglamento de Inscripción, Pago de Aportaciones y Entero de Descuentos al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda de los Trabajadores, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y de las consultas resueltas por la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal; tomando en cuenta en todos los casos que se trata de identificar contraprestaciones por servicios personales subordinados, y no conceptos que de manera especial se excluyan por la naturaleza propia del salario, de las aportaciones a esos organismos y de la gravación en renta.

CONCEPTOS QUE SE PROPONE EXCLUIR DE LA BASE GRAVABLE DE NOMINAS

1. Tomando en consideración las consultas resueltas por la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, mismas que fueron analizadas en el Capítulo II de este estudio, se propone excluir:

Aportaciones al INFONAVIT

Prestaciones de previsión social, en éstas el fondo para becas

Ayudas para artículos que se presten excepcionalmente

Marchas de funeral

Gastos médicos esporádicos

Jubilación

2. De igual forma, como resultado del análisis a los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los cuales se expusieron en el Capítulo III, se excluyen:

Aportaciones al INFONAVIT

Pago de vacaciones

Automóvil, viáticos y gastos de representación

Aportaciones al IMSS

Indemnizaciones, salarios vencidos por separación del trabajo.

Seguros de empleados, escuelas, fondos de socorro

Transporte

Gastos por previsión social

Servicios médicos en clínicas particulares

3. Derivado del análisis a la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social y Reglamento del INFONAVIT realizado en el Capítulo III del presente trabajo, se propone excluir a:

Instrumentos de trabajo

El ahorro

Aportaciones adicionales por conceptos de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez

Aportaciones al INFONAVIT e IMSS

Alimentación y habitación onerosas

Premios por asistencia y puntualidad

Cantidades aportadas para fines sociales

4. Asimismo, considerando los conceptos deducibles y exentos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se propone excluir:

Gastos de previsión social: prestaciones que se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga que se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Primas por seguros obligatorios por ley en cuya vigencia de la póliza, no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora.

Indemnizaciones por riesgo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro.

Gastos médicos dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general por ley o contrato.

Prestaciones de seguridad social otorgadas por Instituciones Públicas.

Subsidios por incapacidad

Cuotas de seguridad social

Primas de antigüedad, pagos por retiro e indemnizaciones, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.

Gratificaciones

Primas vacacionales y dominicales

Gastos de representación y viáticos

5. Como se desprende de los textos de Legislaciones Hacendarias Estatales, comentadas en el Capítulo IV de esta Tesis, los conceptos que no integran la base coinciden con los no comprendidos en el salario base para aportaciones al IMSS e INFONAVIT, los deducibles y exentos en renta, y los que no forman parte del salario según criterios de la Corte, por lo que se estima que lo novedoso respecto de las legislaciones estatales, es lo dispuesto en el Código Financiero del Estado de México, que menciona de manera precisa los conceptos que son considerados como remuneraciones, así como lo previsto en la Ley de Hacienda del Estado de Puebla, relativa al requisito de estar registrados en la contabilidad, los conceptos que se excluyan como integrantes de la base.

PROPUESTA DE ADICION DE UN ARTICULO 178 A

En virtud de las consideraciones anteriores, se sugiere el siguiente texto:

ARTICULO 178 A.- No se causará el impuesto sobre nóminas, por las erogaciones que se realicen por concepto de:

I. Los instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo.

II. Las aportaciones al Sistema de Ahorro para el Retiro.

III. Gastos por pago de marcha de funeral.

IV. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro.

V. Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

VI. Las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de Trabajadores del Estado.

VII. Primas de vacaciones, dominicales y de antigüedad.

VIII. Gastos de representación y viáticos.

IX. Indemnizaciones y salarios vencidos por separación del trabajo.

X. La alimentación y habitación onerosas.

XI. Premios por asistencia y puntualidad.

XII. Primas por seguros obligatorios por disposición de Ley, en cuya vigencia de la póliza

no se otorguen préstamos a los trabajadores por parte de la aseguradora.

XIII. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con la leyes o contratos de trabajo respectivos.

XIV. Prestaciones de previsión social regulares y permanentes que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

Para que los conceptos mencionados en este precepto se excluyan como integrantes de la base de este impuesto, deberán estar registrados en la contabilidad del contribuyente.

BIBLIOGRAFIA

1. ADAM SMITH. La Riqueza de las Naciones. Vol. II, México. Publicaciones Cruz, 1997
2. A.D. GIANNINI. Instituciones de Derecho Tributario, España, Ed. de Derecho Financiero. 1997.
3. ARRIJOJA VIZCAINO, ADOLFO. Derecho Fiscal, México, Ed. Themis, 1998.
4. ARAUJO FALCON, ALMECAR. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, España, 1997.
5. CARRETERO PEREZ, ADOLFO. Derecho Financiero, México, Ed. Santillana, 1998.
6. CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO. Curso de Política de Finanzas Públicas de México, México, Ed. Porrúa, 1977.
7. DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano, México. Ed. Porrúa, 1999.
8. DELGADILLO GUTIERREZ, HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario, México, Ed. Pac. 1998.
9. DICCIONARIO ENCICLOPEDICO LAROUSEE. Tomo III. México, Ed. Larousee, 1999.
10. DUVERGER, MAURICE. Instituciones Financieras, España, Ed. Bosh, 1980.
11. FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. México, Ed. Porrúa, 1998.
12. GROVES M., HAROLD. Finanzas Públicas, México, Ed. Trillas, 1998.
13. GIULIANI FONROUGUE, CARLOS M. Derecho Financiero, Argentina, Ed. Depalma, 1998.
14. GOMEZ MANTELLENI, JORGE. Derecho y Legislación Fiscal. Caracas, 1987.

15. GOMEZ VALLE, SARA. Legislación Fiscal. México, Ed. Banca y Comercio, 1998.
16. JARACH, DINO. Curso Superior de Derecho Tributario. Parte IV Derecho Tributario Material (Parte Especial). Argentina, Ed. Constanca, 1997.
17. JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO. Lecciones de Derecho Tributario, México, Ed. Ecasa, 1999.
18. MARTI, JOSE MARIA. Introducción a las Finanzas Públicas. Argentina, Ed. Depalma, 1998.
19. MEHL, LUCIEN. Elementos de Ciencia Fiscal. España, Ed. Bosh, 1997
20. PUGLIESE, MARIO. Instituciones de Derecho Financiero, México, Ed. Porrúa, 1995.
21. REYES VERA, RAMON. La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal Mexicana, México, Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años al servicio de México, 1998.
22. Revista Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª época, año VIII, N° 83, noviembre 1996.
23. ROCHA DIAZ, SALVADOR. Estudios de la fracción IV del artículo 31 Constitucional y su interpretación jurisprudencial, México, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. N° 31, 3ª. Epoca, año III, julio 1990.
24. RODRIGUEZ LOBATO. Derecho Fiscal. México. Ed. Harla, 1999.
25. SAENZ DE BAJUNDA, FERNANDO. Notas de Derecho Financiero. Madrid, 1998.
26. SANCHEZ PIÑA, JOSE DE JESUS. Nociones de Derecho Fiscal, México, Ed. PaC, 1998.

27. VILLEGAS B., HECTOR. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Argentina, Ed. Depalina, 1997.

28. YAÑEZ RUIZ, MANUEL. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política, Tomo III. México, S.E. 1998.

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. Porrúa, 131ª edición, México 2000.
2. Código Financiero del Estado de México, Prontuario de Legislación Fiscal, Secretaría de Finanzas del Estado de México, México 1999.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta, Legislación Fiscal, Tomo I. Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1999.
4. Ley del Seguro Social, Ed. Sista S.A. de C.V., México, 1999.
5. Ley Federal del Trabajo. Ed. Sista S.A. de C.V., México, 1999.
6. Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, México, Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1987.
7. Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, Secretaría de Finanzas del Estado de Coahuila, México, 1999.
8. Ley de Hacienda del Estado de Jalisco, Secretaría de Finanzas de Guadalajara Jalisco, México, Guadalajara 1999.
9. Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León, Secretaría de Finanzas del Estado de Nuevo León, México, 1999.
10. Ley de Hacienda del Estado de Puebla, Secretaría de Finanzas del Estado Puebla, México, 1999.
11. Código Fiscal del Estado de Chihuahua, Centro Librero la Palma S.A. de C.V., México 1999.
12. Reglamento de Inscripción, Pago de Aportaciones y Entero de Descuentos al Instituto del Fondo de la Vivienda de los Trabajadores. Ed. Delma, México, 1999.