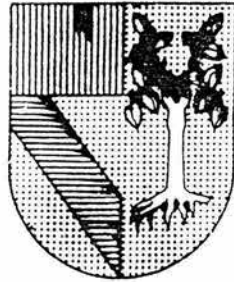


308909

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNAM



ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO
DEL CREDITO AL SALARIO VIGENTE EN 2002

T E S I S

Q U E P R E S E N T A :

IVONNE PATRICIA PRUNEDA GÜITRON

PARA OPTAR POR EL TITULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

DIRECTOR DE TESIS: DR. JOSE ANTONIO LOZANO DIEZ

MEXICO, D. F.

JULIO DE 2005

m348882



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.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL
CRÉDITO AL SALARIO VIGENTE EN 2002

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

IVONNE PATRICIA PRUNEDA GÜITRÓN

DIRECTOR DE TESIS

DR. JOSÉ ANTONIO LOZANO DIEZ

MÉXICO, D. F.

JULIO DE 2005

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.
NOMBRE: Ivonne Patricia Prunedá
Guitrón
FECHA: 31 Oct 05
FIRMA: PA

A Dios

A mis padres,
Sra. Ma. Cristina Güitrón Vda. de Pruneda
Dr. Miguel Pruneda Padilla

A mis hermanas,
Kitty, Rosario, Lourdes,
Silvia y Sandra

A mi abuelita,
Sra. Guadalupe Ortiz de Güitrón

A mis sobrinos,
Giorgio, Chayito, Alicia, Ruy,
Laurita, Ana Karen, Lorena,
Mariana, Fernanda y Daniela

A mi tía,
Sra. Guadalupe
Güitrón Ortiz

A mi prima Lupita

Por ser como un
hermano y un ejemplo
a seguir,
Lic. Raúl Bolaños Vital

Especial agradecimiento ya que este
trabajo no se hubiera logrado sin su
apoyo a,
C.P. José Alfredo Hernández Linares
Lic. Eduardo Méndez Vital
Lic. Sandro Castañeda Ricci
Lic. Irma Calvo Lugo
Lic. Luis Felipe Muñoz García
Lic. Xavier Lascuráin Abarca

Por su enseñanza y
paciencia durante tantos
años de trabajar juntos,
Lic. Antonio Borja Márquez
Lic. Alberto Vela Peón

A mis amigos de toda la vida,
especialmente a,
Georgina Ponce Rivas
Ma. Irene Hernández Alcántara
Teresa Godínez
Angélica Ramírez Aguayo
Adriana Mejía Mercader
Laura Ortiz Monasterio Ramos
Laura Viveros Mateos
Yadir Santamaría Jiménez

A las instituciones que me
formaron,
PricewaterhouseCoopers,
S.C.
Universidad Panamericana
Instituto Juventud del Estado
de México, A. C.

Al Dr. José Antonio
Lozano Díez

ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO SUSITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO VIGENTE EN 2002

INTRODUCCION

CAPITULO I. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

I.1 Principios de Adam Smith

- a) Principio de justicia
- b) Principio de generalidad
- c) Principio de uniformidad
- d) Principio de certidumbre
- e) Principio de comodidad
- f) Principio de economía

I. 2 Principios de Adolfo Wagner

- a) Principios de política financiera
- b) Principio de economía pública
- c) Principio de equidad o de repartición equitativa de las contribuciones
- d) Principios de la administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición

I.3 Principios Modernos en Materia Impositiva

- a) Principio de capacidad de pago
- b) Principio del beneficio
- c) Principios del costo del servicio
- d) Principio del crédito por ingreso ganado
- e) Principio de la ocupación plena
- f) Principios de conveniencia

I.4 Principios Constitucionales de las Contribuciones en el Derecho Mexicano

- a) Preámbulo
- b) Principio de generalidad
- c) Principio de obligatoriedad
- d) Garantía de audiencia
- e) Derecho de petición
- f) Principio de igualdad
- g) Principios de legalidad
- h) Principios de proporcionalidad y equidad

CAPITULO II. ESTUDIO JURIDICO FISCAL DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO

1. Sujeto pasivo del impuesto

2. Objeto del impuesto
3. Base gravable
4. Tasa
5. Epoca de Pago
6. Sustitución del crédito al salario
 - a) Origen del crédito al salario
 - b) Mecánica para el ejercicio de la opción
 - c) Monto máximo a pagar
7. Deducibilidad del crédito al salario entregado a los trabajadores para fines del impuesto sobre la renta

CAPITULO III. CASOS PRACTICOS PARA DETERMINAR EL MONTO DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO

CAPITULO IV. ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO

1. Análisis del proceso legislativo que creó el impuesto sustitutivo del crédito al salario.
 - 1.1 Violación al artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por parte de las Cámaras de Diputados y Senadores
 - 1.2 Violación a los artículos 65, 66, 67 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
 - 1.3 Violación a los artículos 14 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los artículos 7 del Código Fiscal de la Federación; 3 y 4 del Código Civil Federal, ya que el impuesto sustitutivo del crédito al salario entró en vigor el mismo día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación
 - 1.4 Violación a los artículos 72, fracción h) y 73, fracción VII en relación con el 31, fracción IV, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
 - 1.5 Violación a lo establecido por el artículo 31, fracción IV en relación con el artículo 126 de nuestra Carta Magna, ya que se pretende recaudar una contribución por la cual se tiene contemplado percibir la cantidad de 0.0 pesos en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002
2. Violación a la garantía de legalidad tributaria
3. Violación a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias

- 3.1 Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que se está gravando una erogación y no un ingreso
- 3.2. Violación a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias del impuesto sustitutivo del crédito al salario al establecerse una tasa fija del 3%
- 3.3 Violación a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias cuando el contribuyente del impuesto sustitutivo del crédito al salario ejerce la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores
- 3.4. Violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, en los casos en que el patrón opte por absorber el crédito al salario de sus trabajadores, ya que este gasto no es deducible para fines del impuesto sobre la renta, lo cual crea una capacidad contributiva ficticia a los patrones
- 3.5. Violación al principio de equidad tributaria ya que no se permite a las empresas que forman parte de un mismo grupo o bien que son controladas efectivamente por una persona moral o física, ejercer la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores
4. Acción constitucional en contra del impuesto sustitutivo del crédito al salario
 - a) Procedencia del Juicio de Amparo
 - b) Plazos
 - c) Precedentes

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

.....

INTRODUCCIÓN

El 1 de enero de 2002, amanecimos con un nuevo impuesto llamado sustitutivo del crédito al salario, contenido en la disposición única del artículo Tercero del Decreto publicado ese mismo día en el Diario Oficial de la Federación.

Sin perjuicio de las fallas que se dieron dentro del proceso legislativo que creó el impuesto en cuestión y que fueron tan comentadas en los medios de comunicación, el impuesto sustitutivo del crédito al salario constituye un impuesto sobre nóminas federal, con la modalidad de que el contribuyente podrá optar por no pagarlo siempre y cuando absorba el crédito al salario que entrega en efectivo a sus trabajadores.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2002, no se prevé cantidad alguna a recaudar por este impuesto, de lo que se infiere que la finalidad de éste es trasladar a los patrones el costo del crédito al salario que los trabajadores tienen derecho a que se les entregue y que hasta el 31 de diciembre de 2001 era obligación del Fisco Federal absorber.

Independientemente que el presente trabajo de tesis tenga por objetivo hacer un análisis técnico jurídico del impuesto sustitutivo del crédito al salario en cuanto a sus elementos esenciales, su mecánica de determinación y entero a la luz de los principios tributarios consagrados en nuestra Carta Magna, éste tiene como propósito de fondo hacer una severa crítica a nuestro sistema tributario actual, el cual, mientras más busca imponer medidas estrictamente recaudatorias, como es el propio impuesto objeto de nuestro estudio, se aleja cada vez más del Estado de Derecho al que los mexicanos aspiramos y merecemos.

En efecto, desde hace décadas los mexicanos hemos pasado de una crisis a otra, sin vislumbrar un futuro más promisorio en beneficio de toda la población. A las últimas generaciones nos ha tocado vivir un entorno complejo, individualista y marcado por las dramáticas diferencias económicas y peor aún, en un total estado de inseguridad jurídica en todos los ámbitos, incluyendo el tributario. En un entorno así, nos toca luchar, desde nuestro respectivo ámbito de acción, por un sistema tributario justo y respetuoso de la Constitución en pos de un verdadero Estado de Derecho.

En aras de lograr este objetivo, en el presente trabajo de tesis se analizarán primer término los principios que deben regir a las contribuciones desarrollados por doctrinarios del Derecho Fiscal, y que a su vez, inspiraron a los redactores de nuestra Constitución Federal vigente.

Una vez definidos los principios tributarios que todas las contribuciones deben contener, a fin de salvaguardar el orden y la supremacía de la Constitución, en segundo término, se procederán a estudiar, desde un punto de vista

estrictamente técnico, los elementos esenciales del impuesto sustitutivo del crédito al salario, o sean, sujeto, objeto, base imponible, tasa o tarifa y época de pago.

Asimismo, se analizará la mecánica de determinación y entero de este impuesto y se expondrán algunos casos prácticos como ejemplos, los cuales nos servirán a comprender con claridad que en los distintos supuestos que se encuentran contemplados en la ley que establece el impuesto en comento, se contravienen los principios tributarios de equidad, proporcionalidad y legalidad.

Por último, y de manera específica se pretenderá hacer un acucioso estudio del proceso legislativo que creó el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, a fin de dilucidar si éste acató las normas constitucionales que regulan el proceso de formación de leyes y se analizará si el impuesto sustitutivo del crédito al salario cumple con los principios tributarios consagrados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CAPITULO I. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Este primer capítulo de tesis tiene como objetivo dejar claro que las contribuciones deben sustentarse en ciertos principios teórico-jurídicos a fin de encuadrarse adecuadamente en la legislación de un Estado de Derecho como es el nuestro. De ahí que a continuación hemos de tratar estos principios ordenadores perennemente vigentes.

I.1 Principios de Adam Smith.

El Libro Quinto de la obra "The Wealth of Nations"² del economista inglés Adam Smith, está dedicado una parte al estudio y formulación de cuatro principios fundamentales en el establecimiento de los impuestos, haciendo un análisis y desarrollo de éstos y de los cuales se derivan otros que complementan el estudio de aquéllos. A estos principios los denominó de justicia, certidumbre, comodidad y economía.

Cabe mencionar que aunque dichos principios se refieren en concreto a los impuestos consideramos que no choca en nada la semejanza que se haga de éstos frente a otras contribuciones.

a) Principios de Justicia.

Nos enseña Adam Smith:

"Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. En la observación o en la omisión de esta máxima, consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición".

Este principio contiene la máxima esencial consistente en que las imposiciones deben ser justas, proporcionales y equitativas; que inspiró a los creadores de la Revolución Francesa, quienes la consagraron en la Constitución Francesa de 1779, en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, la cual a su vez inspiró

² Smith Adam, Investigación sobre la Naturaleza y Causas de las Riquezas de las Naciones. México, 1985. Fondo de Cultura Económica, Cuarta Reimpresión, págs. 725 y 726

a la Constitución de Cádiz de 1812, y ésta inspiró a las Constituciones Mexicanas, específicamente a la de 1857 y posteriormente a la de 1917, actualmente en vigor, al estatuir en la fracción IV del artículo 31:

*“Son obligaciones de los mexicanos:
IV. Contribuir: para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa, que dispongan las leyes”²*

Del principio que se comenta se desprenden a su vez dos principios: el de generalidad y el de uniformidad.

b) Principio de Generalidad

El principio de generalidad nos lo explica el Lic. Margain Manatou:

“Que el impuesto sea general, significa que comprende a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley como hecho generador del crédito fiscal, que, como excepción, sólo deben eliminarse aquéllas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que posee capacidad contributiva cuando la persona percibe ingreso o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasan aquéllas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista”.³

A su vez Bielsa, citado por el Lic. Margain, nos dice:

“Que nadie debe quedar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la política, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos”.⁴

² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Themis. México, 2002.

³ Margain Manatou, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario; México, 1984, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 8a. Edición., p. 42.

⁴ Ibid.

Por otro lado, el autor en comento indica que el teórico argentino Einaudi sostiene la tesis contraria al maestro Bielsa, diciendo que: *“los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuesto a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteres, como tributo. Y a propósito de determinar los mínimos de subsistencia aunque los reconoce, resultado preferible señalar una cantidad mínima o no señalar ninguna”*.⁵

Nuestra legislación, con base en las doctrinas que aceptan la exención de impuestos como excepción al principio de generalidad,¹ recoge estos principios en pos de beneficiar a la colectividad e incluso aliviar la subsistencia de un sector considerable de nuestra sociedad.

De acuerdo con lo expuesto, es necesario señalar que si el bienestar de la sociedad (finalidad de contribuir con el gasto público), radica en la vida cada vez mejor de sus integrantes (Bien Público Temporal: fin del Estado), la conclusión es que no existe el deber de contribuir para los gastos públicos sino hasta que los individuos hayan cubierto con sus propios recursos, las necesidades esenciales de su vida material, social y cultural.

Otro problema que se presenta en cuanto al principio de generalidad es el delimitar lo general de lo particular, esto es, se debe esclarecer el concepto y diferencia teórica entre lo general y lo particular, así si una ley no es general, entonces es particular o privativa; es decir, carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad, lo cual está prohibido por el artículo 15 de nuestra Carta Magna.

Sobre esto, la doctrina mexicana es acorde en considerar que una ley es privativa cuando es eminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona o varias determinadas, careciendo por lo tanto, de los atributos de impersonalidad y abstracción que deben peculiarizar a toda ley.

El Lic. Flores Zavala, al tratar el tema nos determina:

“Quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos absolutos dicha obligación, sólo limitada por la capacidad contributiva del sujeto

⁵ Ibid.

*pasivo, es decir, todos aquéllos que tengan dicha capacidad, estarán obligados a pagar impuestos: así que nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de todos deben pagar todos los impuestos; habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva, deje de pagar algún impuesto”.*⁶

Lo comentado por el Lic. Flores Zavala, es claramente aplicable tanto a los impuestos como a los derechos que cumplen con el principio de generalidad, pues han de contribuir con dichas aportaciones quienes se colocan en los supuestos de las leyes correspondientes.

En cuanto a lo anterior, nuestra Constitución General sólo menciona en la fracción IV del artículo 31, la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, la cual se hace extensiva por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a los extranjeros que causan impuestos en México, ya que de lo contrario sería aplicar un tratamiento discriminatorio.

Las leyes secundarias han recogido estos principios y así encontramos lo dispuesto por la fracción I del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, el cual define las contribuciones:

“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones, de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma

⁶ Flores Zavala, Ernesto; Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas; México, 1986. Editorial Porrúa, 27a. Edición. p. 134.

especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.⁷

De lo anterior se concluye, que las contribuciones deben ser aplicadas a todo los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señalan las leyes tributarias respectivas, quedando exceptuados sólo aquellos determinados expresamente por ellas. Este requisito de generalidad lo encontramos en la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe.

“Es de carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta, es decir que no deben contener una disposición que desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esa aplicación y se apliquen sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa en el sentido material pues le falta algo que pertenece a su esencia.... El carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado Artículo 15 Constitucional”⁸

⁷ Código Fiscal de la Federación; Dofiscal Editores; México, 2002

⁸ Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época Tomo XXVI. p. 801.

c) Principio de Uniformidad

El principio de uniformidad consiste en que la aplicación de la ley debe ser igual para todos los individuos que se colocan en el respectivo supuesto normativo, es decir, que todos sean iguales frente al supuesto que marque la Ley.

Han existido en materia impositiva los más variados criterios sobre la igualdad en cuanto a su concepto. Desde aquella idea que decía que era costumbre muy antigua que el pueblo contribuyese al sostenimiento del Estado con sus bienes, los nobles con su sangre, y el clero con sus plegarias. Esto revela la situación de los privilegios fiscales en ciertas épocas, ya que el clero y los nobles gozaban de toda clase de exenciones tributarias y era el pueblo el que soportaba absolutamente todas las cargas incluyendo, por supuesto, las tributarias.

En reacción contra los privilegios antes mencionados surgieron nuevas doctrinas que sostenían que el tributo es el precio para que el Estado proteja la vida y la propiedad de los ciudadanos, en este sentido el concepto de igualdad es claro, como la vida de un individuo vale lo mismo que la del otro, todos deben pagar una misma cuota por este concepto, pero como la propiedad varía, los que la tengan deben pagar lo que les corresponda según el valor de su propiedad.

Otros autores señalan que el impuesto es una prima de seguro, dicha tesis no es aceptada ya que ante el Estado todos los ciudadanos deben ser iguales.

La tesis más aceptada en la doctrina, es la de capacidad contributiva, la cual consiste en la posibilidad económica de pagar un impuesto. Esta capacidad se manifiesta en la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.

El propio Lic. Flores Zavala, nos enseña:

"[...]Pero el principio de capacidad contributiva, no es suficiente para explicar por ejemplo, porqué dos rentas deben ser gravadas en forma desigual cuando su fuente es distinta; es necesario un criterio complementario y éste es el principio de John Stuart Mills que llamó de la "igualdad de sacrificios". Este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para hacer una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas del gravamen; explica

porqué a pesar de que existan dos rentas libres iguales, una originada en el trabajo y otra en el capital, lo que explica que la capacidad contributiva es igual, no es justo gravar las dos rentas con cuotas iguales, porque el sacrificio para cada uno de los sujetos es diverso; es muy superior el de aquél para el que representa la reeducción de un capital sin esfuerzo de su parte; debe gravarse menos al primero que al segundo. Habrá así dos criterios para lograr la uniformidad del impuesto. Uno objetivo y otro subjetivo; que, combinados, dan el índice correcto. La capacidad contributiva como criterio objetivo, la igualdad de sacrificio, como criterio subjetivo. La capacidad contributiva depende de la cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen. Estos criterios nos conducen también a la necesidad de la apreciación de la situación personal del sujeto y al sistema de cuotas progresivas. El principio de la igualdad de sacrificio todavía debe complementarse, como lo ha dicho Mills, con el principio del mínimo sacrificio; cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos pero su sacrificio debe ser el menor posible, es decir el Estado sólo debe exigir aquéllo que es indispensable para cubrir el presupuesto, con el objeto de que el sacrificio de cada quien sea el menor. Este principio supone así, un límite a una pretensión excesiva de impuestos por parte del Estado”.⁹

Asimismo, Flores Zavala comenta que John Stuart Mills dice:

...“¿Por qué razón debe prevalecer la igualdad en materia de impuestos? Por la razón que así debe ser en todas las cuestiones de gobierno. Así como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o clase, por lo que respecta a las peticiones que éstas puedan hacerle, los sacrificios que les exija deben por así decir, presionar a todos por igual en la medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio, para el conjunto sea menos. Si alguien soporta una carga de la que le corresponde, es porque otro soporta una mayor, y el aligeramiento de la carga para el primero, no representará “caeteris paribus”, un bien tan grande para él, como el mal que para el segundo representa el aumento de la que, en justicia le corresponde. La igualdad de la imposición, como una máxima de la política, significa por consiguiente la igualdad de

⁹ Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. pags. 140 y 141

sacrificio. Quiere decir tanto como proporcionar la contribución de cada persona a los gastos del gobierno, de tal manera que los inconvenientes que para ellas se deriven del pago de su parte, no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquier otra por el pago de la suya. Este ideal, como otros ideales de perfección, no puede realizarse por completo; pero el primer objetivo de toda discusión práctica, debe ser, saber en qué consiste la perfección."¹⁰

El principio de uniformidad no puede realizarse plenamente por medio de una aportación única, sino que va requerir forzosamente una combinación de diversas clases de impuestos y derechos que se paguen en un mismo sistema.

d) Principio de Certidumbre

Smith lo precisa así:

*"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la fecha del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caos de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorecer la corrupción de ciertos generes, que son impopulares, por la naturaleza misma de sus cargos aún y cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande - según la experiencia de muchas naciones - como lo más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar".*¹¹

El principio de certidumbre o de seguridad que nos explica el maestro Adam Smith, tiene una gran relevancia tanto en lo económico como en lo político y en la paz social de un pueblo. Es de trascendental importancia el respeto a este principio tanto por la

¹⁰ Ibid. p. 141

¹¹ Smith Adam. Op. Cit., p. 727.

legislación, como también en el ejercicio del poder para el cumplimiento de la Ley; el Derecho Fiscal es de aplicación estricta, y el encargado público debe ejercer sus funciones con absoluta rigidez respetando íntegramente este principio.

Transcribiendo a Gastón Jeze, Flores Zavala¹² precisa que este autor enseña la manera en que debe ser desarrollado este principio:

"1. Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos, no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.

2. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten. Esta regla es muy importante; las disposiciones fiscales deben ser publicadas, no sólo por los medios que normalmente señala la ley como obligatorios, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible; es conveniente que al darlas a conocer, se precise cuáles son las nuevas obligaciones que imponen y en qué forma modifican las obligaciones ya existentes, con el objeto de evitar violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia. Es especialmente importante insistir, en la aplicación de esta regla, en lo que se refiere a las circulares, porque es frecuente que la Secretaría de Hacienda no las haga del conocimiento de los particulares, sino únicamente que sólo a ellos interesa, pero debe tenerse en consideración, que si esas circulares tiene por objeto regular el funcionamiento de la administración, si interesan a los particulares, porque el más vivo interés de éstos está vinculando al funcionamiento legal de la administración".

Luego en su texto, Flores Zavala, sigue a Gastón Jeze¹³ señalando:

"3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

4. Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

¹² Flores Zavala, Ernesto. Op. Ct., p. 142.

¹³ Ibid. p. 143.

5. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto”.

De lo anterior se desprende que las leyes tributarias deben establecer quién es el sujeto causante los impuestos, cuáles son las conductas que al realizarse generan dichas contribuciones, es decir, el objeto de los tributos que la ley señale, el monto, la fecha en que debe realizarse el pago, la forma de pago, quién es el obligado a pagar, quien es la autoridad receptora, cuál es la valuación de la base, las sanciones en caso de incurrir en una violación, los medios de defensa contra los abusos o errores de las autoridades fiscales.

e) Principio de Comodidad.

Adam Smith explica el principio de comodidad de la siguiente manera:

“Toda imposición debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.

Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el momento mismo en el que el dueño las cobre, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlos.”¹⁴

Este principio aplicado a las contribuciones que estudiamos en este trabajo consiste en que al sujeto causante se le debe cobrar en el momento adecuado, en este caso, en fechas predeterminadas para pago de estas contribuciones, ya que es una actitud muy humana disponer del dinero recibido y en ocasiones se hace un gasto mayor a los ingresos percibidos; para el contribuyente cuando deba hacer el entero, en este sentido le será menos difícil conseguir la cantidad para el pago de esa contribución, que teniendo que recurrir a otra fuente, que lo más probable también esté gravada.

f) Principio de Economía.

“Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del

¹⁴ Smith Adam, Op. Cit., p. 727

contribuyente y las que ingresan en el tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda".¹⁵

Al respecto Flores Zavala comenta que el que la diferencia en comento sea grande, puede deberse a una de las causas siguientes:

"Primera - La recaudación del impuesto debe necesitar un gran número de funcionarios cuyo sueldo puede devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aún suponer una especie de impuesto adicional al público.

Segunda - Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separa de un empleo más productivo, para dedicarse a un empleo menos productivo.

Tercera - Las multas y otras penas en que se incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece graves tentaciones de evadirlo.

Cuarta - Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen ocioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas vejaciones, molestias y opresiones innecesarias".¹⁶

Estos son los principios económicos de los impuestos del maestro Adam Smith, los cuales por su excelente contenido han sido aceptados por la mayoría de los conocedores de finanzas públicas y, que continúan siendo válidos para la contribución en estudio.

Otros principios que también hemos de tratar son complemento de los originalmente expuestos por Adam Smith, pues lo que hacen es abundar en el contenido y explicación de los enunciados por este autor y que han permanecido inmutables y aún en nuestra época continúan vigentes.

1.2 Principios de Adolfo Wagner.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p. 145

La constante preocupación de los tratadistas de desarrollar los principios de los impuestos, ha dado como resultado los principios elaborados por técnicos como el maestro alemán Adolfo Wagner quien, citado por Flores Zavala, dice:

“Como hilo conductor para la organización de la imposición, las ciencias de las finanzas deben poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los considerados prácticas de la política y de la técnica fiscal.

Debe para este efecto, considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas y de la población a gravar.

*Se debe entonces, deducir estos principios superiores, en primer lugar, de la esencia de la economía financiera y, en segundo lugar, de los efectos de la imposición sobre la población”.*¹⁷

Además agrega que: *“estos principios no deben ser considerados como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar; no son categorías puramente lógicas, sino también históricas. Por otra parte, no deben considerarse aisladamente sino en conjunto, de manera que, aún es posible sacrificar, en determinado momento, alguno de ellos. Constituyen un fin al que debe tenderse en la práctica”.*¹⁸

Los principios en comento se encuentran clasificados en cuatro categorías, las cuales son:

- a) Principios de Política Financiera;
- b) De Economía Pública;
- c) De Equidad o de repartición equitativa de los tributos; y
- d) De Administración Fiscal o de lógica en materia de imposición.

a) Principios de Política Financiera.

Estos principios consisten en que la proporción del gravamen debe determinarse de manera directamente relacionada con la elevación de las necesidades y emplear el producto de los gravámenes a cubrir dichas necesidades.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

a.1) Suficiencia de la imposición.

Como su nombre lo indica, la recaudación que el Estado haga debe satisfacer todas sus necesidades financieras y debe, por este medio, allegarse de los fondos necesarios que por otra vía de ingreso no se puede, a fin de mantener solventes todos los requerimientos propios de su actividad.

a.2) Elasticidad de la imposición.

Consiste en que las imposiciones deben tener un amortiguamiento en caso de necesidad, es decir, las contribuciones deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras; en este sentido deben existir sistemas impositivos, que sin provocar trastornos puedan aumentar los ingresos del Estado en caso de crisis, necesidad, urgencia, etc.

b) Principio de Economía Pública.

En este principio la problemática consiste en determinar cual será la fuente de riqueza a gravar, pues si se impone una determinada carga a las fuentes no apropiadas como es el capital, provocaría un caos en la economía de los países. El maestro Wagner divide este principio en:

A. Elección de buenas fuentes de imposiciones, es decir, resolver la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares y de la población y distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.

B- Elección de las clases de imposición, teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de contribuciones sobre aquéllos que en realidad los pagan y examen general de lo que se ha llamado la "repercusión de las contribuciones", que incluso debemos tomar en cuenta a nivel social.

Para estos efectos Wagner, divide los ingresos en tres fuentes, las cuales son:

- a) La Renta.
- b) El Capital.
- c) Los medios de consumo.

Este autor señala que para imponer cualquiera de estos ingresos se debe tomar en cuenta el punto de vista crítico entre la economía pública y la privada, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de las contribuciones.

La fuente normal del impuesto es la renta nacional que es el monto de bienes o riquezas que está a disposición de un pueblo durante un tiempo determinado, puede ser enteramente consumido en ese período, sin que el capital nacional preexistente sea disminuido.

El capital nacional se define como el conjunto de bienes y riquezas de un país que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros.

La afectación del capital nacional es un exceso delicado, ya que si se disminuye provoca un caos económico, reflejado en la baja de producción, la cual afecta a todo el país de una manera directa.

En cuanto a la elección de las clases de contribuciones, el legislador emite la hipótesis para obtener, por la elección de las clases y de los objetos, una realización más o menos verdadera de su hipótesis. El legislador puede escoger el sujeto que será causante de una contribución y el objeto por el cual causará la tasación.

c) Principio de Equidad o de Repartición Equitativa de las Contribuciones.

Este principio se divide en:

c.1) Generalidad, el cual es un tanto distinto de los términos del maestro Adam Smith, ya que esencialmente se basa en la libre concurrencia y acepta la distribución de la riqueza en función de la afectación de los individuos.

Wagner, según Flores Zavala, dice:

“Que dentro del régimen de la libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repartición de fortunas y ventas, como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas, esto se logra por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, para que puedan pagar lo mismo los pobres y los ricos; este gravamen puede ser un impuesto de captación, o bien, ciertos impuestos indirectos sobre el consumo, especialmente sobre artículos de primera necesidad, o de

*preferencia un impuesto real o proporcional sobre la renta. Así no se modificará la situación económica existente”.*¹⁹

La teoría se basa en la libre concurrencia y exige esa clase de gravámenes, haciendo caso omiso al principio de proporcionalidad. Este sistema se debe a diversos desarrollos históricos e incluso dificultades que presenta la imposición puramente proporcional, y a desviaciones del punto de vista meramente económico, el cual se contrapone con el punto de vista social.

Las contribuciones no sólo deben servir para cubrir las necesidades fiscales, también deben servir para corregir la repartición de las rentas y de la fortuna. Las consecuencias de una posición política así son: la generalidad no es tomada al pie de la letra en lo que concierne a los miembros del Estado, se puede establecer una exención de contribuciones general; o ciertos impuestos en provecho de los pobres, sobre todo si es que su ingreso proviene del trabajo.

c.2) La uniformidad, se entiende en el sentido que la contribución debe ser en lo posible proporcional a la capacidad económica, lo cual crece según una progresión más rápida que la renta. Por esta razón, puede admitirse el principio de la contribución progresiva; la imposición de la renta fundada más fuertemente que la proveniente del trabajo, sobre todo los considerados como forma de superimposición de las rentas, imposición de las ganancias provenientes de hechos accidentales, no ganados económicamente por las personas interesadas, etc. La justicia de estos principios no debe buscarse en las ciencias de las finanzas, sino en la parte de la economía nacional o social que les sirve de fundamento.

d) Principios de la Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición.

Nos dice Flores Zavala, refiriéndose a Wagner que:

“Estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, son verdaderos axiomas que necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de las clases de tributos y de la estructura del régimen financiero.

La fijeza en la imposición tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

¹⁹ Ibid. p. 148.

1. *La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de las contribuciones.*
2. *La simplicidad del sistema de tributos y de su organización.*
3. *Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, y del monto de la suma debida o adecuada.*
4. *Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan las contribuciones modernas.*
5. *El rigor jurídico y la precisión, que excluyan la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a su vez su realización es difícil.*
6. *Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos y en la mayor forma posible, aclare no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios pro la ley.*
7. *Las disposiciones relativas a las penas, defensas, criterios y principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control de las contribuciones.*
8. *Debe usarse la prensa para dar a conocer leyes nuevas. La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para establecer este principio se debe determinar que el pago se haga en moneda de curso legal; que el lugar de pago sea regla general y cuando sea posible el domicilio del causante: la época del pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los tributos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben ser los menos molestos posibles.*

La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos".²⁰

I.3. Principios Modernos en Materia Impositiva.

Harol M. Sommers, en su libro "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional", citado por Adolfo Arrijoa Vizcaino, habla del sentido en que se estudian las finalidades fiscales y extra fiscales. Los impuestos pueden establecerse con el propósito de recaudar fondos o de alcanzar cualquier finalidad no financiera. Independientemente de cual de estas dos finalidades se tome en cuenta al formular una ley fiscal, las dos finalidades son alcanzadas en la práctica, por cualquier impuesto. Parece existir una tendencia creciente a reconocer las finalidades y efectos no financieros o extra fiscales de los impuestos.

La distinción entre un arancel con finalidades fiscales y un arancel proteccionista, por ejemplo, sirven para ilustrar este punto.

Si se establece una tarifa arancelaria proteccionistas, la finalidad no es recaudar fondos, sino otra, la de evitar que ciertas mercancías entren al país y de esta manera proteger el desarrollo de las industrias nacionales.

Si la tarifa arancelaria es lo bastante alta como para lograr que ninguno de estos bienes entre el país, la recaudación sería nula. Pero si algunos bienes logran ser introducidos al país, pagando impuesto, entonces la Hacienda Pública percibirá un ingreso lográndose así ambas finalidades.

Del mismo modo, una tarifa arancelaria con finalidades fiscales exclusivamente, siempre tendrá cierto efecto protector. Los derechos aduanales, aunque sean pequeños, siempre constituyen una barrera a la importación de la mercancía. La efectividad de la barrera depende no sólo del monto del arancel que se pague, sino también de su traslación e incidencia.

Un impuesto sobre las ventas, establecido con finalidades puramente fiscales, no puede dejar de influir sobre el consumo. Un impuesto establecido con el propósito de desalentar el consumo de mercancías nocivas rendirán en algunos casos ciertos ingresos a menos que sea prohibitivamente alto. El propósito de estos impuestos

²⁰ Ibid. p. 105.

evidentemente no es financiero, sin embargo, son de cierta cuantía productivos desde un punto de vista puramente financiero.

a) Principio de Capacidad de Pago.

De acuerdo con este principio, los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas progresivas es un ejemplo: los grupos de altos ingresos pagan proporcionalmente una parte mayor al gobierno, que los grupos de ingresos bajos. La estructura del impuesto sobre herencias y legados es similar en este respecto. Los impuestos sobre artículos de lujo, sobre joyería y pieles, pueden estar basados en el supuesto de que únicamente compran estos objetos quienes están en posición económica de poder pagarlos.

En la medida en que este supuesto se realiza en la práctica, los impuestos sobre artículos de lujo, están basados en el principio de la capacidad de pago, pero en la medida en que los artículos de lujo se compran por personas que no tienen capacidad económica para estos impuestos no pueden considerarse que queden comprendidos en la categoría de los que se basan en la capacidad de pago, porque estas personas pueden realizar un sacrificio económico para adquirirlos, y sin embargo no tienen dicha capacidad de pago.

b) Principio del Beneficio.

Arrijo Vizcaino al citar a Sommers enuncia dicho principio como:

"Otra posible base para una contribución es el llamado principio del beneficio según el cual, los individuos y negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales..."²¹

La determinación de los beneficios es difícil, excepto en los casos que la imposición sea en realidad un derecho pagado por un servicio concreto.

Ordinariamente las recaudaciones fiscales y los gastos públicos deben ser considerados como un todo. Un individuo o un negocio se benefician no por un servicio concreto financiado con los impuestos que paga, sino más bien con los servicios públicos, como un todo, financiados por el rendimiento de todos. Un

²¹ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. México, 1985. Themis. 2a. Edición p. 172.

contribuyente se beneficia de la defensa nacional, de la protección contra el fuego, de los servicios públicos de salubridad y de otras actividades gubernamentales. Un negocio se beneficia incluso con los gastos de ayuda social en medida que la actividad económica se estimula por ellos. ¿Cuál es para una persona o una empresa que entera contribuciones, el valor de esta diversidad de servicios públicos?, el beneficio es difícil de medir, a menos que sea en términos de los ingresos que el contribuyente sea capaz de ganar o de la propiedad que puede conservar como consecuencia de las actividades gubernamentales de protección, promoción, educación, etc., si las contribuciones son establecidas de acuerdo con el ingreso o la riqueza, estarán basados sustancialmente en el principio de la capacidad de pago.

El principio de beneficio sólo puede ser distinguido claramente cuando el monto de una contribución se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente, pero eso, sabemos, no se da en la práctica, debido a la generalidad de los servicios públicos que se pagan con las aportaciones de todos los causantes, excepción hecha de los servicios públicos especiales, tales como los servicios de seguridad social prestados por el Instituto Mexicano del Seguro Social y aun éstos no se materializan en un beneficio particular para un contribuyente también específicamente determinado, sino para un conjunto de contribuyentes de entre un universo de ciudadanos y sólo podemos observar el fenómeno en que el servicio sí es concreto que es en caso de los derechos.

c) Principio del Costo del Servicio.

Se presenta a veces independientemente de los otros. Si la contribución se establece de acuerdo con este principio, las personas que reciban los beneficios de los gastos gubernamentales deberían pagar los gastos en que el gobierno incurra, tal es el caso de las contribuciones por mejoras. Este principio por lo tanto, debe considerarse como un refinamiento del principio del beneficio y no parece haber razón para clasificarlos separadamente.

d) Principio del Crédito por Ingreso Ganado

Existe un cuarto principio que frecuentemente se encuentra en las leyes impositivas y que por la carencia de un nombre se le ha denominado Principio del Crédito por Ingreso Ganado, nombre que se ha tomado de una ley que en los Estados Unidos de América daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquellos individuos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable en

relación con aquéllos que obtuvieran un ingreso que la ley considera como ganado, como podría ser el proveniente de rentas, dividendos o intereses, éstos últimos deberían ser los más fuertemente gravados

Los impuestos sobre herencias y legados están basados en parte en este principio, el heredero no gana el dinero que recibe, por lo tanto, debe ser gravado con tasas altas ya que se trata de una ganancia inesperada e incluso aleatoria.

e) Principio de la Ocupación Plena

Sommers, según Arrijo Vizcaino, lo plantea más o menos de la siguiente forma:

*“Las leyes impositivas pueden estar formuladas con el objeto de estimular la producción y el empleo sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso”.*²²

Para esto se establecen los llamados “impuestos promotores” a fin de promover la producción y el empleo, los cuales caen en esta categoría.

Más adelante este autor indica: *“Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de méritos, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas el patrón recibe un desgravamiento o paga un impuesto menor de seguro contra el desempleo si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación”.*²³

Respecto a nuestro país se puede hacer mención de las exenciones de impuestos concedidos a las industrias nuevas o necesarias y cuyo principal objeto es el de promover la industrialización de México, y por consiguiente, de modo indirecto, se quiere combatir el desempleo, lo que redundará al final de cuentas en una desarrollada productividad que implica beneficios colectivos y personales.

f) Principio de Conveniencia

En ocasiones los tributos se establecen con otros fines diversos, así, se busca recaudar lo más posible con la menor dificultad.

²² Ibid. p. 174.

²³ Ibid.

La política a seguir entonces será sencillamente la "conveniencia". Los impuestos sobre herencias y legados están basados, en cierto modo, en este principio, en el que se sustentan igualmente los llamados "impuestos ocultos" que en México se llaman "impuestos a la producción", tales como los que se establecen a la fabricación de las mercancías y como es lógico, se incorporan al precio del producto. La idea que se encuentra detrás de estos impuestos es la de que "lo que el público no conoce, no le duele". En ocasiones se grava más a grupos pequeños y desorganizados que no tienen apoyos políticos poderosos, que a los grupos que cuentan con estos. Frecuentemente el único principio del que se echa mano en la revisión de los impuestos es el de la conveniencia política. Muchas fallas de nuestras leyes impositivas pueden atribuirse a las conveniencias político-económicas de este tipo (caso concreto el Impuesto al Activo).

Sin perjuicio de la filosofía que ha inspirado a la ley impositiva, los propósitos y principios involucrados, en sus decisiones hay algunas consideraciones prácticas que el Legislador debe tener en cuenta. En algunos casos, esto significa que debe cederse acerca del principio básico haciendo concesiones a otros principios para lograr un equilibrio mayor.

Consideraciones acerca del rendimiento, la justicia, el caso administrativo y los efectos económicos y sociales son algunos de los aspectos que pueden tenerse presentes al formular las leyes tributarias.

El propósito de una contribución determinada puede ser elevar las rentas públicas, pero sus consecuencias prácticas pueden resultar tan perjudiciales que sea necesario su completo abandono. Cuando el propósito de una contribución sea reducir la inflación, los efectos sobre la distribución de la riqueza pueden ser tan drásticos, que exijan la modificación radical de la ley que la estableció (situación que a la fecha, parecen no comprender nuestras autoridades fiscales).

Independientemente de los propósitos y principios de una contribución cualquiera que esta sea, el Legislador debe considerar los efectos económicos y sociales de ésta, debido a sus posibles repercusiones, que incluso pueden desequilibrar la estabilidad social de un país y llevar al extremo de crear un descontento generalizado, llegando a provocar, incluso hasta una revolución debido a la existencia de un sentimiento de que las condiciones prevalecientes limiten o se interponen a la actividad económica. Es por ello que el Poder Legislativo debe tener gran cuidado al expedir el Derecho Positivo que rija a una actividad, a efecto de no lastimar los conceptos sociales básicos como lo son el de justicia y equidad.

Sean pues los enunciados primordiales antes precisados, producto del dilucidar y desentrañar el Derecho Natural por parte de los doctrinarios, sustento de las garantías consagradas constitucionalmente por nuestra Ley Suprema, las cuales a continuación se proceden a estudiar en el siguiente apartado, a fin de ir estructurando deductivamente el tema principal de este trabajo de tesis.

I.4 Principios Constitucionales de las Contribuciones en el Derecho Mexicano

a) Preámbulo

Son varios los principios establecidos en nuestra Carta Magna, y siendo la Ley fundamental pilar de todo nuestro Derecho Positivo, significa la necesidad de una sumisión a ella por parte del marco jurídico que nos ordena. Dicho en otras palabras, no es suficiente, en concreto respecto al tema en comento, que la relación jurídico-tributaria se rija exclusivamente por lo que exprese la correspondiente Ley aplicable, ni mucho menos basarse sólo en criterios expresados por las autoridades, sino que tanto las Leyes como los criterios se deben encontrar fundados por jerarquía normativa en los respectivos preceptos constitucionales.

En este sentido cualquier ordenamiento legal que no respete los principios consagrados en nuestra Constitución adolecerá de inconstitucionalidad, con la conducente invalidez jurídica, vulnerando la esfera jurídica de los contribuyentes que tendrán, en nuestro sistema, que recurrir a demandar el amparo y protección de la Justicia de la Unión para evitar verse perjudicados, lo cual es una carga adicional a la tributaria, pues tienen, por razones obvias, que hacer un mayor gasto para preparar su defensa, siendo a veces esto una obstáculo para luchar por proteger sus garantías consagradas constitucionalmente, debido a que por una parte, no tengan posibilidades económicas de enfrentar ese gasto, y por lo otra, no se tiene la certeza de un fallo favorable, en ocasiones más por razones extrajurídicas producto de decisiones políticas, que por falta de argumentos legales contundentes.

Retomando la idea inicial, después de quedar establecido que la Constitución es el cimiento de la estructura jurídica nacional, podemos observar los principios jurídicos de toda contribución, que desde un punto de vista positivo, se encuentran plasmados en la legislación, por una parte en la misma Constitución y por la otra, derivada de la primera, en leyes ordinarias.

Como punto de partida de los principios constitucionales se encuentran las garantías individuales que deben ser respetadas por la actividad tributaria del Estado. Al respecto, Flores Zavala nos dice:

*“La actividad tributaria del Estado, no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución”.*²⁴

²⁴ Flores Zaval, Ernesto. Op. Ct., p. 152.

Asimismo, más adelante establece:

*“No puede determinarse “a priori” cuando una ley impositiva prohíbe el ejercicio de determinado derecho, su calificación se deberá hacer en cada caso concreto: pero en términos generales, se puede decir que lo hará cuando por la cuantía del gravamen o por los procedimientos para su determinación y pago constituya un obstáculo normalmente insuperable para el ejercicio de ese derecho”.*²⁵

En este orden de ideas iniciamos el estudio de algunos de los principios constitucionales de las contribuciones que sirven para poder explicar el punto básico de la presente tesis y aunque existan otros más, igual de importantes, no se aplican en relación con el tema que estamos tratando.

Cabe comentar que un sistema fiscal no sólo debe estar pensando en el bien del Gobierno, sino que debe velar por la salvaguarda de los derechos de los ciudadanos. Al respecto, comenta Arrijo Vizcaíno que:

“El artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, expedido en el año de 1814 contuvo la siguiente expresión ejemplarmente ilustrada del sentir democrático de los primeros padres de la Patria, don José María Morelos y Pavón, al estatuir que.

*Las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa”.*²⁶

b) Principio de Generalidad

Este principio es el efecto de todo régimen jurídico tributario. Así, si toda imposición tributaria para que contenga las características de ser válida y eficaz, por necesidad tiene que estar expresamente prevista en una Ley, es incuestionable que toda contribución ha de estar contenida en normas jurídicas. La Ley es lo que da sus características esenciales a los tributos y si una Ley para ser válida debe ser general, en consecuencia se tiene que observar el principio al que nos referimos.

²⁵ Ibid. p. 153.

²⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Op. Cit., p. 180.

En virtud a lo antes mencionado tenemos que una Ley cumple con el requisito de generalidad cuando se aplica a todas las personas que se coloquen en las variadas hipótesis normativas que ésta establezca, es por lo mismo, que se dice que las leyes están destinadas a una pluralidad innominada de sujetos, esto, dicho en otras palabras significa que la Ley se aplica a quien realice o se coloque en el supuesto normativo que ésta expresa.

Es por ello que Arrijo Vizcaino explica que:

*“Estimamos que el principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las Leyes Tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones que se trate”.*²⁷

Por su parte Flores Zavala afirma que:

*“El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esa obligación sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva deben estar exentos de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se deben es que el sistema de impuestos afecto en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto”.*²⁸

Por otra parte, este principio tiene como excepción, inspirada en el más estricto sentido de justicia tributaria, una cierta cantidad mínima exenta, no gravada, considerando siempre que debajo del “mínimo exento” no existe capacidad contributiva, pues es el necesario para sobrevivir, pero ese mínimo exento, siendo coherentes con el principio que aquí se trata, debe ser generalizado.

²⁷ Ibid. P. 182.

²⁸ Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit. p. 134.

Este principio se encuentra consagrado constitucionalmente en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, con base en el cual, las personas que se coloquen en el supuesto normativo establecido en Ley, necesariamente quedan obligadas a contribuir al gasto público; y el colocarse en el supuesto normativo implica o debe implicar la capacidad mínima exigida para ser contribuyente, que aunque por falta de técnica jurídica adecuada, sólo se refiere expresamente a los mexicanos, adecuadamente interpretada mediante jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, abarca también a los extranjeros con fuente de riqueza en nuestro país, de lo contrario sería injusto.

c) Principio de Obligatoriedad

Muy estrechamente relacionado con el anterior, este principio se puede precisar de la siguiente manera: Toda persona física o moral, nacional o extranjera o incluso unidades económicas al ubicarse en el supuesto normativo establecido previamente en ley expedida por el Poder Legislativo (artículo 73, fracción VII de la Constitución), por ese hecho están obligadas a contribuir impositivamente al gasto público y el Gobierno puede imponer contribuciones de acuerdo con el marco constitucional que nos rige (para no cometer arbitrariedades), porque con ello ejercita su facultad de "IMPERIUM" respecto a su función tributaria como sujeto activo, esto es lícitamente puede exigir lo que le sea debido con base en una ley.

En este sentido nuestra Carta Magna otorga la facultad y los instrumentos jurídicos adecuados al Gobierno, respecto del cumplimiento de la obligación pública de contribuir al gasto público, para que en los casos necesarios, pueda ejercitar el procedimiento económico-coactivo, y así se encuentra plasmado en el párrafo segundo de su artículo 22:

*"No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por autoridad judicial, para... el pago de impuestos o multas ..."*²⁹

d) Garantía de Audiencia

Esta garantía se encuentra consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional que señala:

²⁹ México Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Op. Cit.

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.³⁰

En materia fiscal esta garantía constitucional se cumple en aquellas leyes que suponen una certeza tanto para el contribuyente como para Fisco, en relación con el procedimiento establecido en las leyes respectivas, en este caso, el Código Fiscal de la Federación, el Código Federal de Procedimientos, Civiles, éste último de aplicación supletoria del primero, que establecen diversos procedimientos, instancias, recursos administrativos y juicios de anulación que podrán hacer valer los contribuyentes en contra de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales

Esta garantía se puede concretar a ser “oído y vencido en juicio”, lo cual no es otra cosa sino ser atendido por las autoridades al incoar un procedimiento para no quedar en estado de indefensión.

Es un derecho del particular, del contribuyente ante cualquier autoridad. Es el medio legal para defenderse y defender lo suyo sin hacerse justicia por su propia mano. De aquí que por virtud de la supremacía constitucional, toda ley ordinaria que no consagre en su parte conducente esta garantía en favor de las personas, adolece de inconstitucionalidad porque atenta contra lo asentado en nuestra Carta Magna, y para suplir dicha omisión, las autoridades deberán asegurarse de otorgar a los gobernadores los procedimientos para el efecto.

e) Derecho de Petición

Es el artículo 8 de la Ley Fundamental el que avala el derecho de petición al precisar que:

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

³⁰ Ibid. p. 17.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.³¹

Al respecto, Francisco de la Garza, citando varias tesis jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que ésta *“ha establecido que esa garantía tiende a asegurar un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido, que es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae en él, se viola la Garantía Constitucional, la cual consiste no sólo en que las peticiones que se tramiten se resuelvan con la formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas, sino que además impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulado, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario”*.³²

f) Principio de Igualdad

Desde los primeros tiempos de nuestra Historia ha sido sentir de todo el pueblo, como un país naciente, el dar un trato igualitario a todos los hombres.

Así, el artículo 1 de nuestra Carta Magna expresa lo siguiente:

“En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”.³³

En este artículo nuestra Constitución consagra el principio de igualdad, estableciendo que en México toda persona o individuo, sin distinción de nacionalidad, religión, raza o sexo, goza de las garantías que nuestra Ley fundamental consagra en sus primeros 29 artículos.

El artículo 12 de la Ley Fundamental nos dice:

¹ Ibid. págs. 14 y 15.

³² De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 17a. Edición Porrúa, 1992 pags. 305 y 306.

³³ México, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. Cit., P.9.

“En los Estados Unidos Mexicanos no se concederán títulos de nobleza, ni prerrogativas y honores hereditarios, ni se dará efecto alguno a los otorgados por cualquier otro país”.³⁴

Lo que nos enseña que la aplicación de la ley debe ser un plano de igualdad y debe recaer con la misma intensidad sobre todo el que se encuentre en el supuesto sin distinción alguna por causas hereditarias, títulos de nobleza o cualquier prerrogativa que pueda ser privativa del ejercicio de la justicia.

El concepto de igualdad lo debemos entender como el trato igual en circunstancias iguales, lo que significa la prohibición de toda decisión o norma legal de carácter discriminatoria por parte de los órganos estatales. La igualdad ante la Ley es un caso de razonabilidad de las leyes y representa una garantía constitucional.

El artículo 13 de la Constitución en su parte conducente precisa:

“Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”.³⁵

Este párrafo tuvo su origen sobre todo en las injusticias de la guerra y en el derecho penal, sin embargo es un principio acogido ya por todas las ramas del Derecho.

La Ley privativa carece de toda técnica legislativa, ya que se caracteriza por no ser general, no ser abstracta, ni impersonal, ni permanente sino que es personal, concreta y definida en lo que se refiere a una persona individualmente determinada buscando que a otras no les afecte aun cuando estén en el supuesto marcado por la Ley.

Por otra parte, es necesario señalar que no deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que las segundas, aunque no se apliquen a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones, sí tienen la nota de generalidad; leyes especiales en materia tributaria, son por ejemplo las leyes que establecen tributos a los fabricantes de vino, de materiales, o a los poseedores de automóviles, o las leyes que determinan las aportaciones de seguridad social.

³⁴ Ibid. p. 16.

³⁵ Ibid.

Como anteriormente se señaló, nuestra Constitución apoyada en el sentir del pueblo, consagra el principio de igualdad entre los hombres, y con base en ella, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respetándola, ha establecido criterios categóricos sobre el particular.

g) Principio de Legalidad

El sistema de normas que constituyen el Derecho de un país debe ser respetado, fundando la validez legal de todo acto, contrato o situación legal que se presente. Al respecto el tratadista León Duguit en el Tomo III de su tratado de "Derecho Constitucional" nos enseña:

"El Estado está subordinado a una regla de derecho superior así mismo, que él no crea y no puede violar", "la limitación del Estado por el Derecho es preciso aceptarla, cualquiera que sea el fundamento que se dé al Derecho", "no es el Estado quien crea el derecho", hay un derecho sin él, encima de él, al lado de él; así es, es preciso que sea así: sin esto no hay civilización posible; no hay más que despotismo y barbarie"; "sería una ilusión singular creer que el derecho se impone a la obediencia de todos por una sola fuerza. La historia prueba que esto no es cierto. El derecho sin la fuerza es impotente, pero la fuerza sin el derecho es barbarie. Por otra parte, si el derecho no puede desprender su fuerza interna de un poder de aplicación suficiente, sin embargo es cierto que cuando la conciencia de la colectividad está profundamente penetrada de la idea de derecho, de la idea que se opone a todas las gobernantes y a los gobernados, existe entonces una fuerza que en cierta forma hace sentir su acción y contra los detentados del poder vacilan oponerse abiertamente", "el principio de legalidad se puede formular así: no hay un sólo órgano del Estado que pueda tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición de carácter general dictada con anterioridad; este es el principio esencialmente protector del individuo, y se puede decir que no tiene, que no puede, que no debe tener excepción, una sociedad que no lo reconoce o que reconociéndolo le pone reserva o excepciones, no vive en realidad bajo un régimen de Estado o de derecho", "no existe un solo órgano del Estado, cualquiera que sea, que pueda tomar una decisión individual fuera de la Ley o en contra de ella; el parlamento mismo está sometido a la Ley pues puede derogarla, modificarla o reemplazarla por otra ley nueva, pero en tanto que aquélla exista el parlamento está subordinado

y no puede tomar decisión que le sea contraria; si lo hiciera, haría un acto contrario al derecho y por consiguiente sin valor jurídico".³⁶

Reforzando lo anterior, Jellinek, en el Tomo II de su obra "El Estado Moderno", nos dice:

"Por absoluto que fuera el poder del Estado y aunque le fuera posible hacer todo jurídicamente, hay sin embargo una cosa que el Estado no puede hacer; suprimir todo orden jurídico y establecer la anarquía, porque se destruiría a si mismo. Ahora bien, es innegable que el orden jurídico en vigor obliga no solamente a los gobernados sino también al Estado. Sin duda no los afecta en la misma manera, pues a diferencias de los ciudadanos, el Estado puede cambiar el Derecho existente, pero tanto que este derecho exista, el Estado no puede desconocerlo no puede ejercitar su propio poder más que bajo la forma determinada por la organización constitucional preestablecida. No se puede, afirmar que el poder estatal no tenga más limitaciones de hecho, o de orden moral, o de orden político, sino que está verdaderamente limitado por el derecho".³⁷

En la doctrina del Derecho Tributario se ha adoptado un aforismo proveniente del derecho penal consistente en "*nullum tributum sine legem*". Lo que enseña que esta rama del Derecho es de aplicación estricta, es decir, no se aplica la analogía ni la mayoría de razón y lo que no está exactamente escrito en la norma no se puede aplicar.

En nuestro derecho encontramos consagrado este principio en varios artículos constitucionales: el primero que analizaremos es el número 14, en cuanto al aforismo mencionado en el párrafo tercero que señala.

"En los juicios de orden criminal, queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata".³⁸

En este tercer párrafo del artículo 14 Constitucional, se encierra, al igual que los dos primeros párrafos, un principio de legalidad cuyo campo de aplicación es el procesal

³⁶ Duguit M. León. Manual de Derecho Constitucional. Madrid 1921. p. 198.

³⁷ Jellinek, George. Teoría General del Estado Madrid 1914. Tomo I, p. 216.

³⁸ *Ibidem*.

penal y deriva del principio general de derecho, “*nullum poena sine legem*”, lo que se aplica al Derecho Tributario como habíamos visto.

En el segundo párrafo del artículo 14 en comento consagra el principio de legalidad propiamente dicho, estableciendo:

*“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.*³⁹

Así se consagra una piedra angular en la seguridad y en la tranquilidad de un pueblo que descansa en un orden jurídico. Es el freno de los actos realizados por la autoridad que pretende violar los derechos de los ciudadanos. Este, con otros fundamentos, han hecho posible la vigencia del juicio de amparo establecido en nuestro país, que se considera una auténtica lucha por la defensa de los derechos humanos.

Otro de los pilares de nuestro sistema jurídico es el primer párrafo artículo 16 Constitucional en donde también se consagra el principio de legalidad, al señalar:

*“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa leal del procedimiento.”*⁴⁰

La autoridad debe justificar su actuación y además fundar su proceder, cuando en el ejercicio de sus atribuciones afecte la esfera jurídica de los particulares.

Al respecto Sergio Francisco de la Garza nos dice que:

“La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto sobre el principio de legalidad lo siguiente” “el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el Artículo 31 Constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto

³⁹ *Ibíd.*

⁴⁰ *Ibíd.* p. 18.

formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán en el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, y que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deban soportar, sin que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o emitidas a título particular, sin que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictada con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esto por lo demás, es consecuencia de principio general de legalidad conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que pretenda justificárseles”.⁴¹

En lo precisado, se puede claramente observar que nuestra Ley Suprema viene a confirmar un principio esencial del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria tiene que encontrarse encuadrada en un determinado marco legal previamente establecido.

Así, a manera de síntesis el autor Arrijoa Vizcaíno indica que.

⁴¹ De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México 1992, Porrúa 17a. Edición p. 166. p. 94.

“Los dos enunciados a los que obedece el principio de legalidad son:

- a) *La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.*
- b) *Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que estas mismas leyes les confieren.⁴²*

h) Principios de proporcionalidad y equidad

Los antecedentes de estos principios los encontramos en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, en donde se consagra que para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades.

La Constitución de Cádiz, a su vez precisaba que las contribuciones se repartirán entre los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

En el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 10 de enero de 1822, establece que todos los habitantes del impuesto deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

Este es el primer antecedente jurídico que encontramos en el México Independiente, la Constitución de 1857, en su artículo 31, fracción IV disponía:

“Son obligaciones de todos los mexicanos:...
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁴³

⁴² Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., p. 195.

⁴³ México, Constitución Política Mexicana de 1857, Artículo 31, Fracción IV.

La Constitución de 1917 repetía el mismo texto hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993 y que entró en vigor treinta días después de su publicación, reforma que incluye al Distrito Federal en el enunciado de la fracción IV en comento.

Existen en la actualidad dos corrientes para interpretar el significado de este principio. La primera, que establece que debe interpretar la expresión proporcional y equitativa como significado de justicia. La segunda, es la que sigue la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretando por separado los términos de proporcionalidad y equidad.

De la Garza, comenta que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala:

*“De acuerdo con el Artículo 31, Fracción IV de la Carta Magna para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales. Primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes sino una facultad limitada por estos tres requisitos”.*⁴⁴

Sobre el primer criterio el Lic. Flores Zavala nos dice:

*“Ahora bien, encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: “Los súbditos de cada Estado; deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de los que gozan....la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad”. De manera que con la expresión “Proporcional y equitativa” solo se busca la justicia de los impuestos”.*⁴⁵

Ahora bien, este principio, dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios, el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una

⁴⁴ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 269-.

⁴⁵ Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit., p. 203

capacidad contributiva paguen alguna contribución y que ésta represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

Esta tesis, según lo precisa el propio Flores Zavala, la confirma el Lic. Eduardo Ruíz (curso de Derecho Constitucional y Administrativo), cuando dice:

*“Decimos proporcional porque deben partir de la base de las fortunas particulares; equitativo porque no debe extenderse a más que llenar su objeto. En otros países falta esta segunda condición al impuesto, y los productos de éste, forman lo que se llama el tesoro, que es la acumulación del numerario de las cajas del gobierno, después de pagados todos los gastos. En México, en donde anualmente debe formarse un presupuesto de egresos y decretarse las contribuciones que han cubrirlo (Fracción VII del Artículo 72), el único derecho de la sociedad es exigir la suma indispensable necesaria para hacer sus gastos. “Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto sin atesorar”.*⁴⁶

Asimismo indica Flores Zavala que:

“El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar contribuciones, sino que todos los que tienen la capacidad contributiva paguen algún tributo. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada contribución individualmente considerada y entonces debe interpretarse en el sentido de que las contribuciones deben gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

*El principio de uniformidad significa que las contribuciones que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo: pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada y entonces deben entenderse en el sentido de que todos aquéllos, cuya situación generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, del origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.”*⁴⁷

⁴⁶ Ibid. p. 204.

⁴⁷ Ibid. p. 205

Apoyando esta misma teoría, J. Garza Servando, citado por Sergio F. de la Garza, señala que, en su libro "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", nos dice:

"Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido, coincidente o son contrarios y excluyentes. ¿Qué es la proporcionalidad en materia tributaria?. Algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como el de ingresos mercantiles o cualquiera de los especiales sobre la producción. Una institución de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional), en relación con la categoría o volumen del ingreso gravado (ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo, el de la renta. Si el impuesto sobre la Renta gravara como cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal".⁴⁸

"En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión con un idéntico contenido conceptual referido a la distribución.

Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idénticas cargas tributarias. Otra razón viene a corroborar lo expuesto: si estos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso de la Unión o de las Legislaturas, ninguna Ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque la educación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los dos adjetivos mediante la conjunción copulativa.

⁴⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 270.

Por otro lado, los seguidores de la segunda corriente apoyada en lo esencial pro la Suprema Corte, fundándose en los criterios del Lic. Vallarta, argumentan que los conceptos se deben diferenciar habiendo emitido los siguientes juicios:

(Exposición del Lic. Vallarta). La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta. Los economistas por esto, no reputan desproporcionalidad a la contribución que paguen pocos o muchos, en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre los que recaiga, sino a la que se exigía sin tener en cuenta la cuantía importancia de esos valores”.⁴⁹

Asimismo, Flores Zavala más adelante indica que otra de las tesis de la Suprema Corte, se ha referido a este tema diciendo que:

“Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, y la contribución debe estar en proporción a la importancia del acto”. (Prontuario, Tomo VII., pág. 83).⁵⁰

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, basada en la tesis del Lic. Vallarta en su jurisprudencia establecía.

“Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta para ajustar estos impuestos a la Constitución Federal. Los poderes federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decreten los Estados”. (Jurisprudencia, Apéndice al Tomo XXXVI. Pág. 812).⁵¹

Sin ninguna finalidad de perseguir discusiones, ni ponernos en contra de los grandes tratadistas, y destacados juristas, consideramos que sí es posible hacer una

⁴⁹ Ibid. p. 205 y206

⁵⁰ Idem.

⁵¹ Margain Manautou, Emilio, Op. Cit., p. 86.

diferenciación entre ambos principios aun y cuando se encuentran vinculados y entrelazados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, uno y otro contienen sus características específicas, pues mientras la proporcionalidad se vincula con la capacidad económica del contribuyente debiendo existir diferenciación entre el impacto a cada causante en específico tanto cuantitativa como cualitativamente repartiendo los gravámenes de una manera equilibrada: la equidad viene a representar una igualdad ante la Ley Tributaria de los contribuyentes de un mismo tributo o lo que es lo mismo, atiende a la igualdad en la regulación de cada uno de los elementos integrantes de las contribuciones no permitiendo que, quienes están en situaciones desiguales, se les dé un tratamiento igual.

Por último, nos comenta el maestro Margain Manautou que:

*“La Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre se ha declarado incompetente para juzgar, desde el punto de vista económico, la falta de proporcionalidad y equidad de una ley tributaria, por considerar que no está capacitada para juzgar los estudios que de tal carácter tomó en consideración el legislador para establecer, entre otros elementos de la ley, la cuota, tasa o tarifa de la misma”.*⁵²

Sin embargo, no hay que olvidar que esa cuestión ya quedó superada, al dar la Suprema Corte de Justicia de la Nación el carácter de garantía individual a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, lo cual se desprende del contenido de las siguientes ejecutorias:

*“Aunque la jurisprudencia sentada por esta Corte, en ejecutorias anteriores, fue en el sentido de que la proporcionalidad y equidad del impuesto no pueden reclamarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el Poder Judicial para revisar si en los decretos y actos del Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales.... Si bien el Artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporción y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el Capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de ese derecho es una violación de estas garantías”.*⁵³

⁵² Margain Manautou, Emilio, Op. Cit., p. 86-

⁵³ Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVII, P. 1013.

"IMPUESTOS, AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCIÓN Y EQUIDAD DE LOS- Sin bien es cierto que el Artículo 31 Constitucional no está en el Capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola la de los 14 y 16; porque no sólo deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia el mismo Artículo 31 y la violación de su texto no puede constituir una orden motivada y fundada en perjuicio de personal alguna, por lo que para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I del Artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales".⁵⁴

Un impuesto resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad, cuando a juicio del Poder Judicial aparezca que es excesivo o ruinoso, o que el Poder Legislativo se excedió de sus facultades constitucionales porque con relación a la misma fuente de ingresos que grave a igual capacidad económica de los afectados, establece cuotas distintas a los contribuyentes.⁵⁵

Después de esta disertación y de haber realizado el análisis de los principios constitucionales de las contribuciones, hemos de proceder a adentrarnos en los aspectos concretos del presente trabajo.

⁵⁴ Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época Tomo LXI, p. 2922.

⁵⁵ Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época Tomo XCIII, p. 861.

CAPITULO II. ESTUDIO JURIDICO FISCAL DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO

El impuesto sustitutivo del crédito al salario es un tributo complejo, que fue creado por el legislador no con la finalidad de recaudar fondos para satisfacer las necesidades colectivas, sino para trasladar a los patrones, personas físicas o morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio al trabajo personal subordinado, el costo del crédito al salario que tienen derecho los trabajadores, dada la imposibilidad de los patrones de acreditar dicho crédito al salario contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros y que hasta el 31 de diciembre de 2001 tenían derecho a hacer.

Es por la complejidad de la mecánica de este tributo, en aras de analizar si éste cumple con los principios de las contribuciones consagrados en nuestra Constitución que es el objetivo principal del presente trabajo, que resulta indispensable estudiar con detalle sus elementos esenciales: sujeto, objeto, base gravable, tasa y época de pago.

No debe perderse de vista también, situación que hace todavía más complejo este impuesto, que su estudio debe hacerse en armonía con diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, amén de que es dicha ley la que establece las bases para el cálculo del crédito al salario que corresponde a los trabajadores.

Por último, al efectuar la presente investigación, nos percatamos de un error en que incurren tanto algunos jueces como abogados postulantes sobre el impuesto que nos ocupa, al sostener que el impuesto sustitutivo del crédito al salario se encuentra contenido en el artículo Tercero transitorio del Decreto que crea la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002.

En cuanto a lo anterior, el 1 de enero de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto (sin nombre), que en su artículo Primero (se especificó a través de la fe de erratas publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de enero de 2002) se crea la Ley del Impuesto sobre la Renta; en su artículo Segundo, se establecen las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en su artículo Tercero, se crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario; y en su artículo Cuarto, se establece la única disposición transitoria de este impuesto sustitutivo del crédito al salario relativa a su entrada en vigor.

De lo anterior, se desprende claramente que el impuesto objeto de nuestro estudio no se creó mediante una disposición transitoria de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que son contribuciones que, si bien deben relacionarse como ya se indicó, son independientes respecto de sus elementos esenciales.

1. Sujeto pasivo del impuesto

En términos generales, entendemos como sujeto pasivo de la obligación tributaria la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de una contribución, es decir, la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa⁵⁶

Acorde con lo anterior, el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación señala *"las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."*⁵⁷

Así las cosas, cualquier persona, física o moral, que se ubique en el supuesto normativo de la contribución, se convierte en el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria conforme a nuestro Derecho.

Ahora bien, tomando en cuenta lo anterior, en la especie, a fin de definir el sujeto pasivo del impuesto sustitutivo del crédito al salario, conviene transcribir la parte que nos interesa del artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002.

"Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

*Único. Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, **las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente[...]**" (énfasis añadido).*

Del texto de la ley se desprende con claridad que son sujetos pasivos de este impuesto, las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, o sea, los patrones. Esto es, por el simple hecho de efectuar una erogación por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, esa persona (física o moral) se ubica en la hipótesis normativa del artículo Tercero en comento y se convierte en contribuyente de este impuesto.

En cuanto a lo anterior, cabe hacer la siguiente reflexión respecto de las personas morales como sujetos pasivos del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

El artículo Tercero en comento no define lo que debe entenderse para efectos de este impuesto "persona moral", así como tampoco lo hace el Código Fiscal de la Federación, siendo necesario atender lo dispuesto en el derecho común, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5 del referido Código Tributario.

⁵⁶ ARRIOJA VIZAINIO, Antonio; op. cit. página

⁵⁷ México, Código Fiscal de la Federación 2002; Editorial Dofiscal

En cuanto a lo anterior, el artículo 25 del Código Civil Federal señala:

“Son personas morales:

I. La Nación, los Estados y los Municipios;

II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III. Las sociedades civiles o mercantiles;

IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del Artículo 123 de la Constitución Federal;

V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la ley;

VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en términos del artículo 2763”.⁵⁸

Asimismo, la Federación, los Estados y los Municipios son, conforme a nuestro sistema jurídico, patrones, ergo, efectúan erogaciones por la prestación de servicios personales subordinados.

Ahora bien, por lo que se refiere a la Federación, el segundo párrafo del artículo 1 del Código Fiscal de la Federación prevé que ésta queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes fiscales lo señalen expresamente.

Así las cosas, en la inteligencia que las disposiciones fiscales que establecen los elementos de los tributos son de aplicación estricta conforme el artículo 5 del Código Fiscal Federal, y que son personas morales, los Estados, los Municipios, las Asociaciones que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, etc., debe concluirse que con base en las disposiciones comentadas, no se excluye a estas personas de la obligación del pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

De suponer que tales personas no son contribuyentes de este impuesto, bajo la premisa que no lo son del impuesto sobre la renta, en nuestra opinión, se estaría aplicando un tratamiento inequitativo y, por ende, inconstitucional, ya que se encuentran en la misma situación jurídica que los patrones del sector privado, pues ambos efectúan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado; es decir, ambos se ubican en la hipótesis normativa del impuesto que nos ocupa.

2. Objeto del impuesto

⁵⁸ México, Código Civil Federal 2002. Editorial Themis

Lucien Mehl, citado por Sergio Francisco de la Garza, nos dice que el objeto del tributo, al que llama “recurso económico”, “es la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios”⁵⁹.

Esto es, el objeto del tributo es el elemento económico sobre el cual está establecido en impuesto, en el cual toma su fuente directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, un servicio, una renta, un capital.

Dicho en otras palabras, el objeto es la realidad mesurable del presupuesto generador del tributo, el cual puede consistir en una cosa, un acto o un hecho.

El objeto, también llamado presupuesto objetivo del hecho imponible, ofrece, según Sáinz de Bujanda, el siguiente repertorio:

1. Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, y transformando consiguiente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo;
2. Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en “hecho” imponible por obra de la ley tributaria;
3. El estado, situación o cualidad de la persona;
4. La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica;
5. La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.⁶⁰

Ahora bien, a fin de definir este elemento respecto al impuesto sustitutivo del crédito al salario, conviene transcribir la parte que nos interesa del dispositivo legal que lo contiene:

“Artículo Tercero. *Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.*

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

⁵⁹ DE LA GARZA, op. cit. página 417

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

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

[...]

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

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

De lo anterior se desprende, a primera vista, que el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario; esto es, el elemento económico sobre el cual recae este tributo, lo constituyen las erogaciones que se realicen por la prestación de un servicio personal subordinado, entendiéndose como tales, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado.

Así las cosas, retomando a Sáinz de Bujanda, la realización de erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado es el acontecimiento material o fenómeno de consistencia económica, tipificado por la norma tributaria (artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002), como el presupuesto objetivo de la obligación tributaria.

Ahora bien, decimos que las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado constituyen el objeto del impuesto en cuestión a primera vista, dado que del análisis de la mecánica de este impuesto en relación con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, se

desprende que la intención del legislador no fue crear un “impuesto sobre nóminas” federal, esto es, gravar las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado, sino trasladar al patrón el costo que le representa al Estado el pago del crédito al salario a que tienen derecho los trabajadores calculado conforme a las tablas previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y siendo así, la realidad económica sobre la que recae este impuesto, es el crédito al salario que absorbe el patrón, sólo en el caso de ejercer la opción prevista en el artículo Tercero del Decreto en comento.

En conclusión, el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario lo constituyen las erogaciones efectuadas por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre y cuando el sujeto pasivo no sustituya el pago de este impuesto con la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores.

Sin embargo, si se ejerce la opción de no acreditar el crédito al salario pagado a los trabajadores contra el impuesto sobre la renta a cargo o del retenido a terceros, esto es, absorber como un costo tal crédito al salario, nos encontramos que el objeto del impuesto en comento, esto es, el fenómeno económico que grava, es el crédito al salario pagado a los trabajadores; costo que el Estado le traslada al patrón a través de la mecánica de este impuesto.

3. Base gravable

Alitaba, citado por Sergio Francisco de la Garza, señala que la base gravable, a la que llama “base imponible”, “es una perspectiva medible del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del quantum debeatur”.⁶¹

A la base gravable, se aplica un elemento exterior al hecho generador, que es el tipo impositivo o la alícuota (tasa o tarifa).

Lo anterior dicho en otras palabras, la base gravable es la medida del ingreso, valor, rendimiento o utilidad a la que deberá aplicarse la tasa o tarifa para determinar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal satisfacer.

Ahora bien, a fin de analizar la base gravable del impuesto sustitutivo del crédito al salario conviene transcribir el artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002 en su parte conducente:

“Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

⁶¹ DE LA GARZA, op.cit. página 431

Único. Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

Cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo

anterior podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

[...]"

Del texto de la ley se desprende lo siguiente:

1. Cuando el contribuyente paga impuesto sustitutivo del crédito al salario:
 - a) La base gravable la constituyen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.
 - b) Para estos efectos, se entiende por erogaciones, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagados por las personas físicas o morales a quienes les presten un servicio personal subordinado, asimismo se consideran como tales, aquéllas que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.
 - c) El impuesto se determinará aplicando al total de erogaciones la tasa del 3%.
 - d) Se pagarán pagos provisionales por cuenta del impuesto del ejercicio, el cual se determinará aplicando la tasa del 3% al total de erogaciones efectuadas durante el mes que corresponda.

2. Cuando el contribuyente ejerza la opción prevista en la ley:
 - a) En caso en que el contribuyente ejerza la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, la base gravable la constituye el crédito al salario que paga a sus trabajadores y que no disminuye del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros (existe un error en la cita de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, debiendo ser los artículos 115, 116 y 119).
 - b) Si el crédito al salario es mayor que el impuesto, sólo se podrá disminuir del impuesto sobre la renta a cargo o del retenido a terceros, la diferencia entre el monto en que dicho crédito exceda del impuesto causado.

- c) De esta manera, el monto máximo a pagar no podrá ser mayor al 3% del importe pagado a los trabajadores por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

4. Tasa o tarifa

Ernesto Flores Zavala define la tasa o tarifa como “... las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría”.⁶²

En cuanto a lo anterior, la doctrina jurídica ha señalado que las tasas, también llamadas cuotas, pueden ser de los siguientes tipos:⁶³

1. Proporcional
2. Progresiva
3. Regresiva

1. Tasa o tarifa proporcional.- Es la que pertenece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la contribución aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible, esto es, la tasa es constante, pero el importe del tributo varía dependiendo de la magnitud de la base gravable.
2. Tasa o tarifa progresiva.- Es aquella que se va incrementando al aumentar la base gravable, de tal manera que al ir aumentando de manera progresiva la base se va incrementando proporcionalmente la tasa o tarifa.

La doctrina ha establecido que existen dos modalidades de tasa o tarifa progresiva: continua o global y por escalones.

- a) La progresividad continua o global se caracteriza porque la tasa aplicable depende de la cuantía de la base imponible y grava la totalidad de ésta. En este caso, Trotabas, citado por Sergio Francisco de la Garza, explica: *“en la progresividad global la materia imponible está clasificada en masas de más en más importantes, partiendo de cero, o del máximo exonerado, y se atribuye a cada masa un tipo de impuesto más en más elevado. La progresividad se llama “global” porque el tipo así afectado a cada masa la alcanza globalmente, después de cero o del máximo exonerado”*.⁶⁴
- b) La progresividad por escalones se caracteriza porque la base imponible está dividida en escalones, a cada uno de los cuales se le aplica una tasa proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior, esto

⁶² FLORES ZAVALA, op. cit. página 117

⁶³ DE LA GARZA, op. cit. páginas 440 - 445

⁶⁴ DE LA GARZA, op. cit. página 442

es, la base se divide en fracciones o secciones sucesivas y a cada fracción o sección se le aplica una tasa cada vez mayor.

3. Tasa regresiva.- Es aquélla que disminuye al aumentar la base gravable, de tal suerte que a los aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos menos que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

Una vez definida el concepto de tasa para fines tributarios, procederemos a analizar este elemento en relación con el objeto de nuestro estudio, o sea, el impuesto sustitutivo del crédito al salario, y para ello conviene transcribir la parte que nos interesa del artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002.

“Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Único[...]

[...]

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

Del texto de ley se desprende claramente que la tasa en el impuesto que nos ocupa es de las llamadas proporcionales, esto es, la tasa es constante (3%), pero el importe del tributo variará dependiendo de la extensión de la base gravable (*“total de erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado”*).

Así las cosas, conforme vaya aumentando el importe de erogaciones que realicen los sujetos pasivos con motivo de la prestación de servicios personales subordinados, el impuesto será proporcionalmente mayor, incidiendo más, por una razón lógica, en aquellos patrones con mayor número de trabajadores o bien, en aquellos que otorgan más prestaciones laborales o de mayor cuantía, pues su base gravable es más extensa.

5. Época de Pago

Hensel, citado por Sergio Francisco de la Garza, nos dice respecto del nacimiento de la obligación tributaria:

“La obligación tributaria es una obligación ex lege, cuyo nacimiento requiere de dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que pueda producirse en la vida real para que se cree una obligación

tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley”⁶⁵

Asimismo, Sergio Francisco de la Garza nos explica que el término causación se refiere al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia el momento exacto en que nace la obligación tributaria.

Acorde con lo anterior, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Ahora bien, en el caso a estudio, del texto del artículo Tercero del Decreto que crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario se desprende que el nacimiento de la obligación tributaria, o sea el momento de causación de este tributo, se da cuando se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, siendo este evento el presupuesto de hecho que actualiza la hipótesis normativa.

Por otra parte, una vez analizado el momento de causación del impuesto que nos ocupa, a continuación procederemos a estudiar el momento de determinación.

En cuanto al concepto de determinación, la doctrina la ha definido como el acto o conjunto de actos posteriores al momento de causación del impuesto, es decir, de la actualización de la hipótesis de la norma tributaria, encaminados a la particularizar la aplicación de la norma a la situación de cada una de las personas que se ubican en la hipótesis en cuestión.

Tal acto o conjunto de actos pueden emanar de la administración pública, de los particulares o de ambos de manera coordinada, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación, es por ello, que la doctrina señala que la determinación tiene carácter declarativo.⁶⁶

En el Derecho Positivo Mexicano, el referido artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece las reglas para la determinación de las contribuciones conforme a lo siguiente:

“[...]”

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les

⁶⁵ DE LA GARZA, op. cit. página 546

⁶⁶ DE LA GARZA, op. cit. páginas 557 - 561

serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.*
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.*

[...].⁶⁷

En relación con lo anterior, en el caso objeto de nuestro estudio, del texto del artículo Tercero del Decreto que crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, encontramos las siguientes reglas para la determinación de este tributo, y para ello conviene transcribir la parte del texto de ley que nos interesa:

“Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Único[...]

[...]

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

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se

⁶⁷ México, Código Fiscal de la Federación 2002. Dofiscal Editores

presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

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

Del texto transcrito se desprende lo siguiente:

- a) El impuesto se calculará por ejercicios fiscales (año calendario) (artículo 11 del Código Fiscal de la Federación).
- b) El impuesto del ejercicio (2002), deducidos los pagos provisionales, se pagará en el año de 2003.
- c) El impuesto se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en las mismas fechas de pago para el impuesto sobre la renta (dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal en los términos del artículo 10, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002).
- d) Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio.
- e) Los pagos provisionales mensuales se efectuarán mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en que se realicen las erogaciones.
- f) El pago provisional se calculará aplicando la tasa del 3% sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.

6. Sustitución del crédito al salario

El artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, mediante el cual se crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario establece que las personas físicas o morales que hagan pagos por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional pueden optar por absorber el costo del crédito al salario que entregan a sus trabajadores conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a cambio de no

pagar el impuesto del 3% sobre las erogaciones por dicho concepto, como se transcribe a continuación:

“Artículo Tercero. *Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.*

Único.

[...]

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

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

[...]"

Es importante aclarar que los artículos 116, 117 y 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 a que hace referencia el Decreto en comento, deben ser, en nuestra opinión, los artículos 115, 116 y 119, ya que de otra manera se haría imposible la aplicación de la opción aludida.

Conforme a lo anterior, a partir del 1 de enero de 2002, serán los patrones, siempre y cuando ejerzan la opción aludida, los que absorberán el crédito al salario que tienen derecho los trabajadores y que hasta el año de 2001 le correspondía al Estado erogar.

a) Origen del crédito al salario

El crédito al salario, conforme a su mecánica actual, tuvo su origen en la Ley que Establece las Reducciones Impositivas Acordadas en el Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, mediante la cual se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de diciembre de 1993.

En la correspondiente Exposición de Motivos de la referida Ley, el Ejecutivo propuso modificar el esquema de crédito al salario equivalente al 10 por ciento del salario mínimo de la zona geográfica correspondiente al trabajador, sustituyéndola por una tabla de créditos fiscales expresados en montos dependiendo del ingreso del trabajador, los cuales decrecen conforme aumenta el ingreso hasta un monto equivalente al 10 por ciento del salario mínimo

Bajo este esquema, el monto que exceda el crédito al salario al impuesto a cargo debe entregarse en efectivo al trabajador. Para ello, el patrón tiene la obligación de entregar esta cantidad en efectivo, teniendo derecho a acreditar estos pagos contra cualquier impuesto federal a su cargo o en su carácter de retenedores. En los casos en que el patrón no tenga impuesto contra qué acreditar podrá solicitar su devolución.

Con lo anterior, se buscó incrementar el ingreso disponible de los trabajadores que perciben menos de cuatro salarios mínimos, siendo el crédito proporcionalmente mayor para los trabajadores con ingresos más bajos

b) Mecánica para el ejercicio de la opción

Para efectos de considerar esta opción es necesario estar claros de la forma en que opera el crédito al salario que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002.

El artículo 115 establece el procedimiento aplicable para fines de determinar el monto de dicho crédito a que tienen derecho los trabajadores y que se les debe considerar como una disminución en la retención del impuesto sobre la renta que el patrón está obligado a efectuar.

Como ya se comentó, el monto del crédito dependerá del ingreso que sirve de base para calcular el impuesto sobre la renta. El monto mínimo del crédito es de \$153.92 y el máximo de \$352.35.

La aplicación de la tarifa contenida en el artículo 115 referido implica llegar a la conclusión que a mayor ingreso menor monto de crédito al salario que se disminuye del impuesto sobre la renta a cargo del trabajador, situación que cumple con el principio que instituyó el crédito al salario.

Ahora bien, en el supuesto de que el monto del crédito al salario a que se tiene derecho sea mayor al impuesto sobre la renta, disminuido del subsidio a que tenga derecho el propio trabajador, el patrón tiene obligación de entregar en efectivo dicho diferencial, en la medida que se satisfagan los requisitos que se establecen en la fracción VI del artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que textualmente establece lo siguiente:

"VI. Paguen mensualmente a los trabajadores en nómina separada y en fecha distinta a la que se paga el salario, el monto del crédito al salario previamente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".⁶⁸

En cuanto a lo anterior, la Regla 3.6.35 de la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea para 2000 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de enero de 2002, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público eliminó prácticamente las obligaciones contenidas en la fracción VI del artículo 119 antes trascrita a cambio de identificar, a partir del mes de febrero, tanto en la nómina como en los recibos, el monto del crédito aplicado y el pagado en efectivo.

Satisfechos estos requisitos, el patrón tendrá derecho a disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades entregadas a los trabajadores en efectivo, por concepto del crédito al salario.

c) Monto máximo a pagar

Conforme a la mecánica del ejercicio de la opción se desprende que el monto máximo a pagar no podrá ser mayor al 3% del monto pagado a los trabajadores por concepto de remuneraciones gravadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es así, ya que cuando el patrón opta por absorber el crédito al salario entregado en efectivo a sus trabajadores, se podrá acreditar el excedente pagado por dicho concepto respecto al 3% del importe de las erogaciones que se efectúen por la prestación de servicios personales subordinados antes citado, según lo establece el propio Decreto que crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

7. Deducibilidad del crédito al salario entregado a los trabajadores para fines del impuesto sobre la renta

Un aspecto importante que no debe pasarse por alto dada la vinculación que existe entre el impuesto objeto de nuestro estudio y el impuesto sobre la renta, se refiere al caso en que el contribuyente absorba el crédito al salario pagado a sus trabajadores, lo cual representa un costo para éste, y en este sentido, si debiera considerarse dicho costo como deducible de la base gravable del impuesto sobre la renta.

En cuanto a lo anterior, aplicando de manera estricta la Ley del Impuesto sobre la Renta, se tendría que concluir que la erogación que se origine con motivo de

⁶⁸ México, Ley del Impuesto sobre la Renta 2002, Dofiscal Editores

la absorción del crédito al salario entregado a los trabajadores no sería deducible, en los términos del artículo 31 de dicha ley.

No obstante lo anterior, haciendo una interpretación armónica de las disposiciones fiscales, consideramos que si bien es cierto que del referido artículo 31 se desprende que el crédito al salario entregado a los trabajadores no es deducible, en nuestra opinión, dicha limitación sólo sería aplicable cuando teniendo derecho al acreditamiento contra el mismo impuesto sobre la renta no se lleve a cabo, o bien, a pesar de esto, se pretenda hacerlo deducible.

Llegamos a esta conclusión en la inteligencia que las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevén en forma específica el caso de que el patrón aplique la opción de absorber el costo del crédito al salario entregado a los trabajadores, sin embargo, consideramos que la norma general debe prevalecer ante la ausencia de una específica, por lo tanto, es de concluirse que la erogación efectuada en las circunstancias descritas debiera considerarse como deducible para fines de determinar la base del impuesto sobre la renta del patrón, por ser estrictamente indispensable para las actividades de los contribuyentes.

A mayor abundamiento, resultaría absurdo que de no aplicarse la opción mencionada, es decir, de pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, el monto erogado sea deducible para fines de determinar el impuesto sobre la renta, no obstante que la afectación de absorber como gasto el crédito al salario, sea idéntica y provenga de la aplicación de las disposiciones del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

CAPITULO III. CASOS PRACTICOS PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO

Una vez efectuado, en el capítulo que antecede, el análisis jurídico fiscal del impuesto sustitutivo del crédito al salario, el presente capítulo tiene como objetivo el mostrar a través de casos prácticos los diferentes efectos y situaciones que se dan con la aplicación del citado impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Para tal efecto, a continuación se transcriben los artículos Tercero y Cuarto del Decreto mediante el cual se crea el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, vigente a partir de ese mismo día.

Texto de los artículos Tercero y Cuarto del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación publicado el 1° de enero de 2002	Glosario
Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.	
Único. Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:	Sujetos obligados: Personas físicas y morales Base: Erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.
Se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado. Para estos efectos, también se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.	Concepto de erogaciones: Salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado, considerando entre estos los ingresos asimilados a salarios conforme la Ley del Impuesto sobre la Renta. Concepto de prestaciones en efectivo o en especie gravadas por el impuesto sustitutivo: Las mismas que se encuentran gravadas para efectos del impuesto sobre la renta. Conceptos asimilables a salarios: Solamente se considerarán gravados cuando la Ley del

	<p>Impuesto sobre la Renta prevea que se les pueda aplicar dicho crédito.</p> <p>Sobre este aspecto, el 14 de enero de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Regla 15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal, misma que establece que para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario se debe entender que por prestaciones en efectivo o en especie gravadas por dicho impuesto, aquellas que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentren también gravadas con éste impuesto.</p>
<p>El impuesto establecido en este artículo se determinará aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa del 3%.</p>	<p>Tasa: 3% sobre el total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado.</p>
<p>El impuesto establecido en este artículo se calculará por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.</p>	<p>Cálculo del Impuesto: Anual Momento de causación: Cuando se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.</p>
<p>El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.</p>	<p>Fecha de pago del impuesto: 2003</p>
<p>Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se realicen dichas erogaciones. El pago provisional se calculará aplicando la tasa establecida en el párrafo tercero de</p>	<p>Pagos provisionales: Mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio Cálculo del pago provisional: 3% sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.</p>

<p>este artículo sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.</p>	
<p>Los contribuyentes a que hace referencia este artículo podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores establecida en los artículos 116, 117 y 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p>	<p>Opción: No pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario y no disminuir el crédito al salario pagado a sus trabajadores señalada en disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <p>a) Artículo 116.- Cálculo del impuesto anual de las personas físicas que prestan servicios personales subordinados</p> <p>b) Artículo 117.- Obligaciones de los contribuyentes que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado</p> <p>c) Artículo 120.- Ingresos que se gravan por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios personales independientes. (Corresponde al Capítulo II del Título IV)</p>
<p>Cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p>	<p>Si el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores (conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta)</p> <p>Es mayor al:</p> <p>Impuesto causado en los términos de este artículo (impuesto sustitutivo del 3%)</p> <p>Entonces:</p> <p>Los contribuyentes que ejerzan la opción podrán disminuir el:</p> <p>Impuesto sobre la renta a su cargo</p> <p>Menos:</p> <p>Únicamente, el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo (impuesto sustitutivo del 3%)</p> <p>Siempre y cuando:</p> <p>Además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <p>Artículo 120.- No establece requisitos ya que pertenece al Capítulo II del Título IV de la Ley del</p>

	Impuesto sobre la Renta
<p>Para los efectos de este artículo, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá pagar el impuesto establecido en este artículo por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado:</p> <p>a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.</p> <p>b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas. 2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio 	<p>Concepto de Persona Moral: Conjunto de aquellas que reúnan alguna de las características siguientes:</p> <p>En este caso, deberá pagar el impuesto establecido, por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado, esto es, no se puede ejercer la opción prevista en el séptimo párrafo del propio artículo.</p> <p>Posibilidad de ejercer la opción: Se podrá optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, cuando los integrantes del grupo ejerzan la opción en el mismo periodo.</p> <p>Sobre este aspecto, el 14 de enero de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Regla 15.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal, misma que establece que las personas morales que formen parte de un mismo grupo, podrán optar por no pagar el impuesto conforme al séptimo párrafo del artículo citado, siempre que todos los integrantes del grupo ejerzan la misma opción por el mismo periodo.</p>

<p>de intercambio de información.</p> <p>3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.</p> <p>Para los efectos de este numeral, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.</p>	
<p>Disposiciones Transitorias del impuesto sustitutivo del crédito al salario</p> <p>Artículo Cuarto. En relación con el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el Artículo Tercero de este Decreto, se estará a lo siguiente:</p> <p>Único. El impuesto establecido en el Artículo Tercero de este Decreto entrará en vigor el 1° de enero de 2002.</p>	<p>Entrada en vigor: 1° de enero de 2002</p>
<p>México, D.F., a 31 de diciembre de 2001.- Sen. Diego Fernández de Cevallos Ramos, Presidente.- Dip. Beatriz Elena Paredes Rangel, Presidenta.- Sen. Yolanda E. González Hernández, Secretario.- Dip. Adrián Rivera Pérez, Secretario.- Rúbricas".</p>	
<p>En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la Residencia</p>	<p>Fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación: 1° de enero de 2002</p>

del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a primero de enero de dos mil dos.-
Vicente Fox Quesada.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación,
Santiago Creel Miranda.- Rúbrica.

Ahora bien, en relación con el procedimiento de cálculo del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario y del ejercicio de la opción prevista en el séptimo párrafo del referido artículo Tercero del Decreto, a continuación se presentarán unos ejemplos y se señalarán los diversos efectos que produce la aplicación a lo dispuesto por el Decreto mediante el cual se contempla el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

Para tal efecto, se considerarán tres trabajadores con ingresos distintos.

Ejemplo 1:

El primer trabajador será A, con ingresos mensuales gravados por salarios de \$3,500.00; el segundo trabajador será B, con ingresos mensuales gravados por salarios de \$7,500.00; y el tercer trabajador será C, con ingresos mensuales gravados por salarios de \$15,000.00.

A dichos trabajadores conforme a las disposiciones fiscales contenidas en los artículos 113, 114 y 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se les calculará el impuesto sobre la renta causado, el subsidio acreditable y el crédito al salario; asimismo, se determinará si el impuesto sobre la renta determinado es mayor al crédito al salario obtenido y por ende debe retenerse una cantidad al trabajador o si por el contrario debe entregarse al trabajador una cantidad por concepto de crédito al salario.

	Trabajador			TOTAL
	A	B	C	
Ingresos gravados por salarios	3,500.00	7,500.00	15,000.00	26,000.00
Menos: Límite inferior	<u>429.45</u>	<u>7,446.30</u>	<u>8,915.25</u>	
Igual: Excedente al límite inferior	3,070.55	53.70	6,084.75	
Por:				

	Tasa sobre excedente del límite inferior	<u>10%</u>	<u>32%</u>	<u>33%</u>	
Igual:	Impuesto marginal	307.06	17.18	2,007.97	
Más:	Cuota fija	<u>12.88</u>	<u>1,063.92</u>	<u>1,533.98</u>	
Igual:	Impuesto sobre la Renta determinado conforme al artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	319.94	1,081.10	3,541.95	4,942.99
Menos:	Subsidio acreditable determinado conforme al artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	<u>(159.97)</u>	<u>(540.55)</u>	<u>(1,570.17)</u>	<u>(2,270.69)</u>
Igual:	Neto de impuesto sobre la renta después de subsidio	159.97	540.55	1,971.78	2,672.30
Menos:	Crédito al salario aplicado determinado conforme al artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	<u>(331.09)</u>	<u>(153.92)</u>	<u>(153.92)</u>	<u>(638.93)</u>
Igual:	Impuesto sobre la renta a retener	0.00	386.63	1,817.86	2,204.49
	Crédito al salario pagado al trabajador (cuando el impuesto sobre la renta es menor que dicho crédito)	<u>(171.13)</u>	0.00	0.00	<u>(171.13)</u>
	Impuesto sustitutivo (3% sobre erogaciones)				<u>780.00</u>
	Exceso del crédito al salario				0.00

De los cálculos efectuados se podrá observar lo siguiente:

1. Al trabajador A, con un ingreso de mensual de \$3,500.00, se le determina que no hay impuesto sobre la renta que retener y en cambio por concepto de crédito al salario se le debe entregar la cantidad de \$171.13;
2. Al trabajador B, con un ingreso de mensual de \$7,500.00, se le determina un impuesto sobre la renta a retener de \$386.63, por lo que no hay crédito al salario a pagar;

3. Al trabajador C, con un ingreso de mensual de \$15,000.00, se le determina un impuesto sobre la renta a retener de \$1,817.86, por lo que no hay crédito al salario a pagar.

Tomando en cuenta los datos de estos trabajadores y a efecto de aplicar lo dispuesto por el Artículo Tercero del Decreto mediante el cual se crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, se considerará que el patrón pagó en el año, salarios por la cantidad total de \$26,000, por lo que se obtendrían los siguientes resultados:

- a) El patrón hubiera entregado la cantidad de \$171.13, por concepto de crédito al salario pagado al trabajador;
- b) Se determina que al patrón le corresponde pagar la cantidad de \$780.00 por concepto de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario;
- c) Del resultado obtenido se desprende que el crédito al salario es menor al impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Conforme a lo dispuesto por el séptimo párrafo del artículo tercero del Decreto mediante el cual se crea el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, tenemos que cuando el crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores es menor al impuesto sobre la renta retenido, el costo para la empresa en caso de ejercer la opción de pagar el impuesto sustitutivo es mayor que de ejercer la opción de no acreditar el crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores; lo anterior, en virtud de lo siguiente:

Supuesto 1: En caso de pagar el 3% por concepto de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario:

Datos a considerar:

a) Crédito al salario pagado por el patrón a su trabajador	171
b) Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario (3% sobre erogaciones gravadas)	780

Al realizar el cálculo correspondiente respecto del efecto que tendría la empresa se determinaría un costo de:

Pagos efectuados por el patrón:

Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	780
Menos:	
Efecto de deducibilidad (\$780.00 por el 35%)	<u>273</u>
Igual:	
Costo para la empresa	507

Supuesto 2: En caso de ejercer la opción prevista en el séptimo párrafo del Artículo Tercero del Decreto en comento.

Datos a considerar:

a) El patrón entrega al trabajador la cantidad correspondiente por concepto de Crédito al salario a su favor	171
b) Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	780

Al realizar el cálculo correspondiente respecto del efecto que tendría la empresa se determinaría un costo de:

Pagos efectuados por el patrón:

Crédito al salario pagado a los trabajadores	171
Menos:	
Efecto de deducibilidad (\$171.00 por el 35%)	<u>59.85</u>
Igual:	
Costo para la empresa	111.15

Ejemplo 2:

El primer trabajador será A, con ingresos mensuales gravados por salarios de \$1,300.00; el segundo trabajador será B, con ingresos mensuales gravados por salarios de \$1,400.00; y el tercer trabajador será C, con ingresos mensuales gravados por salarios de \$1,500.00;

A dichos trabajadores conforme a las disposiciones fiscales contenidas en los artículos 113, 114 y 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se les calculará el impuesto sobre la renta causado, el subsidio acreditable y el crédito al salario; asimismo, se determinará si el impuesto sobre la renta es mayor al crédito al salario obtenido y por ende debe retenerse una cantidad al trabajador o si por el contrario debe entregarse al trabajador una cantidad por concepto de crédito al salario.

		Trabajador			
		A	B	C	TOTAL
	Ingresos gravados por salarios	1,300.00	1,400.00	1,500.00	4,200.00
Menos:	Límite inferior	<u>429.45</u>	<u>429.45</u>	<u>429.45</u>	
Igual:	Excedente al límite inferior	870.55	970.55	1,070.55	
Por:	Tasa sobre excedente del límite inferior	<u>10%</u>	<u>10%</u>	<u>10%</u>	
Igual:	Impuesto marginal	87.06	97.06	107.06	
Más:	Cuota fija	<u>12.88</u>	<u>12.88</u>	<u>12.88</u>	
Igual:	Impuesto sobre la Renta determinado conforme al Artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	99.94	109.94	119.94	329.81
Menos:	Subsidio acreditable determinado conforme al artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	<u>(49.97)</u>	<u>(54.97)</u>	<u>(59.97)</u>	<u>(164.91)</u>
Igual:	Neto de Impuesto sobre la renta después de subsidio	49.97	54.97	59.97	164.90
Menos:	Crédito al salario aplicado determinado conforme al artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	<u>(352.35)</u>	<u>(352.35)</u>	<u>(352.35)</u>	<u>(1,057.05)</u>
Igual:	Impuesto sobre la renta a retener	0.00	0.00	0.00	0.00

Crédito al salario pagado al trabajador (cuando el impuesto sobre la renta es menor que dicho crédito)	(302.38)	(297.38)	(292.38)	(892.15)
Impuesto sustitutivo (3% sobre erogaciones)				<u>126.00</u>
Exceso del crédito al salario				(766.15)

De los cálculos efectuados se podrá observar lo siguiente:

1. Al trabajador A, con un ingreso de mensual de \$1,300.00, se le determina que no hay impuesto sobre la renta que retener y en cambio por concepto de crédito al salario se le debe entregar la cantidad de \$302.38;
2. Al trabajador B, con un ingreso de mensual de \$1,400.00, se le determina que no hay impuesto sobre la renta que retener y en cambio por concepto de crédito al salario se le debe entregar la cantidad de \$297.38;
3. Al trabajador C, con un ingreso de mensual de \$1,500.00, se le determina que no hay impuesto sobre la renta que retener y en cambio por concepto de crédito al salario se le debe entregar la cantidad de \$1,817.86.

Tomando en cuenta los datos de estos trabajadores y a efecto de aplicar lo dispuesto por el Artículo Tercero del Decreto mediante el cual se crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, se considerará que el patrón pagó en el año, salarios por la cantidad total de \$4,200, por lo que se obtendrían los siguientes resultados:

- a. El patrón hubiera entregado la cantidad de \$892.15, por concepto de crédito al salario pagado a los trabajadores;
- b. Se determina que al patrón le corresponde pagar la cantidad de \$126.00 por concepto de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario;
- c. Del resultado obtenido se desprende que el crédito al salario es mayor al impuesto sustitutivo del crédito al salario, es decir, hay exceso del crédito al salario en cantidad de \$766.15 en comparación con el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Conforme a lo dispuesto por el séptimo párrafo del artículo tercero del Decreto mediante el cual se crea el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, tenemos que cuando el crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores es mayor al

impuesto sobre la renta retenido, el costo para la empresa en caso de ejercer la opción de pagar el impuesto sustitutivo es igual que de ejercer la opción de no acreditar el crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores; lo anterior, en virtud de lo siguiente:

Nota: Si el patrón opta por no pagar el 3% del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, acreditará contra su impuesto el exceso de tal cantidad y la diferencia (\$766.15), será un costo.

Supuesto 1: En caso de pagar el 3% por concepto de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

Datos a considerar:

a) Crédito al salario pagado por el patrón a su trabajador	892.15
b) Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario (3% sobre erogaciones gravadas)	126

Pagos efectuados por el patrón:

Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	126
Menos:	
Efecto de deducibilidad (\$126.00 por el 35%)	<u>44.10</u>
Igual:	
Costo para la empresa	81.90

Supuesto 2: En caso de ejercer la opción prevista en el séptimo párrafo del Artículo Tercero del Decreto en comento.

Datos a considerar:

a) El patrón entrega al trabajador la cantidad correspondiente por concepto de Crédito al salario a su favor	892.15
b) Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	126

Pagos efectuados por el patrón:

Crédito al salario pagado a los trabajadores	892.15
Igual: Impuesto a cargo del patrón	671

El efecto máximo en perjuicio de la empresa sería de \$81.90, ya que el exceso del crédito al salario entregado a los trabajadores se podría acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.

Con los casos prácticos que se presentan en este capítulo, se muestran claramente los distintos efectos que se producen al aplicarse la disposición que se analiza, ya sea a través del pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario o a través del ejercicio de la opción prevista; efectos que dependen en gran medida, sin ser la única razón, del nivel de sueldos que cada patrón establezca para sus trabajadores.

En efecto, resulta evidente que la disposición en estudio no produce el mismo efecto para los patrones, ya que el costo varía dependiendo de la situación en que se ubiquen y la opción que ejerzan.

Como se demostró en los casos prácticos que se expusieron, el impacto que se causa a los patrones no sólo es jurídico sino también es económico y éste último varía conforme a las situaciones que se vayan presentando a cada patrón y que evidentemente va a influir en el ánimo de ésta para tomar la decisión de pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario o para ejercer la opción de no acreditar el crédito al salario pagado en efectivo a sus trabajadores.

CAPITULO IV. ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO

1. ANÁLISIS DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE CREÓ EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO

El presente capítulo tiene como objetivo analizar el proceso legislativo que creó al impuesto sustitutivo del crédito al salario, contemplado en el artículo Tercero del Decreto vigente a partir del 1° de enero de 2002, puntualizando los aspectos que consideramos trascendentes para demostrar su inconstitucionalidad.

1.1 Violación al artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por parte de la Cámara de Diputados y Senadores

Del análisis efectuado a los dictámenes de las Cámaras de Diputados y Senadores y las versiones estenográficas de las respectivas sesiones en las que se discutió y aprobó el impuesto materia de nuestra tesis, se desprende que el Congreso de la Unión no respetó para la emisión del artículo Tercero del Decreto que establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario vigente a partir del 1° de enero de 2002, lo dispuesto en el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁶⁹, específicamente lo previsto en su párrafo primero, inciso a), en virtud de que ninguna de las Cámaras realizó discusión alguna respecto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, es decir, éstas se limitaron a aprobar este impuesto sin que previamente lo hubieran discutido.

Esta violación al proceso de formación de leyes ha resultado a la postre, en nuestra opinión, aún más grave si tomamos en cuenta la serie de imprecisiones y errores que existen en los elementos esenciales de este tributo, que dejan en total estado de inseguridad jurídica a los sujetos que se ubican en su hipótesis de causación, como más adelante se expondrá.

En este orden de ideas y a efecto de analizar si el Congreso de la Unión respetó el proceso de formación de leyes previsto por nuestra Constitución, a continuación se realizará la transcripción, en la parte que interesa, de la disposición constitucional que nos ocupa:

⁶⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

*“Artículo 72. - Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se **discutirá sucesivamente** en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:*

*a) **Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra.** Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente”. (Énfasis añadido).*

De la transcripción anterior, podemos concluir que existe una clara obligación para los integrantes del Congreso de la Unión (Cámara de Diputados y Senadores) de realizar la discusión de las propuestas de ley que se sometan a su consideración, amén que esa fue la intención del Constituyente de 1917, al establecer en el texto de nuestra Carta Magna que los representantes populares (diputados), así como los de las Entidades Federativas (senadores), entrarán a la discusión de las cuestiones que, después de agotado el debido proceso legislativo, se convertirán en ley y cuyo cumplimiento sería obligatorio para los gobernados.

Así las cosas, es claro el objetivo de la disposición constitucional en cuestión, ya que lo que buscaba era que tanto los diputados como los senadores, en sus respectivos ámbitos de acción, realizaran un ejercicio de intercambio de ideas y conceptos de donde al final pudiera emerger un proyecto de ley que verdaderamente contuviera las diversas ideas y posiciones representadas en dicho Congreso y que fuera representativo de la voluntad del pueblo mexicano.

Corroboro lo anteriormente expuesto, lo señalado por el constitucionalista Felipe Tena Ramírez, en su obra Derecho Constitucional Mexicano⁷⁰:

*“Segundo caso. El proyecto es aprobado en la Cámara de origen: **pasará para su discusión** a la otra (primera parte del inciso “a”). No olvidemos que el artículo que estudiamos reglamenta la tramitación sucesiva de un asunto en las dos Cámaras; agotada la tramitación en una Cámara, por la aprobación del proyecto, **éste debe pasar a la discusión** y votación de la otra Cámara”. (Énfasis añadido).*

⁷⁰ Felipe Tena Ramírez “**Derecho Constitucional Mexicano**”, Editorial Porrúa, página 292.

A este respecto, es importante establecer lo que se debe entender por discusión, y en este sentido, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, en la Decimonovena Edición, página 484, señala:

"Discutir.- Examinar y ventilar atenta y particularmente una materia, haciendo investigaciones muy menudas sobre sus circunstancias". (Énfasis añadido).

De lo antes manifestado debe concluirse que derivado de la obligación constitucional de "discutir" los proyectos de ley que se sometan a las Cámaras que integran el Congreso de la Unión, cada una de ellas, previo a su aprobación, deben realizar un exhaustivo análisis de dichos proyectos, estando obligados a "ventilar" el resultado de su análisis de forma tal que no quede duda de que el proyecto fue materia de un estudio profundo, que en consecuencia fue conocido por todos los integrantes de las Cámaras y que el proyecto finalmente cuenta con la aprobación de dichos legisladores.

No obstante lo anterior, y tal y como a continuación se procederá a demostrar, el proceso legislativo por virtud del cual se emitió el artículo Tercero del Decreto que contiene el impuesto sustitutivo del crédito al salario, no cumplió con el requisito esencial de ser discutido tanto en la Cámara de Diputados como en la Cámara de Senadores, violentando de esta manera, en nuestra opinión, el orden constitucional contemplado por el artículo 72, esto es, no existió en ninguna de las Cámaras referidas una investigación exhaustiva sobre la materia que se sometía a su consideración, tal y como lo señala la disposición constitucional anteriormente señalada.

En efecto, el 29 de diciembre de 2001 se sometió a la consideración de la Cámara de Diputados el dictamen de la ley que contemplaba tanto el impuesto en cuestión, como el impuesto sobre la renta, ya que así lo establece el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, puesto que en el apartado "*Se organiza el sistema del crédito al salario*" se contempla el impuesto que es objeto de nuestro análisis, iniciándose así el proceso legislativo por virtud del cual se aprobaría la creación del tributo en cuestión, sin que se desprenda de la versión estenográfica de la sesión de la Cámara de Diputados⁷¹, celebrada en la fecha referida, ni en ninguna posterior, que se haya entrado a la discusión de dicho impuesto.

⁷¹ <http://www.camaradediputados.gob.mx/hcongreso/archivo/31dic2001.htm>

Así, en la hoja 46 de la versión estenográfica⁷² consta el inicio de la discusión del dictamen en cuestión señalándose al efecto:

“El siguiente punto de la orden del día, es la primera lectura al dictamen con proyecto de decreto que reforma diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Parlamentaria. Es de primera lectura.

Consulte la Secretaría a la Asamblea en votación económica, si se le dispensa la segunda lectura y se pone a discusión y votación de inmediato.”

Por otro lado, en la hoja 84 de la versión estenográfica⁷³ referida, consta el momento en el cual se aprueba la ley señalada, turnándose al Senado de la República:

“Aprobado en lo general y en lo particular el proyecto de decreto que reforma diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Pasa al Senado para sus efectos constitucionales”.

Siguiendo nuestro análisis, de la versión estenográfica en comento, se desprende que la Cámara de Diputados en ningún momento o forma alguna discutió el impuesto en comento, no obstante su obligación constitucional al respecto.

Por otro lado, una vez ilegalmente “aprobado” el documento que contenía tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta, como el impuesto sustitutivo del crédito al salario, el dictamen correspondiente se turnó a la Cámara de Senadores iniciándose así la segunda parte del proceso legislativo por virtud del cual se aprobaría, en forma ilegal, el Decreto que establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Así, en la minuta de fecha 30 de diciembre de 2001 de la Cámara de Senadores⁷⁴, se señaló:

⁷² Ídem. Pág 46

⁷³ Ídem. Pág 84

⁷⁴ <http://www.senado.gob.mx/>

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

"SESION PERMANENTE DEL PERIODO DE SESIONES EXTRAORDINARIAS DE LA H. CAMARA DE SENADORES, CELEBRADA EL DOMINGO 30 DE DICIEMBRE DE 2001.

**PRESIDENCIA DEL CIUDADANO SENADOR
DIEGO FERNANDEZ DE CEVALLOS RAMOS**

-EL C. PRESIDENTE: (13:45 horas.) Se reanuda la Sesión Permanente del Período de Sesiones Extraordinarias, del segundo año de ejercicio, iniciada el jueves 20 de diciembre.

Solicito a la Secretaría dar lectura al oficio de la Cámara de Diputados, con el que remite minuta proyecto de decreto que reforma diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Desde luego, invito a los señores legisladores a ocupar sus escaños, para poder reanudar los trabajos de este día.

Le vamos a pedir a la Secretaría esperar un momento, porque se están acomodando en sus lugares los señores legisladores. Vamos a esperar.

Proceda la Secretaría.

-LA C. SECRETARIA MARIA LUCERO SALDAÑA PEREZ: Procedo a dar lectura a la comunicación de la Cámara de Diputados.

Secretarios de la Cámara de Senadores del Honorable Congreso de la Unión, Xicoténcatl No. 9, Ciudad.

Tenemos el honor de remitir a ustedes el expediente con la minuta proyecto de decreto que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aprobado en esta fecha por la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión.

México, D.F., a 29 de diciembre de 2001.

Rúbrica, Martha Silvia Sánchez González, Secretaria.- Rúbrica, Rodolfo Dorador Pérez Gavilán, Secretario.

-Es todo, señor Presidente.

-EL C. PRESIDENTE: Se turna a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos, para su estudio y dictamen correspondiente.

Las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales; de Educación y Cultura; y de Estudios Legislativos, Primera, han remitido a esta Mesa Directiva un dictamen con proyecto de decreto que adiciona los artículos 3 y 31 constitucionales, mismo que se encuentra publicado en la Gaceta Parlamentaria de este día.

[...]

[...]

"Las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos han remitido a la Mesa Directiva un Dictamen con Proyecto de Decreto que Reforma Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Pido a la Secretaría proceda a darle lectura.

-LA C. SECRETARIA SALDAÑA PEREZ: Doy lectura al Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos.

"Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos.

Honorable Asamblea:

A las Comisiones que suscriben fue turnada para su estudio y Dictamen la Minuta con Proyecto de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga, Diversas Disposiciones Fiscales, correspondientes al Artículo 1º relativo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, procedente de la Honorable Cámara de Diputados en Relación con."

(Leyó. Se inserta documento)

- *Es todo, señor Presidente.*

-EL C. PRESIDENTE: Gracias, señores Secretarios por la lectura.

Y consulte la Secretaría a la asamblea, en votación económica, si autoriza que se dispense la segunda lectura del Dictamen y se ponga a discusión de inmediato.

-LA C. SECRETARIA SALDAÑA PEREZ: Se consulta a la asamblea, en votación económica, si autoriza se dispense la segunda lectura del Dictamen.

Quienes estén por la afirmativa favor de ponerse de pie.

(La asamblea asiente)

Quienes estén por la negativa favor de ponerse de pie.

(La asamblea no asiente)

Se autoriza, señor Presidente.

-EL C. PRESIDENTE: Consulte la Secretaría, en consecuencia, a la asamblea, en votación económica, si autoriza que la discusión de realice en lo general y en lo particular, en un solo acto.

-LA C. SECRETARIA SALDAÑA PEREZ: **Se consulta a la asamblea, en votación económica, si autoriza que la discusión se realice en un solo acto, en lo general y en lo particular.**

Quienes estén por la afirmativa favor de ponerse de pie.

(La asamblea asiente)

Quienes estén por la negativa favor de ponerse de pie.

(La asamblea no asiente)

-Sí, se autoriza, señor Presidente.

-EL C. PRESIDENTE: Está a discusión.

Por no haber oradores inscritos, proceda la Secretaría a recoger la votación nominal en lo general y en lo particular del Proyecto de Decreto.

-LA C. SECRETARIA SALDAÑA PEREZ: Procedo a recoger la votación nominal, en lo general y en lo particular del Proyecto de Decreto.

La recibo, por la afirmativa y por la negativa el senador Rafael Melgoza.

(VOTACION)

-Señor Presidente: se recogió la votación de 118 votos a favor, en lo general, ninguno en contra.

En lo particular, 116 votos a favor y 2 votos en contra de la fracción II del artículo 220.

Es todo, señor Presidente.

-EL C. PRESIDENTE: **Aprobado el Proyecto de Decreto que Reforma Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

Se devuelve a la Cámara de Diputados para los efectos de lo dispuesto por el Artículo 72 Constitucional en su Inciso e).

Y para estar en posibilidad de recibir los asuntos que remitan las Comisiones o la Colegisladora, esta Presidencia declara un receso

para reanudar nuestra sesión permanente, el día de hoy, lunes 31 de diciembre, a las 10 horas, el día de hoy.

Vamos a rogarles a todos los señores legisladores que hagamos un esfuerzo por estar a las 10 de la mañana para que si hay asuntos de trámite podamos empezar temprano pensando en que muchos de los presentes tienen un proyecto de salir.

Esta Presidencia y la Mesa Directiva harán su mayor esfuerzo por poder comenzar a las 10 en punto de la mañana.

Rogamos a todos su asistencia.

Gracias y buenas noches.

(SE LEVANTO LA SESION A LAS 00:39 HORAS)".

(Énfasis añadido).

De la transcripción anterior, se puede concluir que por un lado, i) la Cámara de Senadores recibió, proveniente de la Cámara de Diputados, el dictamen que contenía el decreto que contemplaba la creación del impuesto sustitutivo del crédito al salario el 30 de diciembre de 2001; ii) que una vez recibido éste, la Presidencia de dicha Cámara lo turnó a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, para su estudio y dictamen correspondiente; y, iii) que una vez que dicha Comisión concluyó con sus trabajos lo sometió a la consideración del pleno de la Cámara, sin que existiera discusión alguna de la disposición en cuestión, señalándose textualmente en la versión estenográfica⁷⁵ antes transcrita, que *"por no haber oradores inscritos, proceda la Secretaría a recoger la votación nominal en lo general y en lo particular del Proyecto de Decreto"*; y finalmente, iv) que hubo una votación de 118 votos a favor en lo general, sin ninguno en contra y en lo particular, con 116 votos a favor y 2 votos en contra de la fracción II del artículo 220, aprobándose así el dictamen que establecía el impuesto sustitutivo del crédito al salario, sin que existiera discusión alguna al respecto, violándose así lo señalado por el artículo 72 constitucional.

De lo anterior debe necesariamente concluirse que al no realizar la Cámara de Diputados ni la de Senadores discusión alguna del proyecto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, se violó lo dispuesto por el artículo 72 constitucional al haber incumplido nuestros legisladores la obligación de discutir el proyecto del impuesto en cuestión, siendo tal omisión una franca violación al proceso legislativo que se traduce en el hecho de que al no existir tal discusión, dicho cuerpo colegiado no conoció a profundidad la ley que estaba aprobando, provocando con ello una evidente ilegalidad en perjuicio de los gobernados.

⁷⁵ Idem

A este respecto, en nuestra opinión, la violación al precepto constitucional en cuestión no se traduce en una mera violación formal al proceso legislativo, puesto que la falta de discusión por parte de nuestros legisladores, en este caso, del proyecto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, tuvo como consecuencia el que el texto del artículo Tercero del Decreto de fecha 1° de enero de 2002, contenga no sólo diversas violaciones a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarios (como se demostrará más adelante en este trabajo) sino irregularidades tales como errores en la cita y referencias de preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual redundó en una violación al principio de legalidad; asimismo, al señalar que los grupos de empresas que se consideran como una persona moral, no tienen derecho a ejercer la opción prevista en tal Decreto, lo cual es claro que no era esa la intención, como se evidencia de las aclaraciones que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hizo a través de reglas de carácter general, publicadas en el Diario Oficial de la Federación los días 14 y 16 de enero de 2002, errores e imprecisiones que pudieron haber sido corregidos de haberse analizado y discutido a profundidad por parte de las Cámaras de Diputados y Senadores el proyecto en comento.

Como resultado de las irregularidades que se dieron en el viciado proceso legislativo que se llevó a cabo, ejemplificamos algunas de las consecuencias que en nuestra opinión se derivan:

- a) Se omite en la publicación del Decreto que contiene el impuesto sustitutivo del crédito al salario, el artículo primero de dicho Decreto;
- b) Se hacen referencias erróneas a artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que no son aplicables en el séptimo párrafo del artículo Tercero del Decreto que establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario (se citan los artículos 116, 117 y 120, los cuales no tienen nada que ver con la opción establecida en este párrafo).
- c) Se omite permitir la deducción del crédito al salario pagado a los contribuyentes que opten por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Corroboramos nuestra opinión de que el artículo Tercero del Decreto que establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario es inconstitucional al ser resultado de un proceso legislativo que contraviene lo dispuesto en el artículo 72 de la Constitución, la tesis número P. LXIV/99, ubicada en la página 8 del tomo X de septiembre de 1999, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, novena época:

"INICIATIVA DE LEYES Y DECRETOS. SU EJERCICIO ES IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO, POR FORMAR PARTE DEL PROCESO LEGISLATIVO. El artículo 71 de la Constitución establece los entes políticos que cuentan con la potestad de iniciativa de leyes o decretos federales, así como la consecuencia inmediata que produce su presentación en el proceso legislativo que regula el siguiente precepto. En relación con este último, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los actos que lo integran constituyen una unidad indisoluble para efectos de su análisis por el juzgador de amparo, por lo que no pueden quedar subsistentes o insubsistentes de manera aislada, debido a que son esos actos instrumentales los que, en conjunto, otorgan vigencia a la ley, siendo que la impugnación de los posibles vicios de inconstitucionalidad es reclamable no sólo del Poder Legislativo que la expidió, sino también contra las autoridades que participaron en su promulgación, publicación y refrendo del decreto promulgatorio respectivo. En consecuencia, debe concluirse que el ejercicio de iniciativa de leyes y decretos es susceptible de control mediante el juicio de amparo, por formar parte inicial y esencial del proceso legislativo, por cuanto a que es ahí donde se propone al órgano parlamentario su intervención a través de la predeterminación de las normas jurídicas, que pueden o no ser aprobadas.

Amparo en revisión 1334/98. Manuel Camacho Solís. 9 de septiembre de 1999. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada el nueve de septiembre en curso, aprobó, con el número LXIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a nueve de septiembre de mil novecientos noventa y nueve". (Énfasis añadido).

1.2 Violación a los artículos 65, 66, 67 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Otro aspecto que no debe perderse de vista al analizar el proceso legislativo que crea el impuesto objeto de nuestro estudio, es el hecho de que el Congreso de la Unión al discutir y aprobar el Decreto por el que se crea la Ley de Ingresos de la

Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002⁷⁶, contraviene también lo dispuesto por los artículos 65, 66, 67 y 72, inciso h) Constitucionales, en relación con el artículo 4, punto 4° de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos⁷⁷ y los artículos 21, fracción 1, 40, 62, 64, 135 y 147 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

La violación a los artículos de nuestra Carta Magna en comento, se materializó al haber incumplido ambas Cámaras Legislativas, la de Senadores y la de Diputados, con los términos que para la celebración de sesiones extraordinarias señalan dichos artículos, como enseguida se expone.

A efecto de proceder a analizar la violación de los preceptos constitucionales y legales mencionados, conviene hacer la transcripción de los mismos:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

“Artículo 65.-*El Congreso se reunirá a partir del 1° de septiembre de cada año, para celebrar un primer período de sesiones ordinarias y a partir del 15 de marzo de cada año para celebrar un segundo período de sesiones ordinarias.*

En ambos períodos de sesiones el Congreso se ocupará del estudio, discusión y votación de las Iniciativas de Ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a esta Constitución.

En cada período de sesiones ordinarias el Congreso se ocupará de manera preferente de los asuntos que señale su Ley Orgánica”.

“Artículo 66.-*Cada período de sesiones ordinarias durará el tiempo necesario para tratar todos los asuntos mencionados en el artículo anterior. El primer período no podrá prolongarse sino hasta el 15 de diciembre del mismo año, excepto cuando el Presidente de la República inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, en cuyo caso las sesiones podrán extenderse hasta el 31 de diciembre de ese mismo año. El segundo período no podrá prolongarse más allá del 30 de abril del mismo año.*

⁷⁶ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002

⁷⁷ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de septiembre de 1999

Si las dos Cámaras no estuvieren de acuerdo para poner término a las sesiones antes de las fechas indicadas, resolverá el Presidente de la República”.

“Artículo 67.- El Congreso o una sola de las Cámaras, cuando se trate de un asunto exclusivo de ella, se reunirán en sesiones extraordinarias cada vez que los convoque para ese objeto la Comisión Permanente; pero en ambos casos sólo se ocuparán del asunto o asuntos que la propia Comisión sometiese a su conocimiento, los cuales se expresarán en la convocatoria respectiva”.

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

[...]

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”. (Énfasis añadido).

Ley Orgánica del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 4.- [...]

[...]

4. El Congreso, o una de sus Cámaras, podrán ser convocados a periodos extraordinarios de sesiones en los términos que establece el artículo 67 de la Constitución”.

Reglamento de para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 21.- ...Son obligaciones del Presidente:

Abrir y cerrar las sesiones a las horas señaladas por este Reglamento”.

“Artículo 40.- *...Cuando el Congreso General se reúna en sesiones extraordinarias, se ocupará exclusivamente del objeto u objetos designados en la convocatoria y si no los hubiere llenado el día en que deban abrirse las sesiones ordinarias, cerrará aquellas dejando los puntos pendientes para ser tratados en éstas”.*

“Artículo 62.- *[...] La formación de las leyes puede comenzarse indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.*

“Artículo 64.- *[...] En la interpretación, reforma o derogación de las leyes se observarán los mismos trámites establecidos para su formación”.*

“Artículo 135.- *[...] Las Cámaras procederán en la revisión de los proyectos de ley, de conformidad con lo que preceptúa sobre la materia el artículo 72 de la Constitución”.*

“Artículo 147.- *[...] La votación nominal se hará del modo siguiente:*

Cada miembro de la Cámara, comenzando por el lado derecho del Presidente, se pondrá en pie y dirá en alta voz su apellido, y también su nombre si fuere necesario para distinguirlo de otro, añadiendo la expresión sí o no;

Un Secretario apuntará los que aprueben y otro los que reprobren;

Concluido este acto, uno de los mismos Secretarios preguntará dos veces en alta voz si falta algún miembro de la Cámara por votar; y no faltando ninguno, votarán los Secretarios y el Presidente, y

Los Secretarios o Prosecretarios harán enseguida la computación de los votos y leerán desde las tribunas: uno, los nombres de los que hubiesen aprobado; y otro, de los que reprobaran. Después, dirán el número total de cada lista y publicarán la votación”.

Por otra parte, conviene transcribir las partes de las versiones estenográficas de las sesiones de las Cámaras de Diputados⁷⁸ y Senadores⁷⁹ que nos interesan.

Versión estenográfica de la Sesión de Período Extraordinario de la Cámara de Diputados, presidida por la Diputada Beatriz Elena Paredes Rangel:

"Aprobado el decreto que reforma diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Pasa al Ejecutivo para sus efectos constitucionales.

*¡FELIZ AÑO NUEVO!
Y GRACIAS POR ESTAR AQUÍ, JUNTOS, REPRESENTANDO
Y CUIDANDO A LA NACION.*

Se abre un receso de tres minutos para los abrazos de Año Nuevo.

(A las 24:00 hrs).

LA C. PRESIDENTA, (a las 00:30 horas).- Se reanuda la sesión.

Les solicitamos atentamente a nuestros colegas legisladores, nos hagan el favor de ocupar su curul.

Proceda la Secretaría a dar lectura al oficio de la Honorable Cámara de Senadores.

...

(VOTACION)

- **EL C. SECRETARIO, DIPUTADO RODOLFO DORADOR PEREZ GAVILAN (PAN):** *Se emitieron 373 votos en pro, 16 en contra y 27 abstenciones.*

-

- **LA C. PRESIDENTA, DIPUTADA BEATRIZ ELENA PAREDES RANGEL (PRI):** *Aprobados por 373 votos el artículo 7º transitorio en los términos de la minuta regresada por el Senado.*

-

Aprobada la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002.

Pasa al Ejecutivo para sus efectos constitucionales.

(Aplausos)

⁷⁸ *Ibidem*

⁷⁹ *Ibidem*

(A las 02:05 horas) Esta Presidencia declara un receso de una hora.

(R E C E S O)". (Énfasis añadido).

Versión estenográfica de la Sesión de Período Extraordinario de la Cámara de Senadores, presidida por el Ciudadano Senador Diego Fernández de Cevallos Ramos (que dio inicio a las 10:35 horas del día 31 de diciembre del año dos mil uno y concluyó a las 02:00 horas del día primero de enero del año del dos mil dos):

"-EL C. PRESIDENTE: (10:35 horas) Señores senadores, antes de reiniciar, deseo hacer de su conocimiento que tal y como lo ofrecimos la noche de hoy, la Mesa Directiva estuvo puntual, como la gran mayoría de ustedes para reiniciar a las 10:00 de la mañana.

*Explicablemente se dio algún pequeño problema con la documentación de la Colegisladora, que nos lleva inclusive, **que a este momento, solo tengamos una parte de la documentación. Estamos violentando la que sigue, para terminar en unos minutos.** Yo estoy seguro de que si todos nos aplicamos al estudio y a la definición de estos temas, salimos, realmente, en buen tiempo.*

Por lo pronto, simplemente a ustedes agradecerles su puntualidad, y que sepan que la Mesa en pleno, también fue puntual por respeto a ustedes y al Senado.

Vamos a iniciar.

Se reanuda la Sesión Permanente del Período de Sesiones Extraordinarias, del segundo año de ejercicio, iniciada el jueves 20 de diciembre". *(Énfasis añadido).*

Después del último receso a las 23:30 horas, del día 31 de diciembre del año dos mil uno, la versión estenográfica señala:

"- El C. Presidente: Señores Senadores esta Mesa Directiva les informa que en este momento la colegisladora está llevando a cabo la votación de los IEPS y que de inmediato pasará a la Ley de Ingresos, por lo que se prorroga el receso últimamente decretado por 45 minutos con el propósito de que ustedes si desean mantenerse en este recinto así lo esté o de lo contrario regresar con toda puntualidad para decidir lo conducente en 45 minutos."
(Énfasis añadido).

Y al final de dicha versión estenográfica señala:

"- EL C. PRESIDENTE: Hoy primero de enero de 2002 la Cámara de Senadores de la Quincuagésima Octava Legislatura del Honorable Congreso de la Unión, declara concluidos sus trabajos correspondientes al periodo de sesiones extraordinarias del primer receso del segundo año de ejercicio constitucional, al que fue convocado por la Comisión Permanente. (Aplausos). (SE LEVANTÓ LA SESION A LAS 02:00 HORAS)". (Énfasis añadido).

De la transcripción realizada de la versión estenográfica de la Sesión de Período Extraordinario de la Cámara de Senadores, claramente se desprende que fue en las primeras horas del 1° de enero de 2002, cuando fue aprobado el Decreto por el que se crea la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, siendo ésta, además la última Ley aprobada en la sesión en cita.

Lo anterior se corrobora con la confirmación que de la aprobación de dicha Ley consta en la versión estenográfica de la Sesión de Período Extraordinario llevada a cabo por la Cámara de Senadores el 31 de diciembre de 2001 y que se prolongó hasta las 2:00 (dos horas de la mañana) del día 1° de enero de 2002.

En consecuencia y una vez cotejado el contenido íntegro de las versiones estenográficas de las Sesiones Extraordinarias antes citadas se comprueba, en nuestra opinión, que se cometieron las siguientes violaciones a los preceptos constitucionales que enseguida se citan, en virtud de que las mismas concluyeron después del día 31 de diciembre de 2001.

- a) En términos del artículo 66 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Períodos de las Sesiones Ordinarias Legislativas, sólo se pueden extender el tiempo que sea necesario para tratar los asuntos conforme a lo previsto en el artículo 65 de la propia Constitución, entre otros, de las Iniciativas de Ley que se le presenten.
- b) Ahora bien, precisamente por haberse extendido el Período Extraordinario de Sesiones Legislativas del segundo año de ejercicio de la LVIII Legislatura más allá de las 24:00 (veinticuatro horas con cero minutos) del día 31 de diciembre de 2001, se violaron los artículos 65, 66, 67 y 72 inciso h) de la Constitución General de la República, en relación con el artículo 4°, punto 4. de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y los artículos 21, fracción I, 40, 62, 64, 135 y 147 del

Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior debido a que si bien el Congreso o una sola de las Cámaras, cuando se trate de un asunto exclusivo de ellas, pueden reunirse en sesiones extraordinarias cada vez que los convoque para ese objeto la Comisión Permanente, no menos cierto es que tratándose de la creación de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002 que entró en vigor el mismo día de su publicación, debió haber concluido antes de finalizar el último día del ejercicio que corresponda, en este caso 2001, pues de no ser así, se pretendería aplicar una ley que al día de su publicación y supuesta entrada en vigor, no había sido formal ni materialmente aprobada, lo cual resultaría en una clara contravención al principio de legalidad de los impuestos, consagrado en el artículo 31, fracción IV Constitucional y de seguridad jurídica establecido por el artículo 14 Constitucional.

En efecto, estos preceptos constitucionales establecen lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 14. [...]

*Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las **formalidades esenciales del procedimiento** y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.* (Énfasis añadido).

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- [...]

II.- [...]

III.- (...)

IV.- **Contribuir para los gastos públicos**, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, **de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**” (énfasis añadido)

De acuerdo con el principio de legalidad, es necesario que el acto creador de un impuesto emane de aquel Poder que, conforme a la Constitución está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes, quienes determinen las cargas fiscales que deben soportar como que los caracteres del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de

manera expresa en la ley, sin dejar margen a la autoridad para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.

Bajo este orden de ideas, y de conformidad con el principio de seguridad jurídica en materia tributaria que se ha explicado en párrafos anteriores, en nuestra opinión, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, no es una ley previa al hecho generador de los impuestos que prevé la misma, ya que al haberse aprobado el día 1° de enero de 2002 a las 2:00 horas de ese día, los contribuyentes fueron sujetos de impuestos antes de que se hubiera concluido debidamente el proceso legislativo que desembocó en la Ley de Ingresos de referencia.

Esto es, que consideramos que se violó el principio jurídico que dice “no hay pena sin ley previa, que en materia tributaria se traduce en que no puede haber un tributo sin una ley previa que lo establezca.”

Lo anterior lo robustece la siguiente tesis, dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo 91-96 Primera Parte, Séptima Época, página 173, que a la letra establece:

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

quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. **Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.** (énfasis añadido)

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Así pues, en el caso particular, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, deriva la autorización de la Federación para cobrar los tributos enlistados en ella, como lo es, entre otros, el impuesto sustitutivo del

crédito al salario, y si dicha Ley de Ingresos de la Federación presenta serias violaciones al proceso legislativo, vulnerando igualmente, como ya se comentó, las garantías constitucionales consagradas por los artículos 14 y 31, fracción IV constitucionales, se concluye que la Federación no tendría autorización para hacer efectivo el cobro del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

A mayor abundamiento, si la Ley de Ingresos en comento es el ordenamiento que autoriza el cobro del impuesto sustitutivo del crédito al salario, y ésta deriva de un proceso inconstitucional violatorio de los artículos 65, 66, 67 y 72 inciso h) de la Constitución General de la República, en relación con el artículo 4, punto 4º. de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y los artículos 21, fracción I, 40, 62, 64, 135 y 147 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, consecuentemente no procedería el cobro del impuesto en comento.

El requisito constitucional antes señalado, mismo que representa la más importante limitación a las facultades fiscales de la autoridad administrativa, ha sido denominado por la doctrina como "Principio de legalidad de los impuestos", en virtud del cual la autoridad administrativa sólo puede cobrar a los ciudadanos los impuestos creados y aprobados por el Poder Legislativo, conforme al Proceso Legislativo a que se refiere la Constitución.

Este requisito subordina el poder impositivo o fiscal de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y los Municipios a la aprobación del Poder Legislativo y en última instancia, a la aprobación del Pueblo obligado a pagar las contribuciones fiscales.

Así, el Poder Legislativo examinará la naturaleza del gravamen que se desea imponer a los ciudadanos, a petición del Poder Ejecutivo, y si decide que es un impuesto aceptable para los contribuyentes, por sus características técnico-fiscales y de capacidad económica lo aprobará, cuidando que la tasa sea proporcional a las condiciones socio-económicas de la región, al estado de la economía nacional y a la capacidad de pago de los propios contribuyentes.

De lo contrario, si el Poder Legislativo representado por la Cámara de Diputados como Cámara de Origen, concluye que la carga impositiva que se pretende establecer es inoportuna, exagerada o simplemente que no deben incrementarse las obligaciones fiscales de los contribuyentes, rechazará la proposición y en ese caso, obligaría al Poder Ejecutivo a reducir el gasto público o a modificar su Presupuesto de Gastos, para distribuir en forma más adecuada los recursos aprobados con anterioridad para otras leyes fiscales.

Es por todo lo expuesto que llegamos a la conclusión que el impuesto sustitutivo del crédito al salario es fruto de un proceso legislativo viciado y contrario a la

Constitución, que deja en total estado de inseguridad jurídica a los sujetos pasivos del mismo, y que si nuestro Congreso de la Unión se hubiera preocupado por cumplir con su sagrada función, se hubiera percatado que el nuevo sistema del pago del crédito al salario propuesto por el Ejecutivo adolecía de serios vicios de inconstitucionalidad conforme a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece la obligación de pagar contribuciones para sufragar el gasto público de la Federación de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, a la luz de interpretación realizada parte del Poder Judicial Federal.

- 1.3 Violación a los artículos 14 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los artículos 7 del Código Fiscal de la Federación; 3 y 4 del Código Civil Federal, ya que el impuesto sustitutivo del crédito al salario entró en vigor el mismo día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación

Este apartado tiene como objetivo analizar que el artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002, en el que se establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario, viola las garantías de seguridad jurídica y de debido proceso legislativo consagradas en los artículos 14 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con lo establecido por los artículos 7 del Código Fiscal de la Federación, 3 y 4 del Código Civil Federal, bajo la premisa que el artículo Tercero del Decreto en cuestión, entró en vigor el mismo día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

En cuanto a lo anterior, los artículos 14, segundo párrafo y 72, inciso A, Constitucionales señalan a la letra, lo siguiente:

"Artículo 14.-

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

"Artículo 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

A.- *Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.*" (énfasis añadido).

El Decreto de fecha 1° de enero de 2002, que contiene el impuesto sustitutivo del crédito al salario, entró en vigor el mismo día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, tal como se desprende del artículo Cuarto de este Decreto.⁸⁰

Ante esta situación, ni el Congreso de la Unión ni el Ejecutivo Federal otorgaron el lapso que deben tener los destinatarios de cualquier precepto que se cree mediante el proceso legislativo, para que éstos estén en condiciones de conocerlo y por ende, cumplirlo.

Este lapso al cual nos referimos, es conocido en la doctrina como *vacatio legis*, es decir, es el tiempo que debe transcurrir entre la publicación y la entrada en vigor de cualquier disposición jurídica. Su falta de observancia, como sucedió en el caso que nos ocupa, resulta, en nuestra opinión, una contravención a las garantías de seguridad jurídica y debido proceso legislativo, que se encuentran contemplados en los artículos 14 y 72, inciso A Constitucionales antes transcritos.

En efecto, el Congreso de la Unión y el Ejecutivo Federal violaron flagrantemente el principio de seguridad jurídica que debe imperar en las relaciones de los particulares con el Estado, y que constituye, junto con la justicia, el fin del Derecho, dejando por ende a los destinatarios de la norma, en un absoluto estado de indefensión.

Como podemos observar, la garantía de seguridad jurídica según el maestro Ignacio Burgoa⁸¹, implica lo siguiente:

"El conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos. Por ente, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho".

⁸⁰ Cfr. Diario Oficial de la Federación del 1 de enero de 2002

⁸¹ Burgoa, Ignacio "Las Garantías Individuales" Editorial Porrúa, Página 504.

De conformidad con lo anterior, las autoridades con el fin de cumplir con las obligaciones que derivan de este principio de seguridad jurídica deben realizar actos positivos, consistentes en realizar todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para que la afectación de la esfera de los gobernados que se genere sea jurídicamente válida.

Lo anterior, interpretado a *contrario sensu*, significa que si las autoridades emiten un acto que afecta a la esfera jurídica de los particulares, sin cumplir con los requisitos establecidos para la emisión de dicho acto, éste es inválido jurídicamente.

Como consecuencia de lo anterior, en el supuesto de que las autoridades pretendan afectar la esfera jurídica de los particulares, a través de un acto que contraviene los requisitos exigidos para su emisión, dejaría a los particulares en total estado de indefensión, siendo el orden jurídico, por antonomasia, el instrumento de seguridad jurídica, que asegura a los gobernados y gobernantes sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social.

Por otra parte, la garantía de seguridad jurídica permite a los particulares prever de manera objetiva sus propias situaciones jurídicas, de tal modo que puedan tener una precisa expectativa de sus derechos y deberes, derivandose de ella la gran importancia que tiene el respeto y tutela de las garantías de seguridad jurídica, principalmente por parte de los integrantes del poder legislativo, inclusive aquellas autoridades administrativas y jurisdiccionales que en su ámbito de competencia están restringidos a lo que la ley únicamente les permite.

Ahora bien, en la especie, al haber el Ejecutivo Federal ordenado la publicación del Decreto en comento el mismo día en que entró en vigor, vulneran las disposiciones legales citadas en relación con el principio de seguridad jurídica y de debido proceso legislativo, tal y como se procede a demostrar:

El artículo 14 de la Constitución consagra como una garantía de seguridad jurídica, el que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Asimismo, del artículo 72 de nuestra Carta Magna se desprende que el proceso legislativo está compuesto por etapas, entre las cuales se encuentran la iniciativa, la discusión, la aprobación, la sanción, la promulgación y la publicación del producto del proceso legislativo, es decir, de la Ley.

Ahora bien, tomando en cuenta tales preceptos constitucionales, en cuanto a lo que se refiere a la etapa de publicación de las normas legales, resultan

aplicables a lo dispuesto por el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación⁸², precepto que fija el inicio de vigencia de las normas fiscales, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 7o.- Las leyes fiscales, sus Reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.” (énfasis añadido).

Como se podrá observar, el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación, establece un sistema sincrónico para el inicio de la vigencia de las leyes fiscales, ordenando de manera imperativa que debe existir una *vacatio legis*.

Cabe señalar el sentido en que nuestros tribunales se han pronunciado al respecto en la tesis número I.6o.C.30 K, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, Diciembre de 1996, página 479, que a la letra señala:

“VACATIO LEGIS.- La vacatio legis es el lapso de tiempo que debe existir entre la publicación de una norma legal y su entrada en vigor, ello con el objeto de que la ley pueda ser conocida suficientemente, antes de que adquiera fuerza obligatoria.”

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2276/96. Seguros Comercial América, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María Teresa Covarrubias Ramos, secretaria de tribunal en funciones de Magistrada. Secretaria: Silvia Gutiérrez Toro.” (énfasis añadido)

En efecto, el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación precisa que las leyes fiscales entrarán en vigor en toda la República al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, por lo que el legislador estableció que las leyes fiscales entrarán en vigor en toda la República en un día

⁸² Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981

fijo, estableciendo de manera imperativa una *vacatio legis* de un día, lo que no se respetó con el artículo Tercero del Decreto que crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, el cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, entrando en vigor el mismo día de su publicación, lo cual es contrario a lo establecido por el artículo 14 de nuestra Carta Magna en relación con el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación, dando como resultado el que se dejó de observar el principio del debido proceso legislativo que recoge el artículo 72 Constitucional.

Asimismo, el legislador estableció una excepción a la regla general de la *vacatio legis* de un día en materia fiscal, la cual se desprende de la lectura del mismo artículo 7, *in fine* del Código Tributario Federal, el cual señala que la *vacatio legis* será mayor cuando en ellas se establezca una fecha posterior.

Derivado de lo anterior, la excepción prevista en el artículo 7, *in fine* del Código Fiscal de la Federación señala que la *vacatio legis* será mayor a un día cuando en ellas se establezca una fecha posterior, lo cual en la especie no aplica, puesto que en el artículo Cuarto del Decreto, se estableció expresamente como fecha para la entrada en vigor de dicho impuesto la de su publicación.

Por otra parte, y en afán de encontrar una justificación o argumento a dicha violación constitucional, suponiendo sin conceder que no existiera una norma especial en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en el artículo 7, nos remitimos al cuerpo normativo supletorio a dicho Código Tributario, es decir al Código Civil Federal, específicamente a sus artículos 3 y 4, los cuales a la letra señalan:

ARTICULO 3º.- “Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial.

*En los lugares distintos del en que se publique el periódico oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que **además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día mas por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.**” (énfasis añadido)*

ARTICULO 4º.- “Si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general, fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día, con tal de que su publicación haya sido anterior.” (énfasis añadido)

De los artículos antes transcritos, se desprende que en todo momento la intención del legislador es que exista una *vacatio legis* para la entrada en vigor de las disposiciones jurídicas, es decir, siempre y de manera imperativa se señala que el día en que debe comenzar a regir una ley debe ser posterior al de su publicación, lo que como se ha insistido no aconteció respecto el artículo Tercero del Decreto que crea el Impuesto sustitutivo del crédito al salario, el cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 y por virtud del artículo Cuarto del Decreto entró en vigor el mismo día de su publicación.

En efecto, el artículo Cuarto del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, establece lo siguiente:

“Artículo Cuarto. En relación con el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el Artículo Tercero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

Único. El impuesto establecido en el Artículo Tercero de este Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2002.” (énfasis añadido)

Conforme a la anterior transcripción, se podrá observar que la entrada en vigor del artículo Tercero del Decreto publicado el 1° de enero de 2002 en el Diario Oficial de la Federación, entró en vigor el mismo día, lo cual resulta, en consecuencia, contrario a lo establecido por los artículos 14 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 7 del Código Fiscal de la Federación; 3 y 4 del Código Civil Federal⁸³, ya que al no existir un lapso entre su publicación y la entrada en vigor (*vacatio legis*) deja a los sujetos pasivos de este impuesto en imposibilidad de cumplir en forma debida con la nueva disposición fiscal.

Con lo anterior, podemos llegar a la conclusión que el artículo Tercero del Decreto de fecha 1° de enero de 2002, transgrede las garantías de seguridad y debido proceso legislativo consagradas en los artículos 14 y 72 de la Constitución Federal en relación con los artículos 7 del Código Fiscal de la Federación y 3 y 4 del Código Civil Federal, ya que no se cumple con el debido proceso legislativo, al omitirse la etapa de la *vacatio legis*, que como se ha mencionado, para las leyes fiscales es el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación o en términos de la legislación supletoria en una

⁸³ Código Civil Federal, publicado en los Diarios Oficiales de 26 de mayo, 14 de Julio, 3 y 31 de agosto de 1928.

fecha posterior, ya que una nueva norma tributaria implica que sea estudiada, analizada, y para que se tomen en cuenta múltiples cambios en la contabilidad y en la planeación financiera, por lo que al entrar en vigor el mismo día de su publicación, provoca un estado de inseguridad a los contribuyentes y una violación al proceso legislativo establecido en dicho ordenamiento constitucional.

1.4 Violación a los artículos 72, fracción h) y 73, fracción VII en relación con el 31, fracción IV todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Como otro aspecto a analizar del proceso legislativo que creó el impuesto sustitutivo del crédito al salario contenido en el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, consiste en dilucidar si de conformidad con los artículos 72, fracción h) y 73, fracción VII en relación con el 31, fracción IV todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer una carga fiscal a los gobernados, que no es una contribución, y que tampoco tiene como finalidad cubrir el gasto público, como sucede con el crédito al salario que deberán absorber los patrones que ejerzan la opción prevista en el referido artículo Tercero.

A efecto de facilitar la exposición del presente apartado, es necesario transcribir las disposiciones constitucionales citadas.

“Artículo 72.- *“Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos, y modo de proceder en las discusiones y votaciones.*

h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones, o impuestos o sobre el reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.

Artículo 73.- *“El Congreso tiene facultad:*

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”.

Artículo 31.- *“Son obligaciones de los mexicanos:*

...
IV.- *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, o de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*

Del texto de los preceptos constitucionales transcritos se desprende claramente la facultad del Congreso de la Unión para imponer, única y exclusivamente, “contribuciones” para cubrir el Presupuesto de la Federación.

Congruente con lo anterior, la referida fracción IV del artículo 31 de la Constitución establece como una de las obligaciones de los mexicanos, la de contribuir al gasto público de la Federación.

Conforme a lo anterior, podemos concluir que únicamente el Congreso de la Unión podrá imponer “contribuciones” a los gobernados para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación, sin que le sea dable imponer a los gobernados otras cargas económicas que no tengan el carácter de contribuciones, máxime que tampoco tienen como finalidad satisfacer el gasto público, como acontece en la especie.

En efecto, el Congreso de la Unión, a través del Decreto por el que se crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, concretamente el artículo Tercero, pretende transmitir la carga fiscal que el Fisco Federal tenía hasta el 31 de diciembre de 2001, a las personas físicas o morales que realicen en territorio nacional erogaciones por la prestación de servicios personales subordinados, por concepto del crédito al salario a que tienen derecho los trabajadores; crédito al salario que por esencia y desde su origen no constituye una contribución, de tal manera que los patrones que ejercen la opción prevista en el referido artículo Tercero del Decreto que se reclama, están obligados a soportar una nueva carga económica y efectuar un gasto que no está destinado a satisfacer el gasto público; carga económica que, como ya se comentó, no es una contribución.

En cuanto a lo anterior, como ya se comentará más adelante, en el caso que nos ocupa, a través del artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002, el Legislador establece un nuevo impuesto a los patrones sobre el 3% de su nómina (impuesto sustitutivo del crédito al salario), teniendo la opción de no pagar tal impuesto, siempre que no efectúen la disminución (acreditamiento) del crédito al salario pagado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta a su cargo o contra el retenido a terceros.

Bajo esta tesitura, ya sea que el contribuyente pague el 3% de impuesto sustitutivo o ejerza la opción de referencia y absorba el crédito al salario pagado a sus trabajadores, se observa claramente que éste deberá soportar una nueva carga económica (que hasta el 31 de diciembre de 2001 era exclusiva del Estado) que no constituye una contribución y que no está destinado a cubrir el gasto público, en clara contravención a los artículos constitucionales citados al rubro.

Siguiendo este orden de ideas, la intención del Legislador de que a través del artículo Tercero del Decreto en cuestión, los patrones soporten la carga económica que el Estado tenía por concepto del crédito al salario que los trabajadores tienen derecho, se desprende claramente del Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, que para facilitar su análisis a continuación se transcribe:

“Se organiza el sistema del crédito al salario.

El crédito al salario se ha transformado en un instrumento de ineficiencia del sistema, pues ha sido utilizado por las empresas como un elemento para pagar menores salarios a sus trabajadores.

Por ello, en el Dictamen que se somete a consideración se propone establecer un impuesto sustitutivo del crédito al salario a una tasa de 3%, que se aplicaría sobre el monto de las erogaciones que por concepto de salarios y demás prestaciones paguen los patrones a sus trabajadores. Asimismo, con el objeto de evitar erosionar la base del impuesto se propone no considerar como erogaciones, las contribuciones de seguridad social.

Este impuesto podrá no ser pagado cuando los patrones no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores del impuesto sobre la renta a su cargo, lográndose con esto una afectación máxima del 3% sobre el valor de la nómina.

Para lograr la afectación máxima señalada, aquellos patrones que paguen por concepto del crédito al salario más del 3% al valor de su nómina, podrán no pagar el impuesto sustitutivo y acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo la cantidad en la que el crédito al salario pagado exceda al citado impuesto.”

Del texto anterior, se desprende que la razón de ser del artículo Tercero del Decreto por el que se crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, es que el patrón asuma cuando menos el crédito al salario que se pague a los trabajadores (lo cual es congruente con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002 que estima que por el impuesto sustitutivo del crédito al salario percibirá la cantidad de cero pesos).

Es por estas razones que en nuestra opinión, el mencionado artículo Tercero le ocasiona un grave perjuicio en la esfera jurídica de los contribuyentes, pues al ejercer la opción de pagar este nuevo impuesto del 3% sobre la nómina, deberá soportar una carga económica, que su misma naturaleza la tiene el Estado, la cual no es una contribución y que no está destinada a satisfacer el Presupuesto, en clara contravención de los artículos constitucionales citados al rubro.

Refuerza lo anterior, lo establecido en la Exposición de Motivos de la Iniciativa Presidencial y en el Dictamen de la Cámara de Diputados para el año de 1993 en lo concerniente al mecanismo del crédito al salario, que en las partes conducentes señala:

“...
“

*Con el fin de mejorar la distribución de la carga fiscal a favor de los trabajadores de menores ingresos, se somete a consideración de ese H. Congreso de la Unión modificar el mecanismo del crédito fiscal para los asalariados. **Este nuevo mecanismo sustituirá el actual crédito fiscal equivalente al 10% del salario mínimo de la zona geográfica correspondiente al trabajador, por una tabla de créditos fiscales expresados en montos dependiendo del ingreso del trabajador, los cuales decrece conforme aumenta el ingreso hasta un monto mínimo equivalente al 10% del salario mínimo actual.** Durante los últimos tres meses de este año los montos señalados continuarán dependiendo del área geográfica en que se ubique el contribuyente.*

Este nuevo esquema de crédito al salario, permitirá que a partir del 1 de enero de 1994 la referencia regional que existe en el actual crédito equivalente a 10% del salario mínimo quede sin efecto. Lo anterior además de simplificar el cálculo del impuesto, tendrá un impacto favorable en la distribución del ingreso a nivel regional, ya que generará un aumento adicional en el ingreso disponible de los trabajadores situados en las áreas geográficas “B” y “C”, al calcularse el nuevo monto del crédito al salario, con base en el salario mínimo del área geográfica “A” que es el más elevado.

Con objeto de asegurar que el crédito no disminuya en términos reales a través del tiempo, se propone que los montos contenidos en la tabla que se utiliza para calcularlos, se ajusten trimestralmente por la inflación transcurrida.

Para lograr que esta medida se traduzca en un incremento en el ingreso disponible para los trabajadores de menores recursos, se sugiere establecer que el monto en que exceda el crédito fiscal al impuesto a cargo, sea entregado al trabajador en efectivo. A fin de lograr este objetivo, se propone establecer la obligación a los empleadores de entregar directamente dicha cantidad a los trabajadores, permitiéndoles acreditar dichos pagos contra cualquier impuesto federal a su cargo, o en su carácter de retenedores. En aquellos casos en que el retenedor no tenga impuesto contra a que acreditar, éste podrá solicitar la devolución de dichos pagos.

Congruente con lo anterior, se somete a consideración de ese H. Congreso de la Unión, que se establezca como requisito para la deducibilidad de las erogaciones por sueldos y salarios en el impuesto sobre la renta, el que los empleadores hayan pagado efectivamente a los trabajadores los montos que resulten a su favor como consecuencia de la aplicación del nuevo mecanismo de crédito fiscal.

Tomando en consideración que las cantidades que los trabajadores percibirán en efectivo como resultado del crédito fiscal, no serán ingresos por concepto de salarios, se propone establecer que los mismos no sean deducibles para quien los pague, no se consideren ingreso acumulable para el trabajador, ni integre base gravable para el cálculo de cualquier otra contribución.

Por otra parte, cabe señalar que conforme al mecanismo que se propone, el importe entregado a los trabajadores por este concepto no se considerará para efectos del cálculo de la proporción del subsidio fiscal.

Esta medida permitirá incrementar el ingreso disponible de los trabajadores que perciben menos de cuatro salarios mínimos, siendo el crédito proporcionalmente mayor para los trabajadores con ingresos más bajos. En el caso de trabajadores con ingresos de un solo salario mínimo el incremento será de 7.5 a 10.8 por ciento, en función de la proporción que

represente las prestaciones sociales en su ingreso total..." (énfasis añadido)

De lo anterior se desprende claramente que desde su génesis, el crédito al salario constituye un instrumento creado por el Legislador con el fin de beneficiar a los trabajadores de menores ingresos (menos de cuatro salarios mínimos).

El crédito al salario no es una contribución y por su mecánica y finalidad, no está destinado a satisfacer el gasto público.

A tal crédito al salario el Legislador le da la naturaleza de crédito fiscal a favor de los trabajadores a cargo del Fiscal Federal, quienes tendrán derecho a percibirlo en efectivo si conforme a las tablas progresivas que en la Ley de la materia se establecen, da como resultado que el crédito al salario excede del impuesto a cargo del trabajador, únicamente por la diferencia.

Bajo este esquema, y dada la naturaleza del crédito al salario, el patrón, en su carácter de retenedor, jamás absorbe este crédito, pues tiene derecho acreditarlo contra otros impuestos a su cargo o contra retenidos a terceros, y en caso, que no pueda acreditarlo, podrá solicitar su devolución.

Es por la naturaleza del crédito al salario a favor de los trabajadores, por lo que sostenemos que el Congreso de la Unión viola flagrantemente los artículos 72, inciso h) y 73, fracción VII en relación con la fracción IV del artículo 31, todos de la Constitución, pues carece de facultades para imponer a los gobernados otras cargas económicas distintas a las contribuciones, máxime que no están destinadas a satisfacer al gasto público.

Como consecuencia de lo anterior, es claro que el Decreto objeto del presente análisis, concretamente su artículo Tercero que establece el sistema del Impuesto sustitutivo del crédito al salario, es en nuestra opinión inconstitucional.

- 1.5 Violación a lo establecido por el artículo 31, fracción IV Constitucional en relación con el artículo 126 también de nuestra Carta Magna, ya que se pretende recaudar una contribución por la cual se tiene contemplado percibir la cantidad de 0.0 pesos en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002

Como otro aspecto a analizar del proceso legislativo que creó el artículo Tercero del Decreto de fecha 1° de enero de 2002 mediante el cual se establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario, es la incongruencia que existe en la

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, ya que se tiene contemplado recaudar por este impuesto el monto de 0.0 pesos; asimismo, se analizará si el Congreso de la Unión tiene facultades para crear una contribución, por la que considera que recaudará la cantidad de 0.0 pesos, y que no tiene la correlativa partida presupuestaria dentro del Presupuesto de Egresos de la Federación para el mismo Ejercicio Fiscal de 2002, es decir, estos fondos no tienen como finalidad satisfacer el gasto público federal.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece textualmente que:

Artículo 31.- *“Son obligaciones de los mexicanos:*

I.- (...)

II.- (...)

III.- (...)

*IV.- **Contribuir para los gastos públicos**, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”* (énfasis añadido)

Por otra parte, el propio artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, establece que:

Artículo 1.- *“Las personas físicas y morales están obligadas a **contribuir para los gastos públicos** conforme a las leyes fiscales respectivas (...). Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”* (énfasis añadido)

De la simple lectura que se haga de los numerales anteriormente transcritos de nuestra Carta Magna y del Código Fiscal de la Federación, podemos concluir que todos los gobernados están obligados a contribuir al gasto público.

En este orden de ideas, y con la finalidad de sustentar una base coherente de estudio para el presente apartado, podemos entender por “gasto público” lo que señala el doctrinario Gabino Fraga, en su libro titulado “Derecho Administrativo.”, esto es, lo que se destina a la satisfacción por parte del Estado de una necesidad colectiva, quedando por lo tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.

Con base en lo anterior, podemos determinar que todas las contribuciones que se establezcan a cargo de los gobernados y conforme a lo establecido por la Constitución, tienen como finalidad el servicio público que el Estado presta,

debiendo tales servicios, representar para la colectividad un beneficio similar, ya sea directo o indirecto, equivalente al monto de las contribuciones enteradas.

De lo anteriormente transcrito, podemos claramente entender que las contribuciones a las que se encuentran obligados a pagar los particulares, es decir, los ingresos percibidos por la Federación, ya sea vía empréstitos o contribuciones, deben tener la finalidad de expendirlo en un gasto público específico. En otras palabras, todo lo presupuestado en la Ley de Ingresos de la Federación, debe estar en simetría perfecta con el Presupuesto de Egresos, de tal forma que la Federación por ningún motivo y bajo ninguna circunstancia deba tener excedentes en sus ingresos.

En efecto, bajo esta tesis los artículos 73, fracción VII y 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señalan lo siguiente:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para Imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

...” (énfasis añadido)

*“Artículo 126. **No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.**” (énfasis añadido)*

Como se puede advertir de estas transcripciones, la Constitución establece que la Federación en ningún momento tendrá la facultad de efectuar gasto alguno que no se encuentre fundamentado en el presupuesto o en leyes posteriores.

Lo anterior, viene a colación debido a que dentro de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, en el punto número 10 (referido en primer lugar), de la Fracción I del Apartado A, del artículo 1º, establece que los ingresos estimados en el ejercicio fiscal de 2002, por concepto del Impuesto sustitutivo del crédito al salario ascenderán a la cantidad de “0.0”, es decir, la Federación estima no recaudar cantidad alguna por concepto de impuesto sustitutivo del crédito al salario, situación que no guarda congruencia con los artículos y principios antes mencionados, ya que para efectos de que se emita el Presupuesto de Egresos, el Estado debe contar con un estimado de percepciones que se destinarán a sufragar las partidas presupuestarias constituyentes del gasto público.

Ahora bien, si al momento de emitir la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, no se contempló o se estimó no tener percepción

alguna por concepto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, resulta imposible que se pretenda sufragar partidas presupuestales con ingresos que no se tiene estimado percibir, por lo que resulta incongruente que se satisfaga el gasto público mediante ingresos de naturaleza incierta.

Sirve de apoyo al anterior razonamiento, la tesis jurisprudencial visible en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, 1995, Séptima Época, Tomo I, Parte HO, Tesis 367, Página 339, que a la letra señala:

"GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y ser siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público ser comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los

impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no está, comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través, de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.” (énfasis añadido)

Por lo que tanto los ingresos presupuestados en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, aprobada por el Congreso de la Unión, como los egresos destinados a satisfacer el gasto público federal, deben tener un fin previamente establecido y autorizado al momento mismo de su erogación, situación que en el presente caso no se cumple.

En efecto, del análisis que se haga del artículo Tercero del Decreto de fecha 1º de enero de 2002, a la luz de lo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, respecto del impuesto en cuestión, podemos observar que dicho artículo establece un impuesto a cargo de las personas que

efectúen erogaciones por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado, impuesto que en nuestra opinión, viola el principio de vinculación tributaria con el Gasto Público Federal, consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Así las cosas, como ya se señaló, el artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece que es una obligación de los mexicanos contribuir al gasto público; ahora bien, el referido impuesto viola claramente lo establecido por el principio constitucional aludido, en virtud de que pretende establecer una contribución a cargo de los gobernados para la que no se estableció dentro del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, una partida del Gasto Público a la cual deban destinarse los ingresos obtenidos por el impuesto en mención; lo anterior en virtud de que la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, en el punto número 10 (referido en primer lugar), de la Fracción I del Apartado A, su artículo 1º, establece que los ingresos estimados en el ejercicio fiscal de 2002, por concepto del impuesto sustitutivo del crédito al salario ascenderán a la cantidad de "0.0".

A mayor abundamiento, dicho impuesto viola los preceptos Constitucionales aludidos, ya que al establecer la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, que se tiene estimado percibir por concepto de dicho impuesto la cantidad de 0.0, resulta por demás evidente que no se consideró la obtención de ingreso alguno por este concepto para efectos de la integración del Presupuesto de Egresos para el Ejercicio Fiscal de 2002, y en consecuencia, estamos en presencia de un impuesto que no está destinado a sufragar el gasto público.

Así las cosas, al no estar este impuesto debidamente presupuestado, no puede destinarse a algún gasto de la Federación, esto es, para efectos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, se debió considerar un ingreso estimado distinto de cero por concepto de impuesto sustitutivo del crédito al salario, ya que se establece una carga tributaria a todos los gobernados que efectúen erogaciones por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado, originando que en el presente caso, se encuentren en dicho supuesto por lo menos, todas las personas físicas y morales que sean patrones, lo que se traduce en un número considerable de los empresarios establecidos en nuestro país que están obligados a soportar a partir del 1º de enero de 2002 una carga tributaria adicional respecto de la cual la Federación no estima percibir ingreso alguno durante el ejercicio de 2002, lo que hace que nos preguntemos cuál será el destino de las cantidades que el Fisco Federal efectivamente recaude por este impuesto, si tales cantidades no están destinadas a satisfacer un gasto público acorde con lo establecido por nuestra Carta Magna.

De este modo, consideramos que la intención del impuesto sustitutivo del crédito al salario se aleja de los principios primordiales que establece nuestra Ley Suprema, estableciendo cargas a los particulares que resultan ajenas de todo principio constitucional e innecesarias, al no estar expresamente y por medio de la ley, destinadas a sufragar los gastos que surjan del ejercicio de la potestad del Estado, en su función de ejercitar el gasto público a favor de la colectividad que lo constituye; sino que pretende establecer cargas tributarias de las cuales resulta ilegal su aplicación, en virtud de que la Constitución establece que no se puede efectuar gasto alguno que no se haya presupuestado previamente a su obtención, y en el presente caso, se presupuestó obtener y por lo tanto aplicar al gasto público por concepto de la recaudación del impuesto sustitutivo del crédito al salario la cantidad de "0.0", por lo que dicha situación, generaría una carga innecesaria y ociosa a cargo de los contribuyentes y colocaría al Estado en una posición verdaderamente lamentable, al correr el riesgo de distraer los ingresos tributarios que no tienen una finalidad predeterminada, en destinos diversos de la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, en perjuicio de ésta.

Ahora bien, respecto del principio constitucional en materia fiscal denominado por la doctrina como: "principio de vinculación al gasto público", el artículo 126 de la Constitución, en relación con el gasto de la Federación, establece que:

Artículo 126.-*"No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior."*

A mayor abundamiento, las erogaciones o gastos de la Federación se consignan en una lista de carácter limitativa, que se denomina Presupuesto de Egresos y cuya finalidad es doble; por una parte, prever el importe de los gastos del Gobierno Federal para poder estimar los impuestos que deberán cobrarse a los gobernados a fin de pagar los gastos programados y en segundo lugar, **permitir que los gastos de la Federación sean revisados, analizados y aprobados por el Poder Legislativo**, quien de esta manera ejerce la función de vigilancia de las finanzas de la Federación.

Es decir, sólo si una erogación está prevista por el Presupuesto de Egresos de la Federación aprobado por la Cámara de Diputados, dicha erogación puede formar parte del gasto público del Gobierno Federal. De este modo, sólo los impuestos federales creados por el Congreso Federal, **deben destinarse al pago de gastos señalados o incluidos en el Presupuesto de Egresos de la Federación aprobado en forma exclusiva por la Cámara de Diputados, en ejercicio de la facultad que le otorga la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Federal.**

En conclusión, al no destinarse el producto del ingreso fiscal por ese tributo (impuesto sustitutivo del crédito al salario) al pago de gastos no incluidos en dicho Presupuesto de Egresos, en nuestra opinión, el impuesto en cuestión no cumple con el requisito constitucional de vinculación al gasto público.

A mayor abundamiento, **el destino del dinero que se obtendrá por el cobro del impuesto sustitutivo del crédito al salario debió haber estado previsto en la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal de la Ley de Ingresos de la Federación del Ejercicio Fiscal de 2002, para que pueda cumplirse el requisito constitucional que obliga a destinarlos al gasto público, pues su destino es el Presupuesto de Egresos**, requisito que se encuentra estrechamente vinculado con la facultad que a favor del Congreso Federal establece el artículo 73 fracción VII Constitucional, conforme al cual el Congreso tiene facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, pero entendido éste como aquél que fue enviado por iniciativa del Poder Ejecutivo atendiendo a una Exposición de Motivos, como causa, motivo o razón que justifica su gasto.

Con apoyo en la facultad exclusiva antes descrita, es que el Congreso puede crear contribuciones o impuestos que deberán pagar los ciudadanos, mediante la aprobación de leyes que por supuesto, deben cumplir con los requisitos indicados en el artículo 31 fracción IV Constitucional.

En efecto, en términos del artículo 74, primer párrafo siguiente a la fracción IV de la Constitución Federal, por medio de la iniciativa que el Presidente de la República envíe a la Cámara de Diputados, dicho cuerpo colegiado con una facultad y competencia exclusiva de carácter expreso en la propia Constitución, debe seguir los procedimientos necesarios que cumplan con la Carta Magna, en particular con lo que dispone el numeral 72 de la propia Constitución que prevé los pasos a seguir de todo el proceso legislativo; desarrollada su normatividad en la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y en el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; situaciones que no fueron observadas en el proceso legislativo que nos ocupa, al establecerse en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, que la Federación obtendría por concepto del impuesto sustitutivo del crédito al salario la cantidad de 0.0, es decir, que con este impuesto no se cubriría gasto público alguno.

2. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Una vez efectuado el análisis del proceso legislativo que creó el artículo Tercero del Decreto del 1° de enero de 2002, que contiene el impuesto sustitutivo del

crédito al salario, llegando a la conclusión que durante tal proceso se transgredieron diversas disposiciones de nuestra Constitución, a continuación se procede a estudiar si el producto de este proceso, es decir, las disposiciones jurídicas que consagran el impuesto en comento, cumplen con los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, y elevados a garantías individuales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, comenzando nuestro estudio por el principio de legalidad tributaria, esto con el fin de continuar nuestro análisis sobre los distintos aspectos de constitucionalidad de esta contribución.

En cuanto lo anterior, el presente apartado tiene como objetivo dilucidar si el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002 relativo al impuesto sustitutivo del crédito al salario cumple con la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV en relación con los artículos 14 y 16 todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su parte conducente, establecen:

“Artículo 14. ...

*Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las **formalidades esenciales del procedimiento** y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”*
(énfasis añadido)

“Artículo 16. *Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”*

“Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

...

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

Por su parte, el artículo 1° Constitucional establece que en los Estados Unidos Mexicanos, todo individuo gozará de las garantías que otorga la propia Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Los preceptos constitucionales antes transcritos consagran la garantía de legalidad tributaria, que como se comentó en el capítulo primero del presente trabajo, consiste en la protección que otorga la Constitución Federal a los gobernados en cuanto al exacto cumplimiento, interpretación y aplicación de la Ley, siendo consecuentemente la garantía que mayor protección otorga al gobernado dentro del orden jurídico constitucional, ello en virtud de que la garantía de legalidad protege a todo el sistema de derecho objetivo mexicano, cuidando la aplicación estricta y exacta de la Ley.

Acorde con este principio y en el ámbito del Derecho Tributario, la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, dispone que es obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público, siempre y cuando sea de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, las cuales, según el artículo 14 de nuestra Carta Magna, deberán ser expedidas por el Congreso de la Unión con anterioridad al hecho.

Lo anterior significa que si bien es cierto es una obligación de todos y cada uno de los mexicanos el contribuir al gasto público, ya sea de la Federación, del Distrito Federal, los Estados o Municipios donde residan, no menos cierto es que dicha contribución debe estar contenida o ser establecida por una ley emitida por el Congreso de la Unión con anterioridad al hecho; ley que debe establecer y definir los elementos esenciales de las contribuciones, así como los supuestos de la obligación tributaria; esto es, todas las disposiciones que establezcan la imposición de un tributo deben contener en su texto el hecho imponible, el sujeto pasivo de la obligación, el objeto, la base sobre la cual se pagará el tributo, la tasa o tarifa del mismo y la época de pago; salvaguardando siempre el principio de legalidad tributaria.

Para ello consideramos necesario establecer lo que debe entenderse por objeto del impuesto y es el tratadista Ernesto Flores Zavala⁸⁴, quien lo define de la siguiente manera:

*“Objeto del impuesto es la situación que **la ley señala como hecho generador** del crédito fiscal.*

...

⁸⁴ Flores Zavala, Ernesto “**Finanzas Públicas Mexicanas**”, página 114.

*Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto **la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo...**” (énfasis añadido)*

Asimismo, Adolfo Arrijo Vizcaíno, también lo define en el libro Derecho Fiscal⁸⁵, al establecer lo siguiente:

*“Algunos autores, con razón, denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente, “hecho generador” o “hecho imponible”. ... Por su parte, el distinguido Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, don Adolfo Carretero Pérez, afirma: “El hecho imponible se define ... Como el **presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo**” (énfasis añadido).*

Lo anterior expresa que el objeto del impuesto es el que señala la ley como hecho generador, es decir, que debe existir una circunstancia que motive el pago del impuesto para que pueda ser exigible a los gobernados por parte del Estado.

En otro orden de ideas y continuando con la garantía de legalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el mismo se encuentra claramente establecido por el artículo 31, fracción IV Constitucional, al expresar que es obligación de los mexicanos contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Asimismo, ha concluido que tal obligación debe estar reglamentada en su aspecto formal por diversos preceptos, los cuales deben estar contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación, que cada año apruebe el Congreso de la Unión; esto es, que en dicha Ley se determine qué contribuciones se causarán y recaudarán en el año de su vigencia.

En este sentido, resultan aplicables los precedentes jurisdiccionales que a continuación se transcriben y cuyos datos de referencia son, respectivamente, tesis número P. CXLVIII/97, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en Noviembre de 1997, página 78 y Tesis aislada 217,539, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del

⁸⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo **“Derecho Fiscal”**, Themis, página 122.

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que **el principio de legalidad se encuentran claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.** Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas

secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precitado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria." (énfasis añadido)

"GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR. La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad." (énfasis añadido)

Resulta igualmente aplicable la jurisprudencia número 168, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, visible en el Apéndice de 1995, tomo I, parte SCJN, página 169 la cual a la letra dice:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de

legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, **se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder**, que conforme a la constitución del estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la existencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, **sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma contenido y alcance de la acción tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante**. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. **Lo contrario, es decir, la arbitrariedad de la disposición, la imprevisibilidad de las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.**" (énfasis añadido)

De las tesis transcritas y examinando atentamente este principio de legalidad tributaria a la luz de nuestro sistema general impositivo y su evolución racional e histórica, podemos desprender que existe la necesidad de que la carga tributaria

de los gobernados esté establecida en una ley, lo cual no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y la autoridad tiene que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.

Así, el principio de legalidad permite al contribuyente conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y los alcances de sus obligaciones frente al Fisco, así como cuál es la esfera de derechos ejercitables en contra del Estado cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda traspasar o exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñirse su actuación.

Lo anterior es así, ya que las obligaciones tributarias impuestas a los gobernados deben estar previamente establecidas en una ley, en la que se prevea la situación concreta a la que se deberá adecuar el hecho o acto impositivo realizado por el contribuyente, para que una vez esto, la autoridad sólo pueda realizar lo que la Ley expresamente le permite sin que exista la posibilidad de que a su libre arbitrio interprete leyes poco claras e imprecisas.

Por lo anterior, es una exigencia constitucional el que los elementos del impuesto como son el sujeto pasivo, el objeto, la base, la tasa o tarifa y el momento o época de pago, se encuentren debidamente establecidos en Ley (formal y material), de tal forma que no puedan quedar, de ninguna manera y sin excepción alguna, al arbitrio, discreción o interpretación de la autoridad fiscal, ya que de lo contrario se viola el principio de legalidad tributaria consagrado por los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, una vez explicado lo que abarca la garantía de legalidad tributaria dentro de nuestro marco constitucional, procederemos a analizar si en la especie, el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 relativo al impuesto sustitutivo del crédito al salario, cumple con tal garantía, o sea, si en el caso concreto el legislador cumplió con la obligación constitucional que tiene de establecer de manera precisa y clara en el texto de Ley, todos y cada uno de los elementos esenciales del impuesto en cuestión, haciendo especial énfasis al objeto.

En cuanto a lo anterior, antes de proceder a analizar si el impuesto en cuestión cumple con el principio de legalidad tributaria, cabe aclarar que primero se analizará si el mismo (impuesto del 3% sobre nóminas) contiene perfectamente definidos sus elementos esenciales, especialmente por lo que se refiere al objeto, y posteriormente se analizará si se respeta este principio en el caso de que el sujeto pasivo ejerza la opción de no pagar este impuesto y absorba el crédito al salario pagado a sus trabajadores.

Ahora bien, los párrafos primero, segundo y tercero del artículo Tercero del Decreto mencionado, textualmente señalan:

“Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

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

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

De los párrafos arriba transcritos se desprende que el legislador establece que a partir del 1° de enero de 2002, se causará el impuesto sustitutivo del crédito al salario a una tasa del 3% sobre las erogaciones realizadas por personas físicas o morales por la prestación de un servicio personal subordinado; sin embargo, en nuestra opinión, objeto del impuesto no se encuentra definido de manera precisa en el texto de la ley, sino que por el contrario, existe imprecisión en su descripción, ya que en el párrafo segundo transcrito, el legislador únicamente señala: *“Se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por las personas físicas o morales a quienes les presten un servicio personal subordinado”*, sin que se establezca de forma clara y precisa lo que los contribuyentes deben considerar como *“salario”*, o *“demás*

prestaciones en efectivo o en especie”, situación que puede traer como consecuencia el abuso por parte de las autoridades fiscales al momento de recaudar este impuesto, ya que quedaría a su arbitrio establecer los alcances de los términos contenidos en dicho artículo Tercero, violando con ello el principio de legalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Asimismo, el hecho de que el legislador no haya definido correctamente en la ley el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, perjudica a los sujetos pasivos del mismo, pues como hemos mencionado hace definiciones genéricas que no precisan de forma razonable los conceptos por los cuales se deba pagar el impuesto. En este sentido, una persona de entendimiento ordinario difícilmente pudiera llegar a saber lo que el legislador pretendió al redactar el objeto del impuesto.

No es óbice de lo anterior lo dispuesto en la tesis P.XI/96, emitida por el Pleno de nuestro más alto Tribunal, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo III, correspondiente a febrero de 1996, Novena Época, página 169, que a la letra establece:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. *Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como “uso doméstico”, “uso no doméstico”, “uso doméstico residencial”, “uso doméstico popular” o “uso del sector público” son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo*

la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional."

Amparo en revisión 2053/91. Bebidas Purificadas de Acapulco, S.A. de C.V. 16 de enero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el seis de febrero en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XI/1996 la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a seis de febrero de mil novecientos noventa y seis. (énfasis añadido)

De conformidad con la tesis transcrita, no se pretende que en el texto del artículo Tercero del Decreto de fecha 1° de enero de 2002, se establezca la definición de cada uno de los conceptos que sirven para determinar el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, pero sí que éstos sean de una comprensión sencilla para los contribuyentes.

La imprecisión en el objeto de los impuestos ha sido un error que los legisladores tanto federales como locales, han cometido de manera reiterada en distintos textos de las leyes, como es en la especie el impuesto sustitutivo del crédito al salario, ya que el mismo menciona como objeto de ese impuesto, las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, y la imprecisión consiste en que no se define lo que es una "erogación en especie" y con ello no se puede tener la certeza de cuáles son las erogaciones que el contribuyente debe considerar para pagar el impuesto, por lo que a una persona con entendimiento ordinario, no le resulta fácil saber cuales son esos tipos de erogaciones objeto de la ley, por lo cual, a manera de ejemplo, podemos citar que dentro de ellas no se considera la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, los gastos de comedor, los vales de despensa. Todos estos conceptos constituyen

erogaciones en especie o en efectivo, y no por esta razón se consideran incluidos en el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario en comento.

En el caso que nos ocupa, la falta de precisión en el objeto se demuestra con lo que el legislador establece con la palabra "salario", pues una persona de entendimiento ordinario puede saber lo que el legislador pretendió al establecer con esta palabra, por lo cual si, por ejemplo, nos remitirnos a la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 82, se menciona que "*salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.*", pero en la ley mencionada también se establecen salarios mínimos, salarios remuneradores, salarios caídos, etcétera, lo cual no subsana el error que cometió el legislador en el caso sujeto a estudio, al no ser preciso en la determinación del objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

El legislador también se refiere a prestaciones, pero no precisa las mismas, siendo éste vocablo multívoco, por tener varias acepciones; así, por ejemplo, por prestación podría entenderse la acción y efecto de presentar o presentarse, sin que esta definición que se encuentra a la mano de una persona de entendimiento ordinario, coincida con el término técnico legal a que se refiere el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

De lo anterior se colige, que las posibles definiciones ordinarias de los conceptos previstos en este artículo Tercero del Decreto no ayudan a poder comprender lo que el legislador quiso establecer, lo cual demuestra, en nuestra opinión, de manera clara la imprecisión en el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

En el caso particular, el impuesto sustitutivo del crédito al salario previsto en el artículo Tercero en estudio, no reúne de ninguna forma los elementos necesarios que exige el principio de legalidad tributaria, pues el objeto de dicho impuesto carece de la precisión necesaria para brindar la seguridad jurídica que requiere el contribuyente al autoaplicarse este impuesto.

Esta situación es más grave aún si tomamos en consideración que las autoridades fiscales cuentan con la llamada facultad discrecional, y en el presente caso, al no existir en los preceptos legales antes citados una clara definición y precisión de cuáles son las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, objeto del pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario, se deja abierta la posibilidad de que las autoridades cometan abusos en perjuicio de los contribuyentes determinando de manera arbitraria qué actos o actividades se encuentran gravados por el impuesto en estudio, lo cual constituye una clara violación a la garantía de legalidad tributaria, so pretexto del ejercicio de dicha facultad discrecional.

En este orden de ideas, es que en nuestra opinión, el impuesto objeto de nuestro análisis, contraviene los artículos 14, 16 y 31, fracción IV Constitucionales, ya que suponiendo sin conceder que la norma deriva de un acto formal y materialmente legislativo, cumpliéndose con todas las formalidades que ésta requiere, los conceptos plasmados en ella generan una incertidumbre a los sujetos a los que va dirigida, violándose, por ende, el principio de legalidad tributaria.

De todo lo expuesto, podemos llegar a la conclusión que en la especie, el impuesto sustitutivo del crédito al salario contenido en el artículo Tercero del Decreto de fecha 1° de enero de 2002, contraviene la garantía de legalidad tributaria consagrada en nuestra Constitución, dado que uno de sus elementos esenciales, como es el objeto, es impreciso, dejando al arbitrio de la autoridad fiscal precisar su contenido y alcance.

Por otra parte, a continuación procederemos a analizar si la opción prevista en el artículo Tercero del Decreto en comento, a fin de no pagar el impuesto del 3% sobre el total de erogaciones pagadas con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, igualmente cumple con la garantía de legalidad tributaria.

Siguiendo este orden de ideas, llama la atención que el Decreto de fecha 1° de enero de 2002, en específico su artículo Tercero, infringe la garantía de legalidad jurídica al establecer otros aspectos ambiguos o imprecisos, como es el caso de que en el párrafo séptimo de este artículo, se hacen referencias a artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 que no tienen relación con la posibilidad de ejercer la opción prevista en dicho párrafo, mediante la cual un contribuyente puede dejar de pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, tal como se precisa a continuación:

"Artículo Tercero.- ...

....

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

El artículo 117 citado en la transcripción anterior se refiere a las obligaciones de los contribuyentes que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, y por su parte, el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 citada, aplica a los ingresos por actividades empresariales y profesionales.

Como puede observarse, estos artículos no tienen relación alguna con la opción que regula el séptimo párrafo del artículo Tercero del Decreto que se analiza, lo que redundaría en la violación a la garantía de legalidad tributaria.

Otra situación que hace evidente la ambigüedad en la aplicación del artículo Tercero del Decreto de fecha 1° de enero de 2002, consiste en que la redacción de su párrafo séptimo transgrede el principio de legalidad tributaria que se ha venido mencionando en el presente apartado como se procede a demostrar.

El séptimo párrafo del artículo Tercero del Decreto en comento ya transcrito párrafos arriba, señala que un contribuyente podrá ejercer la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario siempre que no efectúe la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores.

De lo anterior, se desprende la ambigüedad de la redacción de este párrafo, ya que no es posible precisar a qué crédito al salario se está refiriendo el legislador, puesto que el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 utiliza, al referirse al crédito al salario mensual que percibe el trabajador como entregado, acreditado y disminuido (en este último caso se refiere al total del crédito al salario previsto en la tabla respectiva para el cálculo de dicho crédito mensual), y por su parte, el artículo 116 del mismo ordenamiento, cuando se refiere a este mismo crédito, utiliza el término disminuido (en este último caso se refiere al total del crédito al salario previsto en la tabla respectiva para el cálculo de dicho crédito anual) así como los términos de entregado, recibido y ninguno de los dos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta citados (115 y 116) utiliza el término pagado, como lo hace el séptimo párrafo del artículo Tercero que se reclama.

Esta situación se traduce en nuestra opinión, en una evidente violación a la garantía de legalidad tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV Constitucional, ya que uno de los elementos para el ejercicio de la opción de no pagar este impuesto y absorber el crédito al salario contemplado en el séptimo párrafo del artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002, es ambiguo e impreciso, puesto que inclusive el ordenamiento al cual remite (Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor) se refiere a dicho término de manera variable y nunca coincide en usar el término de "pagado" como lo hace el séptimo párrafo del artículo Tercero que se reclama, perjudicando a los

contribuyentes de este impuesto, quedando al arbitrio de la autoridad poder determinar el significado del "crédito al salario pagado".

Es por todo lo expuesto, que nos permitimos concluir que el impuesto sustitutivo del crédito al salario, carece de una correcta estructura jurídica, tomando como base los requisitos que nuestro Derecho Positivo prevé que deben cumplirse de manera estricta para considerar que una contribución es constitucional y legalmente válida, cuya redacción es oscura y ambigua, y por lo tanto de difícil cumplimiento para los sujetos que se ubican en su hipótesis normativa y que se encuentran en la disyuntiva de pagar un impuesto del 3% sobre su nómina (adicionalmente al impuesto local correspondiente a la entidad federativa donde se realicen las erogaciones o se presten los servicios personales subordinados) o bien, ejercer la opción de no pagar este impuesto y asumir como propia la obligación del Estado de otorgar a los trabajadores un crédito al salario, y para ello, no podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros tal crédito al salario.

3. VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS

A continuación se procederá a analizar los distintos aspectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario que consideramos resultan violatorios de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias consagradas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Al respecto, conviene señalar que si bien estos principios tienen connotaciones distintas, tal y como se explicó en el capítulo I, en el presente trabajo se estudiarán de manera conjunta, ya que al analizar el sistema de este impuesto y su mecánica de aplicación, nos percataremos que en muchos aspectos la violación de una de estas garantías trae como consecuencia la violación de la otra.

Igualmente, se advierte que en primer lugar se estudiará el impuesto como tal (3% sobre nóminas) y en segundo lugar, el ejercicio de opción de no pagar tal impuesto y absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores.

3.1 Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que se está gravando una erogación y no un ingreso

En el presente apartado tiene como objetivo analizar si el hecho de que el impuesto sustitutivo del crédito al salario grave una erogación por parte del

patrón por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, y no un ingreso trae como resultado que se viole la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en nuestra Carta Magna, pues se crea una capacidad contributiva ficticia.

En efecto, el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 relativo al impuesto sustitutivo del crédito al salario en su parte conducente textualmente señala:

“Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

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

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

De lo anterior se desprende que el legislador obliga a los patrones a contribuir tomando como base las erogaciones efectuadas por concepto de servicios personales subordinados, sin tomar en cuenta si el efectuar tales erogaciones revela o no capacidad contributiva por parte de los sujetos pasivos, como se procede a explicar.

En este sentido, el artículo 31, fracción IV Constitucional, en su parte conducente señala:

“Artículo 31.-

Son obligaciones de los mexicanos:

“”

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan,

de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (énfasis añadido)".

Como ya se comentó, el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera tal que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

Así las cosas, del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprende que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, pero única y exclusivamente de una manera proporcional que dispongan las leyes, lo cual no sucede en el caso concreto a estudio, bajo la premisa que las erogaciones efectuadas por los patrones por concepto de la prestación de servicios personales subordinados, constituye un gasto para éstos, situación que de ninguna manera denota capacidad económica.

En cuanto a lo anterior, es importante resaltar, a fin de poder sostener que un impuesto es proporcional a la luz de los criterios sustentados por el Poder Judicial Federal, que la capacidad contributiva se mide con base en los ingresos, utilidades o rendimientos que obtenga el sujeto pasivo del tributo, es decir, se mide la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende del volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen, por lo que es claro que esto se mide con los ingresos, utilidades o rendimientos que dicho sujeto obtiene, más nunca con los gastos o erogaciones que realice, ya que esto provocaría una capacidad contributiva ficticia.

Sirve de apoyo a lo expuesto el hecho de que incluso hay ciertos impuestos como son la tenencia sobre un automóvil, el predial, o el impuesto al activo que si bien no gravan ingresos o utilidades, gravan bienes que se podrían considerar que reflejan riqueza al constituir bienes materiales propiedad de los contribuyentes, situación contraria al presente impuesto, en el cual no se puede afirmar que refleje capacidad contributiva el hecho de pagar un sueldo a un trabajador, que de ninguna forma le asegura que vaya a recibir por dicho pago un rendimiento, y más aún si se considera el hecho de pagar un sueldo a un empleado constituye una obligación tutelada por el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, más no que se trata de un gasto que le represente algún tipo de inversión.

A mayor abundamiento, para que un impuesto sea proporcional requiere que se funde en primer término en el ingreso, utilidad o rendimiento del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva, lo cual significa que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacer, es decir, la proporcionalidad va enfocada a la capacidad económica de los contribuyentes frente al pago de un tributo, y que ésta debe gravarse de forma progresiva en relación con los ingresos, utilidades o rendimientos que un determinado contribuyente perciba.

En el caso que nos ocupa, el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 relativo al impuesto sustitutivo del crédito al salario viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que al establecer como objeto del mismo las erogaciones que se realicen por la prestación de un servicio personal subordinado, no se está considerando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, en la inteligencia de que, como ya se señaló, dicha erogación no les generan necesariamente rendimiento alguno, máxime que no necesariamente los patrones con mayor número de trabajadores son los que producen más utilidades.

En efecto, en el caso en estudio, los contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario se encuentran obligados a realizar periódicamente erogaciones por conceptos de remuneraciones a sus trabajadores por los servicios prestados de manera subordinada, y como consecuencia de tales erogaciones, no obtienen ningún incremento a su patrimonio, sino al contrario, sufre un decremento en el mismo, por lo que un impuesto sobre tal concepto, resulta inconstitucional por desproporcional.

Este criterio, ha sido confirmado por nuestros tribunales, en la tesis cuyo rubro es ***“EROGACIONES POR REMUNERACION AL TRABAJO PROFESIONAL, INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE, REGULADO EN LOS ARTICULOS DEL 83 AL 88 DE LA (LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE HIDALGO)*** y que más adelante se transcribe.

En efecto, la realización de “gastos” no está directamente relacionada con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que, incluso, puede darse el caso (nada ajeno a una economía como la de nuestro país) de que para cubrirlos se recurra a la obtención del financiamiento, lo que necesariamente implica que la persona no tiene capacidad contributiva-económica para pagar impuestos.

Es decir, el realizar (erogar) determinados gastos no implica necesariamente que quien eroga grandes cantidades de recursos a efecto de pagar por la prestación de un servicio personal subordinado tenga una gran capacidad contributiva; y que quien eroga menos, tendrá una menor capacidad contributiva, lo que pone de manifiesto que el objeto de este impuesto, al gravar

las erogaciones realizadas por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado no considera la capacidad contributiva del sujeto pasivo, situación que viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV Constitucional.

En efecto, el impuesto en cuestión, en los términos establecidos por el legislador, afecta más a aquellos patrones que otorguen prestaciones adicionales al salario a sus trabajadores, en beneficio de éstos últimos y que no constituyen incrementos patrimoniales a la empresa, que aquellos patrones que se limitan a retribuir a sus trabajadores con los mínimos legales.

Evidentemente, el legislador, en los términos en que creó el impuesto cuya inconstitucionalidad se reclama, no tomó en cuenta a aquellos patrones que desean contribuir directamente a mejorar la situación económica de sus trabajadores.

A mayor abundamiento, el hecho de erogar remuneraciones o sueldos no refleja de ninguna manera capacidad contributiva, ya que si el legislador la hubiera tomado en cuenta, debió haber establecido tarifas progresivas, atendiendo el verdadero potencial económico de cada contribuyente, reflejado en las ganancias o utilidades que obtienen.

A este respecto, resulta aplicable por analogía el criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, visible en la página 284, Tomo 217-228, Sexta parte, Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que al tenor establece lo siguiente:

“EROGACIONES POR REMUNERACION AL TRABAJO PROFESIONAL, INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE, REGULADO EN LOS ARTICULOS DEL 83 AL 88 DE LA (LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE HIDALGO). El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece: “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:....IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Atento a lo dispuesto en este mandato constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la proporcionalidad tributaria radica en esencia en que los contribuyentes deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica; por ende, las personas con ingresos elevados tributarán en forma cualitativa superior a las de medianos y reducidos recursos, cumpliéndose con este principio a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se

logra el pago de un impuesto en monto superior de parte de los pasivos de elevados recursos; y que el principio de equidad tributaria implica la igualdad ante la ley impositiva de los sujetos pasivos de un mismo impuesto, recibiendo trato idéntico respecto a los tributos causados, variando únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente. Ese criterio es acorde con lo dispuesto en la jurisprudencia número 98, visible en la página 190, tomo I, del apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1985, rubro: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL". **Analizado a la luz de estos conceptos, se llega a la conclusión de que el impuesto sobre nóminas establecido en los artículos 83 al 88 de la Ley de Hacienda del Estado del Hidalgo, contraviene lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que el objeto, la base, el sujeto y la forma como se debe pagar ese impuesto, no satisfacen los requisitos de proporcionalidad y equidad exigidos por la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución General de la República, toda vez que tal impuesto resulta injusto. En efecto, para establecer un impuesto, debe atenderse no sólo a las necesidades sociales y económicas de una población, sino también a la utilidad o ingresos percibidos por los causantes (capacidad contributiva), ello para que este impuesto sea proporcional.** En el caso, según se observa, la materia del gravamen es el pago en efectivo, en crédito o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal prestado dentro del territorio del Estado de Hidalgo. Nótese que aunque con nombre similar a los impuestos establecidos en otras entidades federativas sobre las leyes respectivas (en éstas se llama impuesto sobre remuneraciones del trabajo personal), la ley atacada de inconstitucional no señala como base del gravamen un ingreso, como se hace generalmente en esas entidades federativas, es decir, en estas el impuesto sobre remuneraciones del trabajo personal consisten en gravar el ingreso que los trabajadores perciben por concepto de sueldo y se obliga al patrón a retener ese impuesto y luego enterarlo por cuenta del trabajador en la oficina recaudadora correspondiente; en cambio, el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal a que se refiere la Ley de Hacienda del Estado de Hidalgo estriba en **gravar el pago que efectúa el patrón a su trabajador por concepto de sueldo. Mientras que en este último impuesto se grava el egreso del patrón, en el otro se grava el ingreso del**

trabajador, ambos respecto de la misma suma de dinero y por el mismo concepto (pago y recepción de sueldos). En el supuesto que contempla la Ley de Hacienda del Estado de Hidalgo impugnada por esta vía, a pesar de que el causante no tenga ingresos, o lo tuviera en menos cuantía que otro, tendrá la obligación de pagar el impuesto relativo en la misma proporción, por el solo hecho de que debe cubrir el sueldo a sus trabajadores. La fuente del impuesto de que se trata no es el acto de la relación laboral en sí, sino los pagos que realiza el patrón a sus trabajadores por concepto de sueldos; ni con la celebración del contrato laboral ni con base en él, el patrón recibe rentas o utilidades específicas. **El contrato de trabajo rige los derechos y obligaciones de las partes, mas no implica algún acto que deba ser materia de las leyes tributarias, por no derivarse de dicho contrato alguna percepción (ingresos) para el patrón.** En la especie, no se grava el capital ni la actividad comercial o trabajo del comerciante, ni la combinación de ambos (lucro mercantil); **se grava el pago de sueldos.** Con la celebración del contrato de trabajo y con el pago de sueldos al trabajador, como es obligación del patrón, no se obtiene lucro mercantil, caso en el que sí operaría el impuesto, pero al no ser así, éste resulta injusto. Más manifiesta es la injusticia de este impuesto, en el caso de que un patrón con mayor número de trabajadores obtiene menos ingresos que otros con menos número de empleados; el primero tendrá que pagar más impuestos que el segundo, no obstante que el ingreso de éste fue mayor y su egreso menor por concepto de sueldos, que la utilidad y gasto de aquél por el mismo concepto e igual período fiscal. De ahí que también es inequitativo el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal implantado en el Estado de Hidalgo." (énfasis añadido)

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 645/87. Calzado Tepejí, S. A. de C. V. 29 de octubre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: José Angel Mandujano Gordilla. Secretaria: Lidia López Villa.

Nota: En el Informe de 1987, la tesis aparece bajo el rubro "LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE HIDALGO, INCONSTITUCIONALIDAD DE. IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACION AL TRABAJO

PERSONAL REGULADO EN LOS ARTICULOS DEL 83 AL 88 DE LA.

Asimismo, resulta aplicable el criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de justicia de la Nación, visible en la página 243, Tomo X, diciembre de 1999, Novena Epoca del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que al tenor establece lo siguiente:

“NÓMINAS. LA ESTRUCTURA DE RANGOS Y TASAS CONTENIDA EN LA TARIFA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 169 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE CHIHUAHUA, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL (DECRETO 108/98 DEL CONGRESO DEL PROPIO ESTADO). *La tarifa establecida en el artículo 169 del Código Fiscal del Estado de Chihuahua, reformada mediante el Decreto 108/98, publicado en el Periódico Oficial del Estado el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, contiene una estructura de rangos y tasas que provoca un cambio de categoría produciendo un incremento en la tasa aplicable que eleva el monto de la contribución en una proporción que es mayor tanto a la que por el aumento de la misma cuantía se produce dentro del nuevo grado en que se ubican, como a la que se suscita por la misma circunstancia en el inmediato inferior, en tanto que de su análisis resulta que al rebasar los contribuyentes en un centavo el límite superior de cualquiera de sus rangos del primero al séptimo, y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento en la proporción que les corresponde enterar que es mayor tanto a la que por un incremento de la misma cuantía se produce dentro del nuevo nivel en que se ubican, como a la que se suscita por la misma circunstancia en el inmediato inferior, con lo que opera un salto cuantitativo en la tasa que además implica un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubican en el mismo o en el inmediato inferior, lo que transgrede los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

Amparo en revisión 1035/99. Internacional de Cerámica, S.A. de C.V. 1o. de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro.

Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 1067/99. Comisiones y Arrendamientos del Sur, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Amparo en revisión 1130/99. Tecnología de Moción Controlada, S.A. de C.V. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Amparo en revisión 1179/99. Electroimplementos, S.A. de C.V. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Amparo en revisión 1188/99. Embotelladora de Chihuahua, S.A. de C.V. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero-Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Tesis de jurisprudencia 125/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de octubre de mil novecientos noventa y nueve."

Con base en lo antes argumentado podemos concluir que el impuesto sustitutivo del crédito al salario viola el principio de proporcionalidad tributaria al basarse dicho impuesto en una erogación (gasto) que no considera la capacidad contributiva del sujeto pasivo, esto es, no existe congruencia entre el objeto del impuesto y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

3.2 Violación a las Garantías de Proporcionalidad y Equidad tributarias del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario al establecerse una tasa fija del 3%

A fin de continuar analizando los distintos aspectos de inconstitucionalidad del impuesto sustitutivo del crédito al salario, por lo que se refiere a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, el presente apartado tiene como objetivo demostrar que al establecerse una tasa única del 3% para el pago de este impuesto, no se consideró la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del mismo, situación que a la postre trae como consecuencia que se transgreda también la garantía de equidad tributaria.

A tales efectos, conviene transcribir nuevamente la disposición constitucional que consagran los principios de proporcionalidad y equidad tributarias:

Artículo 31, fracción IV. - *“Son obligaciones de los mexicanos:
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” (énfasis añadido)*

Del precepto antes transcrito se desprende que todo aquél impuesto que pretenda ser constitucional, es decir que pretenda ser acorde con la disposición constitucional transcrita, debe cumplir con los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias.

Como ya se comentó a lo largo del presente trabajo, el principio de proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera tal que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, esto es, se deben establecer tasas o tarifas progresivas de tal manera que las personas que obtengan mayores ingresos paguen un impuesto menor que aquéllas que obtengan menos ingresos.

Por otra parte, refiriéndonos al principio de equidad tributaria cabe mencionar que este concepto es una de las definiciones que con mayor prolijidad los estudiosos del Derecho han desarrollado, así podemos encontrar que ya Aristóteles había definido la equidad como la prudente adaptación de la ley

general, a fin de aplicarla al caso concreto: equidad era para este filósofo, una forma de justicia.

Al efecto, es importante tomar en cuenta la definición que al respecto nos da el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino en su obra "Derecho Fiscal" (Editorial Themis, 1ª. Edición, 1982, página 244) quien señala que el principio de equidad tiene el alcance de "otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico-tributaria, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad".

Así, tenemos que equidad impositiva o tributaria significa gravar igual a personas en igual situación, e imponer un gravamen distinto a personas en situación diferente.

En materia fiscal, este principio debe traducirse en que los contribuyentes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, en consecuencia los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Corroborar lo anterior la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto a continuación se transcribe:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. *La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales".*

Octava Epoca:

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S. A. de C. V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S. A. de C. V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S. A. de C. V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos.

NOTA:

Tesis 3a./J.4/91, Gaceta número 38, pág. 15; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Febrero, pág. 60.

Instancia: Tercera Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Octava Epoca. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 274 Página: 255. Tesis de Jurisprudencia.

No obstante todo lo anterior, tal y como a continuación se demostrará, el artículo Tercero del Decreto que establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario, resulta ser inconstitucional, ya que no cumple con las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias a que alude el artículo 31, fracción IV Constitucional y que tan atinadamente la jurisprudencia y la doctrina en nuestro país han definido.

En relación con lo anterior a continuación se transcribe, en su parte conducente, el artículo referido, en donde se evidencia la falta de proporcionalidad y a la vez inequidad a que se ha hecho mención.

"Único. Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

....

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

...

...

Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17

del mes inmediato siguiente a aquél en el que se realicen dichas erogaciones. El pago provisional se calculará aplicando la tasa establecida en el párrafo tercero de este artículo sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago..."
(énfasis añadido)

De lo antes transcrito, a la luz de las jurisprudencias, tesis y doctrina previamente señaladas, se evidencia la violación que se realiza a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, ya que la tasa del 3% con base en la cual se paga el impuesto sustitutivo del crédito al salario, se aplica a todos los contribuyentes del mismo, sin que dentro del cuerpo del citado artículo Tercero, se tome en cuenta su capacidad contributiva, esto es, el legislador consideró que todos los contribuyentes que realizan erogaciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado tienen la misma capacidad contributiva, llegándose al absurdo que aquellos contribuyentes que realicen un mayor gasto (tomando en cuenta que lo que se grava es un gasto –erogación- y no un ingreso o utilidad) al aplicar la tasa del 3% sobre el total de sus erogaciones por la prestación de servicios personales subordinados, pagan un impuesto cuantitativa y proporcionalmente mayor que aquellos contribuyentes que efectúen un gasto (erogación) menor, situación que da como resultado que tampoco se tomen en cuenta las circunstancias especiales que tienen los contribuyentes y que los distinguen unos de otros.

En efecto, al no reconocer el impuesto en cuestión el innegable hecho de que no todos los contribuyentes del impuesto en cuestión son iguales, y al obligarlos a pagar el citado impuesto utilizando la misma tasa para el cálculo del impuesto, sin atender criterios de progresividad, evidentemente se violentan las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

A este respecto, y tal y como ha quedado establecido por nuestra jurisprudencia y precedentes judiciales, en materia impositiva el respeto al principio de proporcionalidad así como al de equidad tributaria, se logra a través del establecimiento de tarifas progresivas y no de tasas únicas, ya que a través de las primeras se reconoce tanto el hecho de que no todos los contribuyentes tienen igual capacidad contributiva así como el hecho de que no todos los contribuyentes son iguales, de forma tal que utilizando dichas tarifas progresivas, contribuyentes con iguales características recibirán un trato bajo un criterio de igualdad en el pago del impuesto y contribuyentes con diferentes características contribuirán en forma diversa de aquellos con respecto a los cuales no tengan igualdad de circunstancias.

En este sentido, es muy importante poner de manifiesto que los contribuyentes de este impuesto son *“las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional”*, es decir, aquellos patrones que tengan trabajadores a quienes les pague un salario por la prestación de un trabajo personal subordinado.

Ahora bien, del texto del impuesto en cuestión, resulta incuestionable el que en el mismo, se consideró en forma por demás inexplicable que todos estos sujetos pasivos del impuesto son iguales por el simple hecho de tener trabajadores a su cargo lo que resulta totalmente ajeno a la realidad. Lo anterior deriva del hecho de que como se ha mencionado en el impuesto en cuestión, se estableció una tasa única del 3% para el pago del impuesto el cual es aplicable a todos los contribuyentes del mismo.

Con relación a lo anterior, es de suma trascendencia el resaltar que no por el hecho de que una persona (física o moral) tenga trabajadores y les pague un salario sea necesariamente igual a otra persona (física o moral) que tenga trabajadores a los que les pague un salario, ya que cada uno de estos patrones tendrá características que los diferencien unos de los otros, las cuales consisten entre otros, en el número de empleados que tengan, en el monto de las nóminas que pague, en el monto de los egresos (deducciones) que realicen, en la situación financiera en que se encuentren (pérdidas o utilidades) concluyendo necesariamente en el giro o actividad en que cada una de estas empresas se desarrolle.

El desconocimiento de lo anterior en el impuesto en cuestión, y ante la ausencia de elementos objetivos dentro del mismo para otorgar un tratamiento diferente a aquellas personas que se encuentren en situaciones desiguales o en su caso, un tratamiento igual a personas en igualdad de circunstancias, tiene el efecto de convertir al impuesto sustitutivo del crédito al salario en inconstitucional.

Así, el establecimiento de tasas únicas para el pago del tributo, evidencia un desconocimiento no sólo a la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes del impuesto, sino que también implica un desconocimiento al hecho de que no todos los contribuyentes del impuesto están en la misma situación frente a la ley lo que convierte a un impuesto con dichas características (tasa única) en un impuesto inequitativo y desproporcional.

En cuanto lo anterior, Adolfo Arrijo Vizcaino en su libro *“Derecho Fiscal”* nos dice:

“Dentro de este contexto, el Principio de Equidad va a significar, como lo apuntamos líneas atrás, la igualdad ante la misma ley

*tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; **debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.** (énfasis añadido)*

No es óbice para llegar a la anterior conclusión, el criterio sostenido en la tesis de jurisprudencia 67/98 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es del tenor siguiente “**ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO SEGUNDO DE DICHO IMPUESTO NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA**”, ya que este criterio se refiere a que la instauración de tasas fijas satisface el principio de proporcionalidad y equidad tributaria cuando las mismas son aplicables a manifestaciones de riqueza como es, en su caso, la tenencia de activos idóneos para producir utilidades, situación que no se actualiza en el caso en concreto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, en el cual la tasa fija (3%) se aplica no a una manifestación de riqueza, sino a una erogación (gasto), que en manera o forma alguna constituye un elemento objetivo que demuestre capacidad contributiva.

En efecto, como se ha mencionado, un elemento como lo es el salario pagado o el monto de las erogaciones pagadas por la prestación de un servicio personal subordinado, en manera o forma alguna pueden constituir elementos de riqueza, ya que por el contrario reflejan un gasto, motivo por el cual el impuesto en cuestión al establecer una tasa fija sobre una erogación, además de violar el principio de proporcionalidad viola, asimismo, la garantía de equidad tributaria.

Por todo lo expuesto, podemos concluir que el impuesto sustitutivo del crédito al salario contraviene en perjuicio de los sujetos pasivos del mismo, las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias consagradas en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, al establecer una tasa fija del 3% sobre el total de las erogaciones efectuadas por la prestación de servicios personales subordinados.

- 3.3 Violación a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias cuando el contribuyente del impuesto sustitutivo del crédito al salario ejerce la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores

Continuando nuestro análisis sobre la inconstitucionalidad del impuesto sustitutivo del crédito al salario, el presente apartado tiene como objetivo estudiar si el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 que contiene el impuesto sustitutivo del crédito al salario respeta las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando el contribuyente opta por no pagar el impuesto, y absorbe el crédito al salario pagado a sus trabajadores, debiendo aplicar las tablas previstas en los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 para calcular dicho crédito al salario pagado.

El artículo Tercero del Decreto publicado el 1° de enero de 2002 en el Diario Oficial de la Federación establece en la parte que nos interesa lo siguiente:

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

Respecto de la transcripción anterior, es preciso señalar que los artículos 117 y 120 no corresponden a disminuciones del crédito al salario, por lo cual para efectos de nuestro análisis, nos referiremos a los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, ya que estas disposiciones debieron haber sido las referencias correctas en el párrafo transcrito, puesto que el artículo 117 se refiere a las obligaciones de los contribuyentes que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y el artículo 120 se refiere a los ingresos por actividades empresariales y profesionales correspondientes al Capítulo II del Título IV de la Ley referida.

Ahora bien, la transcripción anterior, establece la opción de los contribuyentes de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, y en este caso, el contribuyente deberá calcular el crédito al salario aplicando lo establecido por los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002.

Así las cosas, el patrón que opte por no pagar el impuesto, se ve impedido a efectuar la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores para efectos del impuesto sobre la renta, es decir, deberá absorber tal crédito al salario. Esta circunstancia redundará en beneficio del Fisco Federal pues transfiere a los patrones la carga económica del crédito al salario, mediante la percepción del impuesto sobre la renta a cargo del patrón sin disminuciones por concepto del crédito al salario pagado que nos ocupa.

Asimismo, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:

"Artículo 31.-

Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

El precepto constitucional señala que la obligación de los mexicanos es contribuir para los gastos públicos de una manera proporcional y equitativa, siendo esta proporcionalidad uno de los requisitos constitucionales que deben ser observados por el Legislador al establecer contribuciones a cargo de los gobernados, con el fin de que no haya una violación constitucional al precepto arriba transcrito.

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad radica que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, en este sentido, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Con base en lo anterior, podemos concluir que el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 relativo al impuesto sustitutivo del crédito al salario es inconstitucional por violar el principio de proporcionalidad tributaria, ya que en lo dispuesto por el legislador en los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 a la luz del artículo Tercero, no se está considerando la capacidad contributiva del patrón, cuando éste último opta por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario y deja de disminuir el crédito al salario pagado a sus trabajadores del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.

Esto es así, ya que cuando el patrón opte por absorber el crédito al salario aludido, efectúa su cálculo de conformidad con las tablas contempladas en los artículos 115 y 116 de la ley citada, las cuales consideran montos progresivos de ingresos de cada uno de los trabajadores que prestan un servicio personal

subordinado, y no toma en cuenta la capacidad contributiva del patrón al absorber el crédito al salario que tiene que calcular, pues las cantidades que el patrón deberá absorber por concepto de crédito al salario, se incrementaran o disminuirán dependiendo del ingreso de cada trabajador.

De lo que se desprende que en el caso de los patrones que ejercen la opción, no se está tomando en cuenta su posibilidad real económica, no obstante el beneficio económico que obtiene el Fisco Federal al trasladar al patrón esta carga, ya que el cálculo del crédito al salario en cuestión se atiene a elementos extraños a la capacidad contributiva del contribuyente, consistentes en tablas progresivas de montos numéricos, que únicamente sirven de referencia para determinar el crédito que nos ocupa, atendiendo al ingreso que tenga cada uno de sus trabajadores en un período particular.

En otro orden de ideas, el crédito al salario pagado anteriormente lo absorbía el Estado, de conformidad al mecanismo de acreditamiento que preveía el artículo 80-A, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001, pero a partir de 2002, con la entrada en vigor del Decreto que nos ocupa, el crédito al salario se convierte en un gasto a cargo del patrón que opta por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario que se reclama; crédito al salario que en su origen tenía la finalidad de beneficiar a trabajadores de menores ingresos (menos de 4 salarios mínimos), sin impactar al patrón a través del mecanismo de acreditamiento, y cuyo importe decrece en la medida en que aumente el ingreso del trabajador, siendo precisamente la forma en que se concibió el cálculo del crédito al salario en comento, a través de tablas progresivas (artículos 115 y 116 de la ley de la materia), el que al efectuar los cálculos del crédito al salario que el patrón debe absorber al ejercer la opción en comento, se desprende con claridad que tal carga fiscal no atiende a su capacidad contributiva, en contravención al principio de proporcionalidad tributaria consagrada en nuestra Constitución, en su artículo 31, fracción IV, y que a la postre redundaría en una violación al principio de equidad tributaria, pues patrones que se encuentran en la misma situación jurídica, cuando ejerzan la opción, deberán absorber una mayor carga fiscal que otros, dependiendo de los ingresos de sus trabajadores, siendo absurdo que los patrones que tienen trabajadores con menores ingresos tendrán una mayor carga tributaria que los que tienen trabajadores con ingresos elevados.

Es por ello que atendiendo al precepto constitucional mencionado, se debe contribuir al gasto público como una obligación de los mexicanos y en el caso que nos ocupa, si se opta por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario no se pueden realizar disminuciones para efectos del impuesto sobre la renta a cargo de los patrones o retenido a terceros, con lo cual se debe absorber el crédito al salario y por ende, el patrón que ejerza esta opción tiene un gasto que no tenía contemplado al amparo de la legislación anterior, beneficiando,

como se ha dicho, al Fisco Federal, por el hecho de no poder realizar disminuciones del impuesto sobre la renta a su cargo o de retenidos.

Lo anterior demuestra que al ejercer la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, y aplicar las tablas de los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, se atiende a elementos ajenos al patrón, pues las tablas de los artículos citados se refieren a cantidades progresivas en relación con los ingresos de los trabajadores, a efecto de calcular el crédito al salario al que tienen derecho como ya se comentó, situación que de ninguna manera refleja la capacidad contributiva del patrón cuando calcula y absorbe el crédito al salario pagado que nos ocupa, pues deberá soportar una mayor carga económica dependiendo de los ingresos de sus trabajadores.

Por otro lado y derivado de los argumentos jurídicos anteriores, se concluye que el artículo Tercero del Decreto que nos ocupa es inconstitucional por inequitativo, como ya se mencionó, ya que da un trato desigual a los contribuyentes (patrones) que se encuentran en igualdad de circunstancias, máxime que esta diferencia en el trato deriva de un elemento extraño a la relación jurídico tributaria como son los ingresos del trabajador.

En este orden de ideas, tal como lo señala el autor Margain Manaoutou, un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". Es decir, el común denominador del principio de equidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional está constituido por la igualdad.

Esto significa que para el debido acatamiento de este principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación; dentro de este contexto, el principio de equidad significa, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

En esencia, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas.

Bajo esta tesis, el tratadista Adolfo Arrijo Vizcaíno en su obra "Derecho Fiscal" (Editorial Themis, página 256) define la equidad como:

“El principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones,) ...”

Las anteriores afirmaciones se ven sustentadas con la tesis de jurisprudencia P./J. 24/2000, sostenida por nuestro mas alto Tribunal que a continuación se transcribe, visible en el Tomo XI, marzo de 2000, Novena Época, página 35 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José

Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil."

Bajo este contexto, podemos válidamente concluir que sin el principio de equidad un tributo no puede ser proporcional, ni viceversa, ya que el pretender disociarlos o desvincularlos provocaría un absurdo en materia tributaria, ya que si un impuesto es proporcional, es por que atiende a la capacidad contributiva de los gobernados y por ende, resulta ser equitativo, puesto que trata de manera igual a los iguales y desigual a quienes se encuentran en circunstancias distintas ante una misma ley fiscal.

Ahora bien, en la especie, la desproporcionalidad que sufre el contribuyente (patrón) al absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores, calculado conforme a las tablas contempladas en los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, es clara, pues no atiende a su capacidad contributiva, ya que, como se ha dicho, el crédito al salario se calcula con base en montos progresivos que únicamente tienen su razón de ser para aplicar el crédito al salario que corresponda a cada uno de los trabajadores, situación que a su vez provoca una inequidad en virtud de lo siguiente:

- a) Las tablas contenidas en los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 fueron establecidas por el legislador para determinar el cálculo del crédito al salario dependiendo de los ingresos de los

trabajadores, con la finalidad de beneficiar a aquéllos que tienen ingresos bajos y en ningún momento fueron contempladas para establecer una carga fiscal a los contribuyentes, máxime que el crédito al salario no tiene la naturaleza de contribución.

Lo anterior se traduce en que tales tablas no prevén la posibilidad de dar un trato igual a quienes se encuentran en la misma situación de causación o de hacer un trato diferenciador entre aquellos contribuyentes que así lo ameriten, para preservar el principio de equidad que debe prevalecer (con la progresividad de las tablas se pretende beneficiar más a los trabajadores con menores ingresos, decreciendo el beneficio en la medida en que aumente el ingreso).

- b) Tales tablas no hacen distinción alguna respecto de los contribuyentes que la aplican, ya que van dirigidas a un cálculo del crédito al salario que en principio el Fisco Federal debe absorber a favor de los trabajadores, y que tiene relación con los ingresos que éstos perciben.
- c) Derivado de lo anterior, en el caso de patrones que se encuentren en la misma situación jurídica y apliquen las tablas aludidas para el caso de ejercer la opción para no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, y absorber dicho crédito, da como resultado que un contribuyente esté obligado a soportar una mayor carga económica, pues debe absorber un mayor crédito al salario que otro que tiene una carga menor, en la inteligencia que tal crédito al salario se determina conforme a los ingresos del trabajador.
- d) De hecho, esta situación de inequidad se hace más patente cuando un patrón que pague salarios de montos elevados y opte por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, no tendrá crédito al salario pagado que absorber ni tampoco impuesto sustitutivo del crédito al salario que pagar, frente a otro patrón que estando en la misma situación de causación respecto de este impuesto, pero que pague salarios en menor cuantía que el anterior, tendrá que absorber el crédito al salario pagado, cuando opte por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario que nos ocupa.

Esta situación, redundante en el hecho de que la mayor o menor carga fiscal que deben absorber los contribuyentes que ejerzan la opción en comento, no depende de sus circunstancias, sino del crédito al salario a que tienen derecho sus trabajadores calculado con base en el monto de los salarios y demás prestaciones que éstos perciben y de las tablas previstas en los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, circunstancias por demás ajenas a la situación tributaria de los contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Todos estos elementos dan como consecuencia que el mecanismo de opción previsto en el artículo Tercero del Decreto de fecha 1° de enero de 2002, sea inconstitucional por la falta de proporcionalidad y equidad en la carga fiscal que los contribuyentes que ejerzan dicha opción deben soportar; carga fiscal que en esencia corresponde al Fisco Federal.

Derivado de todo lo expuesto, podemos concluir que el artículo Tercero del Decreto publicado el 1° de enero de 2002 referente al impuesto sustitutivo del crédito al salario viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV constitucional, ya que el mismo establece una opción de no pagar dicho impuesto, que es inequitativa y desproporcional por las razones expuestas.

- 3.4 Violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, en los casos en que el patrón opte por absorber el crédito al salario de sus trabajadores, ya que este gasto no es deducible para fines del impuesto sobre la renta, lo cual crea una capacidad contributiva ficticia a los patrones

Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior, y siguiendo con nuestro análisis sobre diversos aspectos de inconstitucionalidad del impuesto sustitutivo del crédito al salario contenido en el artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002, a continuación se procede estudiar si este impuesto, mismo que se encuentra íntimamente relacionado con el impuesto sobre la renta a cargo de los patrones que realicen erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado, respeta las garantías constitucionales de proporcionalidad y equidad previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, bajo la premisa que no permite a los contribuyentes que decidan ejercer la opción de no pagar tal tributo y deban absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores, deducir dicho gasto del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.

El artículo Tercero del Decreto en comento, cuya inconstitucionalidad se reclama, en la parte que interesa señala lo siguiente:

*“Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.
Unico. Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:*

Se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado.

Para estos efectos, también se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.

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

...

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

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

De la transcripción anterior se desprenden los siguientes supuestos:

- a) Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo de crédito al salario las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado;
- b) Se consideran como erogaciones, el pago de los salarios y demás prestaciones pagadas por la prestación de un servicio personal subordinado; y
- c) El impuesto se determina aplicando al total de tales erogaciones, la tasa del 3%.

Antes de proceder al análisis de la inconstitucionalidad del artículo Tercero del Decreto que nos ocupa desde la óptica de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, y en la inteligencia que la mecánica de aplicación del

impuesto objeto de nuestro análisis se encuentra íntimamente vinculado con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, resulta indispensable estudiar el contenido del artículo 32, fracción I de este ordenamiento legal, el cual dispone, entre otras cuestiones, lo que a continuación se transcribe:

Artículo 32.- *“Para los efectos de este Título, **no serán deducibles:***

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario *a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.”* (énfasis añadido)

De las transcripciones anteriores se desprende que el contribuyente que decida ejercer la opción prevista en el multicitado artículo Tercero del Decreto de fecha 1° de enero de 2002, tendrá la obligación de absorber el crédito al salario pagado que determine de acuerdo con las disposiciones conducentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, dando como resultado lo siguiente: i) no podrá acreditar (disminuir) del impuesto sobre la renta a su cargo o de retenidos a terceros, el crédito al salario pagado, y ii) no podrá deducir para efectos del impuesto sobre la renta, dicho crédito al salario que absorba.

Bajo este orden de ideas, la inconstitucionalidad del marco legal del impuesto sustitutivo del crédito al salario radica en el hecho de que siendo dicho crédito al salario un gasto que absorbe el contribuyente, en caso de ejercer la opción prevista por en el artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002, tal gasto no es deducible para fines del impuesto sobre la renta, no obstante que éste sea estrictamente indispensable en virtud de que es una obligación establecida en ley.

En tales condiciones, es que en nuestra opinión, el sistema del impuesto sustitutivo del crédito al salario contenido en el artículo Tercero del Decreto en comento vinculado con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributarias consagradas en nuestra Carta Magna, situación que se desprende de la mecánica para la determinación de este impuesto y, en su caso, el ejercicio de la opción prevista

en este artículo, misma que está íntimamente relacionada con la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de los sujetos pasivos del impuesto que nos ocupa, en la inteligencia de que no permite a tales contribuyentes deducir el crédito al salario pagado a sus trabajadores para determinar la base del impuesto sobre la renta a su cargo, lo que crea una capacidad contributiva ficticia que trasciende en una desproporción en el pago del impuesto sobre la renta contrario a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Esta desproporcionalidad en el pago del impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario, se deriva del hecho de que ni el artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002 ni la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, prevén la deducibilidad del crédito al salario pagado y que es absorbido por los contribuyentes, no obstante que al ejercer la opción prevista en tal Decreto, los contribuyentes se encuentran impedidos de acreditar tal crédito en contra del impuesto sobre la renta a su cargo o de retenidos a terceros.

Lo anterior es más grave aún si tomamos en cuenta que el acreditamiento del crédito al salario pagado a los trabajadores contra el impuesto sobre la renta se encuentra permitido en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, sin que exista una justificación lógico jurídica que impida a los contribuyentes que ejerzan la opción de absorber dicho crédito al salario, deducir el gasto que el Fisco Federal le está trasladado de la base del impuesto sobre la renta.

Esto es así, ya que al impedirse a estos contribuyentes el acreditamiento del crédito al salario pagado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, no tienen forma de darle efecto fiscal a la absorción de dicho crédito al salario, que conforme a ley están obligados a efectuar en caso de ejercer la opción, por lo que este nuevo gasto para los contribuyentes que se ubican en la hipótesis normativa del artículo Tercero del Decreto en comento, tendrá que ser considerado como parte del resultado fiscal de la empresa, creando una capacidad contributiva ficticia a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Lo anterior es así, ya que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta que permaneció vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, se establecía el derecho de poder acreditar el monto del pago del crédito al salario que se pagaba a los trabajadores contra el impuesto sobre la renta a cargo o del retenido a terceros, sin que existiera la posibilidad del contribuyente de deducirlo, pues ello implicaría un doble beneficio para éste último.

De tal suerte que al eliminarse la posibilidad del acreditamiento para el contribuyente que ejerza la opción prevista en el Decreto que nos ocupa, el legislador debió permitir la deducción del crédito al salario pagado, al

desaparecer el supuesto de que el contribuyente obtuviera un doble beneficio en perjuicio del Fisco Federal, ya que al no permitir tal deducción, se está creando una capacidad contributiva ficticia de los contribuyentes de este impuesto, lo cual trasciende a una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 10, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, se establece el procedimiento conforme al cual se obtiene el resultado fiscal de los contribuyentes, esto es, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas, de entre las cuales se encuentran los gastos que sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente, como sería en este caso, la absorción del crédito al salario pagado a los trabajadores, cuando se ejerza la opción a que se refiere el artículo Tercero del Decreto que nos ocupa, en la inteligencia que tal gasto deriva de una obligación de ley.

En tales condiciones, es de señalarse que por la misma mecánica del pago del impuesto en comento y, en su caso, del ejercicio de la opción en los términos del artículo Tercero del Decreto, no permite a los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, efectuar la deducción del crédito al salario pagado a sus trabajadores, no obstante que la absorción de tal crédito al salario representa un gasto estrictamente indispensable para los fines de su actividad, pues deviene de la propia ley, lo cual constituye una violación a la garantía de proporcionalidad prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Como resultado de las argumentaciones anteriores, se desprende en nuestra opinión, que el artículo Tercero del Decreto en cuestión es inconstitucional, pues no observa el principio de proporcionalidad tributaria, situación que redundan igualmente, en una violación al principio de equidad tributaria por las siguientes razones:

- a) La desproporcionalidad provocada por no permitir deducir para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, el crédito al salario pagado a los trabajadores, genera por quienes ejerzan la opción de referencia, un estado de desigualdad frente contribuyentes que deciden pagar el impuesto sustitutivo al crédito al salario, y por ende sí pueden deducir este impuesto, redundando en un pago menor del impuesto sobre la renta a su cargo, en comparación con el impuesto sobre la renta que deben enterar los otros.
- b) Quien ejerce la opción no puede disminuir (acreditar) el crédito al salario pagado en contra del impuesto sobre la renta a cargo o del retenido a terceros, mientras quien decide pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, puede efectuar tal disminución (acreditamiento), trascendiendo nuevamente en el pago final que ambos contribuyentes realicen del impuesto

sobre la renta, no obstante estar en una misma situación ante la norma tributaria que nos ocupa.

Es por lo expuesto que llegamos a la conclusión que el sistema del impuesto sustitutivo del crédito al salario contenido en el artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002, es inconstitucional, amén de que el Legislador al pretender reformar el sistema de pago del crédito al salario de los trabajadores (debiéndose recordar que este artículo Tercero no fue discutido por ambas Cámaras legislativas) con el fin de que tal crédito dejara de ser una carga económica para el Estado a favor de los trabajadores de menores de ingresos, trasladándola a los patrones, no tomó en cuenta la trascendencia que tendría para los patrones en la determinación del impuesto sobre la renta a su cargo, originando también en este impuesto un trato desproporcional e inequitativo contrario a nuestra Constitución.

El tomar en cuenta el Legislador cómo trascendería este impuesto sustitutivo del crédito al salario en el impuesto sobre la renta a cargo de los patrones es indudable consecuencia de una reforma legislativa tributaria hecha al vapor por parte de nuestros legisladores, que lejos de crear las bases de un verdadero Estado de Derecho deja en total estado de inseguridad jurídica a los gobernados, que se encuentran a expensas de la interpretación que quieran dar a la ley las autoridades administrativas al ejercer sus facultades de comprobación o a través de reglas generales (Resolución Miscelánea).

3.5 Violación al principio de equidad tributaria ya que no se permite a las empresas que forman parte de un mismo grupo o bien que son controladas efectivamente por una persona moral o física, ejercer la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores

Como otro aspecto de inconstitucionalidad del artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, que nos interesa analizar en el presente trabajo de tesis, es el hecho de que no se permite a los contribuyentes de este impuesto que forman parte de un mismo grupo o bien que son controlados efectivamente por una persona moral o física ejercer la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores, estando obligadas a pagar el impuesto del 3% sobre su nómina, situación que resulta contraria a la garantía de equidad tributaria consagrada en nuestra Constitución, pues se está dando un tratamiento desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, como se procede a explicar a continuación.

Para tales efectos se transcriben los párrafos noveno y siguientes del artículo Tercero del Decreto en cuestión:

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

- a) *Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.*
- b) *Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:*
 1. *Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.*
 2. *Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.*
 3. *Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.*
Para los efectos de este numeral, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales”.
(énfasis añadido)

Del análisis del dispositivo legal antes transcrito, se desprende que se considera como una sola persona moral y en consecuencia tratada como un sólo contribuyente, a aquellas personas morales que sean poseídas por una misma persona física o moral en más de un 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto o bien, cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun y cuando no determinen su resultado fiscal consolidado,

señalando diversas circunstancias para que configure el supuesto de control efectivo.

Respecto de estas personas, el Legislador establece que están obligados a pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario (3% sobre su nómina) sin posibilidad de tomar la opción del párrafo séptimo, esto es, optar por absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores.

Así, la disposición en cuestión resulta ser inequitativa y en consecuencia inconstitucional, ya que en primera instancia, obliga a todas las empresas en cuestión a pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, sin tomar en consideración la situación particular de cada una de ellas, restringiendo al mismo tiempo a dichos contribuyentes, la posibilidad de tomar la opción establecida por el párrafo séptimo del artículo Tercero del Decreto en cuestión; opción con la que sí cuenta la generalidad de los contribuyentes del impuesto, situaciones que evidentemente se traducen en una inequidad, máxime que se encuentran en la misma situación jurídica, puesto que todos ellos son patrones personas físicas o morales que realizan erogaciones por la prestación de servicios personales subordinados.

En efecto, el hecho de que contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de los párrafos a y b del artículo Tercero del Decreto en comento, se encuentren obligados a pagar el impuesto sin tener la posibilidad de optar en términos del párrafo tercero del mismo dispositivo, se traduce en un trato igualitario a contribuyentes que no se encuentran en igualdad de circunstancias, lo que implica necesariamente una violación al principio de equidad tributaria.

Tomando en consideración lo anterior, la violación al principio de equidad aludida se evidencia al considerar que empresas que no sean poseídas en más de un 50% por otra persona física o moral o que no sean controladas efectivamente sí puedan acceder a la opción señalada, lo que deriva en un trato inequitativo, bajo la premisa que al ubicarse ciertos contribuyentes en los supuestos contemplados por dicha disposición se les obliga a pagar el impuesto en cuestión, sin que se le permita acceder a la opción referida, esto es, se le impide optar por absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores, debiendo aplicar, en forma obligatoria, la tasa del 3% a la totalidad de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado.

Así las cosas, la disposición en cuestión establece un tratamiento inequitativo a las empresas que pertenecen a un mismo grupo, obligándolas a pagar un impuesto sólo por el hecho de que son poseídas en un 50% o más por otra persona moral o física o bien por que sean controladas efectivamente por una misma persona, es decir, la disposición referida únicamente considera, para el establecimiento del pago forzoso del impuesto sustitutivo del crédito al salario, al

propietario de las acciones de empresas que pertenecen a un mismo grupo, sin permitirles ejercer la opción establecida por el séptimo párrafo de la disposición en cuestión. Es decir, que sólo por la forma en la cual es poseída o controlada una empresa contribuyente del impuesto, se le prohíbe tomar la opción en cuestión, obligándosele en consecuencia a pagar dicho impuesto, sin tomar en consideración sus características particulares para establecerle este tipo de obligaciones tributarias, lo que se traduce en una violación al principio de equidad tributaria.

De todo lo antes manifestado, resulta evidente que la disposición en cuestión presupone en una forma por demás ilegal el que todos aquellos contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de los incisos a) y b) son iguales, presunción que carece de fundamento o razón jurídica alguna.

Sirve para ilustrar con mayor claridad la violación al principio de equidad tributaria, el siguiente ejemplo:

Las empresas A y B son poseídas en más de un 55% de sus acciones por la empresa C. Ahora bien, la empresa A de conformidad a sus características particulares conforme a las cuales paga un crédito al salario de sus trabajadores en cantidad baja, y atendiendo al texto del impuesto impugnado, podría optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario y absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores, para de esta forma, no pagar el impuesto sustitutivo.

La empresa B, por otra parte, de conformidad a sus características particulares, por tener una gran cantidad de trabajadores con percepciones (sueldos) bajos respecto de los cuales se encuentra obligada al pago del crédito al salario, le resulta menos gravoso pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario; sin embargo, independientemente de las citadas características particulares de cada empresa, el citado párrafo noveno del artículo Tercero del Decreto impugnado, obligaría a la empresa A a pagar el impuesto sustitutivo, cuando, como ha quedado evidenciado tal situación le resultaría perjudicial en términos de lo establecido por el propio impuesto, todo lo cual pone de manifiesto el que a través de la porción normativa aludida (párrafo noveno) se viola el principio de equidad tributaria a todos aquellos contribuyentes que se encuentren ubicados en las hipótesis señaladas por los incisos a) o b) de la disposición en cuestión.

De lo antes señalado podemos concluir que se está dando un trato igual a contribuyentes ubicados en distinta situación, lo que resulta a todas luces contrario a lo que dispone el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No es óbice de lo anterior, el hecho de que conforme a la regla 15.2 de la Vigésima Primera Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de enero de 2002, se permita a las empresas de un mismo grupo a ejercer la opción prevista en el artículo Tercero del Decreto en comento, con la obligación de no poder variarla en todo el ejercicio de 2002, pues i) la citada regla no modifica la Ley; ii) sólo otorga derechos a los contribuyentes y no obligaciones; iii) la autoridades fiscales no tienen facultades reglamentarias y; iv) de eliminarse se dejaría en estado de inseguridad jurídica a las empresas que integran un grupo y que hubieran ejercido la opción, pues a la letra de la ley están obligadas a enterar el impuesto del 3% sobre su nómina sin posibilidad de ejercer la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores.

Corroborando lo anterior la siguiente jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

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

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo V, Junio de 1997. Tesis: P./J. 42/97 Página: 36. Tesis de Jurisprudencia.

Con base en todo lo anterior, concluimos que el párrafo noveno del artículo Tercero del Decreto de fecha de 1° de enero de 2002, es inconstitucional por inequitativo, puesto que al no permitir a los contribuyentes que forman parte de un mismo grupo de empresas o bien sean controlados efectivamente por una persona moral o física, ejercer la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores, da un trato desigual a los iguales, lo que se traduce en una violación a la garantía de equidad tributaria.

4. Acción constitucional en contra del impuesto sustitutivo del crédito al salario

En los apartados anteriores del presente capítulo se analizó el artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002, que establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario a la luz de los principios tributarios consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concretamente en el artículo 31 fracción IV, que aunado a la serie de vicios que existieron en el proceso legislativo que dio origen al artículo Tercero en comento, nos ha permitido llegar a la conclusión de que tal impuesto es claramente inconstitucional, afectando de manera directa la esfera jurídica de los sujetos que se ubican en el supuesto normativo del impuesto que nos ocupa, por las razones que se explicaron con anterioridad.

Ahora bien, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contempla como vía de control jurisdiccional para los gobernados la acción constitucional de Amparo en contra de las violaciones que con la expedición o aplicación de las leyes realicen las autoridades, como es en la especie, el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, que establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

En cuanto a lo anterior, el maestro Juventino V. Castro nos dice que el Amparo *“es un proceso concentrado de anulación – de naturaleza constitucional-promovido por vía de acción, reclamándose actos de autoridad y que tiene como finalidad el proteger exclusivamente a los quejosos contra la expedición o aplicación de leyes violatorias de las garantías expresamente reconocidas en la Constitución; contra los actos conculcatorios de dichas garantías; contra la inexacta y definitiva atribución de la ley al caso concreto; o contra las invasiones recíprocas de las soberanías ya federal ya estatales, que agraven directamente a los quejosos, produciendo la sentencia que conceda la protección el efecto de restituir las cosas al estado que tenían antes de efectuarse la violación reclamada –si el acto es de carácter positivo-, o el de obligar a la autoridad a que respete la garantía violada, cumpliendo con lo que ella exige – si es de carácter negativo”*.⁸⁶

Así las cosas, el Juicio de Amparo es un proceso que se promueve por vía de acción en contra de actos de autoridad, es decir, nuestra Carta Magna contempla un proceso que tiene por objetivo defender los derechos de los particulares frente a los actos de autoridad y restituirlos en el pleno goce de sus garantías individuales.

Ahora bien, la acción “es un derecho, subjetivo, público. Es un derecho porque tiene como correlativa la obligación del órgano estatal al cual se dirige, de resolver afirmativa o negativamente. Es un derecho subjetivo porque constituye una facultad conferida al gobernado por el derecho objetivo para reclamar la

⁸⁶ V. Castro, Juventino; “Garantías y Amparo”: Décima Edición, Editorial Porrúa, 1998, página 303

prestación del servicio jurisdiccional. Y es un derecho subjetivo público porque significa una facultad del gobernado frente al Estado como entidad de derecho público y porque el contenido del objeto que se persigue (la obtención del servicio jurisdiccional) es de carácter público".⁸⁷

Sirve de apoyo a lo anterior, lo sustentado por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible en el Semanario Judicial de la Federación parte 23, séptima parte, página 13, que señala:

"ACCION, DERECHO SUSTANTIVO COMO ELEMENTO DE LA.

No es posible establecer una línea tajante entre el ejercicio de la acción y el de un derecho subjetivo, pues como se ha expuesto insistentemente en la doctrina procesal (Chiovenda, Calamandrei y Micheli), el primer requisito constitutivo de la acción es la preexistencia, en el campo substancial, de un derecho subjetivo a hacer valer en juicio. La estructura constitucional del estado de derecho esta cimentada en el ordenamiento de justicia y en la pronta y expedita administración de ella. Por ello, el derecho es, más que la fuerza, el reconocimiento de la libertad en la expresión objetiva en la ley. Cuando entran en conflicto dos intereses, tiene que haber el predominio del uno sobre el otro, surgiendo, en una perspectiva, el derecho subjetivo que se substancializa en la acción, y, en la otra, la obligación de satisfacer ese derecho subjetivo. En ese sentido, la acción resulta ser, como expresa certeramente Calamandrei, la facultad de dirigirse al estado para obtener el respeto de un derecho mediante una declaración de justicia contra el obligado, siendo de advertirse que la propia facultad de invocar, en beneficio propio, la garantía de la observancia del derecho por el estado, es, dentro de un concepto amplio, lo que define la esencia de la acción. Sin duda, es imposible aceptar ya la teoría de los civilistas del siglo anterior, que negaron autonomía a la acción y consideraron que ésta constituye uno de los modos de ejercicio del derecho subjetivo substancial; como tampoco es posible contemplar esa acción como un derecho exclusivamente abstracto, porque ello equivaldría a "confundir el derecho de acción, con la mera posibilidad de obrar: la acción, como actividad, con la acción como derecho" (Calamandrei, Instituciones de Derecho Procesal, Volumen I, página 250). Indiscutible resulta que dentro de los elementos de la acción entra el relativo al derecho de obtener, del estado, la tutela jurídica, dado que dentro de los fines imputados a la organización estatal sobresa le el de imponer la observancia del derecho al través del ejercicio de la función pública de administrar justicia, con lo cual

⁸⁷ Instituto de Especialización Judicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación "Manual del Juicio de Amparo", Primera Edición, Editorial Themis, 1988, página 15.

reafirma, aquél, su potestad amenazada por la falta de satisfacción de una norma jurídica, lo que implica, en último análisis, el reconocimiento, en favor de toda persona física o moral, de poder excitar al estado para que se cumpla con la norma de derecho y se satisfaga su interés. Sin embargo de ello, en el concepto de acción deben conjugarse, perfectamente, el interés individual y el interés público, es decir, la satisfacción de un derecho subjetivo substancial, con el ejercicio de la función pública a cargo del estado, a fin de que éste imponga la observancia del derecho. En este aspecto, resulta preeminente que el primer requisito constitutivo de la acción es la coexistencia de un derecho subjetivo a hacer valer en juicio, por lo que, como expresa Chioyenda, la acción tiene el carácter de un sucedáneo que sirve para hacer valer el derecho subjetivo substancial, concretado en un poder potestativo.

Revisión fiscal 267/66. Fianzas Monterrey, S. A. 18 de noviembre de 1970. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.”⁸⁸

a) Procedencia del Juicio de Amparo

La procedencia constitucional de la acción de Amparo tiene su fundamento en los artículos 103 y 107 de la propia Constitución, en los cuales se encuentran establecidos los lineamientos generales del Juicio de Amparo.

El artículo 103 de la Constitución a la letra señala:

“Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite.

I. Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

II. Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados.

III. Por leyes o actos de las autoridades de estos que invadan la autoridad federa”. (Énfasis añadido).⁸⁹

En cuanto a lo anterior, cabe mencionar que la denominación que se ha dado al medio de control constitucional mexicano, tiene un doble origen, uno gramatical y otro histórico; el primero deriva de la palabra Amparar que, como se sabe, quiere decir, proteger, tutelar, salvaguardar o resguardar, teniendo este proceso

⁸⁸ Semanario Judicial de la Federación, parte 23, séptima parte, página 13

⁸⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Editorial Themis, séptima edición 2001

como finalidad primaria la tutela, salvaguarda o resguardo de la fuerza constitucional, lográndose de esta manera el imperio de la Carta Magna sobre todos los demás cuerpos normativos y sobre cualesquiera actos de autoridad que surjan en México; por lo que se refiere al segundo aspecto, es decir, el origen histórico del nombre de la institución protectora del imperio y supremacía constitucional nacional y del respeto a la esfera jurídica de los gobernados por parte de las autoridades estatales data del año de 1840, cuando el jurista yucateco Manuel García Rejón lo ideó; siendo a *grosso modo* el antecedente del origen del nombre del medio de tutela constitucional, al que se ha designado también con el nombre de Juicio de Garantías, en virtud de que a través de él se pretende conseguir que todos los actos que emanen de una autoridad observen y respeten las garantías del gobernado consagradas en nuestra Constitución.

Para tales efectos, cabe indicar que existen diversas clases de gobernados: a) toda persona física en lo individual, proviniendo de ahí la denominación de garantías individuales que alude la Constitución; b) las personas morales jurídicas colectivas de derecho privado, tales como las sociedades mercantiles y las asociaciones civiles; y c) las personas morales oficiales, entendiéndose como tales cualquier entidad gubernativa u órgano de estado, como es el caso de las Secretarías de Estado y las Empresas Paraestatales.

En ese orden de ideas, el gobernado se encuentra facultado por el artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para interponer la acción constitucional de Amparo en tratándose de controversias que se susciten por la expedición o aplicación de: leyes o actos de autoridad que violen sus garantías individuales; que en la especie se traduce en la controversia que se suscita por la expedición y aplicación del artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002 que contiene el impuesto sustitutivo del crédito al salario, ya que como se comentó en los apartados anteriores del presente capítulo, viola las garantías individuales de los gobernados, personas físicas y morales que efectúen erogaciones por la prestación de un servicio persona subordinado, que se ubiquen el supuesto jurídico del impuesto en cuestión.

Esto es, aquellos sujetos que a partir del 1 de enero de 2002 están obligados al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario sobre el 3% de las erogaciones que efectúen por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, por el simple hecho de realizar el entero de dicho impuesto, o bien, por ejercer la opción de no pagarlo, siempre que no disminuyan el crédito al salario pagado a sus trabajadores del impuesto sobre la renta a su cargo o de retenciones a terceros, de conformidad con lo establecido en el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 1° de enero de 2002, tienen, conforme nuestra Constitución, el interés jurídico para promover la acción de Amparo en contra de este impuesto, pues al efectuar el entero de la contribución o bien, al ejercer la opción de absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores, se aplican en su propio perjuicio las

disposiciones cuya inconstitucionalidad se pretende reclamar vía el Juicio de Garantías.

En efecto, en nuestra opinión, para fines de la procedencia del Juicio de Amparo, el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 1° de enero de 2002, relativo al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, vigente a partir del 1° de enero de 2002, constituye una ley heteroaplicativa que causa un perjuicio o menoscabo apreciable de manera objetiva a los sujetos pasivos del impuesto al momento del pago del impuesto del 3% sobre el total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal o al ejercer la opción de no efectuar la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores del impuesto sobre la renta a su cargo, incrementándose de esta manera su carga tributaria.

Resulta aplicable la siguiente tesis del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia, consultable en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente al terminar el año de 1973, sección relativa a la Presidencia, página 340 y 341, que a la letra dice:

“INTERES JURIDICO PARA LA PROCEDENCIA DEL AMPARO.- De acuerdo con el sistema consignado en la Ley Reglamentaria del Juicio de Garantías, el ejercicio de la acción constitucional está reservado únicamente a quienes resienten un perjuicio con motivo de un acto de autoridad o por la Ley. Ahora bien, la noción de perjuicio para los efectos del amparo supone la existencia de un derecho legítimamente tutelado que, cuando es transgredido por la actuación de una autoridad o por la Ley, faculta a su titular para acudir ante el órgano jurisdiccional correspondiente demandando que esa transgresión cese. Tal derecho protegido por el ordenamiento legal objetivo es lo que constituye el interés jurídico que la Ley de la Materia toma en cuenta para la procedencia del juicio de amparo. Sin embargo, es oportuno destacar que no todos los intereses que puedan concurrir en una persona merecen el calificativo de jurídicos, pues para que tal acontezca es menester que el derecho objetivo se haga cargo de ellos a través de una o varias de sus normas”. (Énfasis añadido).⁹⁰

Asimismo, resulta también aplicable la tesis visible en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente al terminar el año de 1984, Primera Parte, página 137, que dice:

“IMPUESTOS.- INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS.- NO UNICAMENTE LO SON PORQUE PRODUZCAN LA RUINA

⁹⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe rendido por su presidente, 1973, páginas 340 y 341

ECONOMICA DEL CAUSANTE.- *Si el promovente del amparo sostiene en sus conceptos de violación que la disposición legal reclamada rompe con el principio de proporcionalidad y equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, por diversas razones, sin que en ninguna de ellas se exprese que por virtud de su aplicación se produce la ruina económica del causante, no es el caso de exigir al quejoso prueba de tal situación, toda vez que, en este sentido, la inconstitucionalidad de una disposición de naturaleza fiscal no únicamente deviene del hecho de que su contenido provoque la ruina del contribuyente o el agotamiento de la fuente impositiva del gravamen de que se trate, sino de otros muchos motivos que no requieren para su estimación legal que el particular ofrezca prueba alguna al respecto, sino que su validez surge de la propia argumentación jurídica mediante la cual se demuestre la oposición de la norma secundaria al texto constitucional en su parte relativa." (énfasis añadido)⁹¹*

b) Plazos

El plazo para promover el Juicio de Amparo en contra del artículo Tercero del Decreto referente al impuesto sustitutivo del crédito al salario vigente a partir del 1° de enero de 2002, se funda en lo dispuesto en el artículo 21 en relación con el artículo 24 fracción II, ambos de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es, dentro los 15 días hábiles siguientes contados a partir de la fecha en que se dio el primer acto de aplicación del contenido del Decreto en perjuicio de los sujetos pasivos de esta contribución, o sea, cuando por vez primera hayan enterado el impuesto o bien ejerzan la opción de no pagarlo y absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores.

En cuanto a lo anterior, el artículo 21 de la Ley de Amparo señala como regla general para la presentación del Juicio de Amparo textualmente lo siguiente:

"El término para la interposición de la demanda de amparo será de quince días. Dicho término se contará desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; al en que haya

⁹¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe rendido por su presidente, 1984, Primera Parte, página 171

*tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiese ostentado sabedor de los mismos”.*⁹²

Para efectos del cómputo del término, la fracción II del artículo 24 del mismo ordenamiento legal señala que “... contarán por días naturales, con exclusión de los inhábiles;...”.⁹³

En cuanto a lo anterior, a fin de definir cuál es el momento oportuno para promover el Juicio de Amparo en contra del Tercero del Decreto referente al impuesto sustitutivo del crédito al salario vigente a partir del 1° de enero de 2002, conviene hacer énfasis que tal precepto legal tiene el carácter de norma heteroaplicativa, pues con la mera entrada en vigor de la ley no se causa perjuicio al gobernado, sino con el primer acto de aplicación de la misma; así las cosas, en el caso concreto no se actualiza la excepción prevista en el artículo 22, fracción I de la Ley de Amparo, respecto al término para promover el Juicio de Amparo en contra de leyes de carácter autoaplicativo dentro de los 30 días siguientes a la fecha de su entrada en vigor, dado que, como ya se comentó, en el caso que nos ocupa, se requiere de un acto que condicione la aplicación de la ley en la esfera jurídica del sujeto pasivo de este impuesto.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente tesis de jurisprudencia pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de donde podemos dilucidar que la ley que nos ocupa es una disposición de carácter heteroaplicativa, esto es, requiere de un acto que condicione su aplicación en la esfera jurídica del gobernado.

"LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS (DISTINCION BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACION INCONDICIONADA). Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que para distinguir las leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consubstancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, generan perjuicio al gobernado desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma

⁹² México, Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Themis, séptima edición, 2001

⁹³ Ibid.

condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional e incluso comprende el acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, **cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio, de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.**" (énfasis añadido)

*Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo VI, Julio de 1997. Tesis: P.J. 55/97 Página: 5. Tesis de Jurisprudencia.*⁹⁴

Bajo esta premisa, y toda vez que el artículo Tercero del Decreto de fecha 1 de enero de 2002, es una norma legal heteroaplicativa, el término de 15 días para interponer la demanda de garantías, a que se refiere el artículo 21 de la ley de la materia, comienza a computarse a partir del día hábil siguiente al en que el contribuyente aplicó en su propio perjuicio el contenido de la ley que pretende reclamar vía Juicio de Amparo.

En cuanto a lo anterior, cabe señalar que en el presente caso estamos analizando el supuesto de que un contribuyente aplique en su propio perjuicio la norma que pretende tildar de inconstitucional, a través del entero del impuesto al Fisco Federal, o bien, al momento de no acreditar el crédito al salario pagado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta a su cargo o contra el retenido a terceros, sin embargo, puede suceder, para fines de la oportunidad legal para promover el juicio de garantías, que el contribuyente no aplique la ley, esto es no la consienta, y espere que sea la autoridad fiscal quien, a través del ejercicio de sus facultades de comprobación, aplique en perjuicio del contribuyente el impuesto en cuestión, y siendo así, el contribuyente podrá promover este Juicio dentro de los 15 días hábiles siguientes al surtimiento de efectos de la notificación del acto administrativo que le imponga una obligación en materia de este impuesto, y por ende, tal acto administrativo constituiría el

⁹⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Epoca. Tomo VI, Julio de 1997. Tesis: P.J. 55/97 página 5

primer acto de aplicación de la ley en comento, para fines de la procedencia del Juicio de Amparo.

Resultan aplicables los siguientes criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, visibles en el Apéndice de Jurisprudencia 1917-1988, Segunda Parte, Salas y Tesis Comunes, Volumen IV, página 1746; en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1981, Segunda Parte, página 138; y en el Apéndice de Jurisprudencia 1917-1988, Primera Parte, Pleno, página 233, respectivamente, mismas que para mayor claridad a continuación se transcriben:

“LEYES AUTOAPLICATIVAS. AMPARO CONTRA LAS. TERMINO PARA INTERPONERLO.- *El reclamo de una ley, en amparo, puede hacerse en cualesquiera de estas dos ocasiones: 1) Dentro de los treinta días consiguientes, al en que entre en vigor, si es autoaplicativa; y 2) Contra el primer acto de su ejecución, sea o no autoaplicativa. Estos jurídicos principios en torno del juicio constitucional fueron consignados, en la ley de la materia, a partir del año de 1951, fecha esta en la que fueron reformadas las fracciones V, VI y XII del artículo 73 de aquella ley, estatuyéndose, como normas legales categóricas, desde entonces, que el amparo contra una ley pueda interponerse dentro de los treinta días siguientes al en que entre en vigor, si por su sola expedición causa perjuicio al quejoso, sin que se necesite de un acto posterior de autoridad, para que se origine, y dentro de los quince días siguientes al primer acto de la aplicación o de ejecución de dicha ley. La Exposición de Motivos de las fracciones V, VI y XII del artículo 73 de la ley en referencia, no deja duda sobre estas dos oportunidades para el ejercicio de la acción constitucional de amparo.” (énfasis añadido)⁹⁵*

“LEYES O REGLAMENTOS, TERMINOS PARA INTERPONER AMPARO CONTRA.- *De los preceptos contenidos en la Ley de Amparo se desprende que existen tres clases de términos concedidos a los particulares para impugnar las leyes que se consideren inconstitucionales y que son: a).- Dentro de los 30 días siguientes al en que entre en vigor la ley si es autoaplicativa (artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo); **b).- Dentro de los 15 días siguientes a partir del primer acto de aplicación (artículo 21 de la ley de la materia),** y c).- Dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución del recurso o medio de defensa ordinario, si éste se agotó*

⁹⁵ Apéndice de Jurisprudencia 1917 – 1988, Segunda Parte, Salas y Tesis Comunes, Volumen IV, página 1746

previamente a la interposición del amparo (artículo 73, fracción XII, tercer párrafo de la Ley de Amparo). Los citados principios son aplicables no solamente a las leyes, sino también a los reglamentos, en virtud de que aunque éstos formalmente son actos administrativos, en su aspecto material constituyen verdaderos actos legislativos por cuanto que son de naturaleza impersonal, general y abstracta". (Énfasis añadido).⁹⁶

c) Precedentes

A la fecha de la elaboración del presente trabajo de tesis, tenemos conocimiento que diversos juzgados de distrito de diferentes circuitos han resuelto algunos juicios de amparo promovidos en contra del artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 1 de enero de 2002 referente al impuesto sustitutivo de la siguiente manera:

Para estos efectos, es muy importante distinguir aquellos contribuyentes que enteraron el impuesto del 3% sobre las erogaciones efectuadas por concepto de la prestación de servicios profesionales subordinados que acudieron al juicio de amparo, de aquéllos que optaron por absorber el crédito al salario pagado a los trabajadores, toda vez que tales asuntos fueron resueltos de diferente manera y por distintos conceptos de violación.

a) Quejosos que enteraron el impuesto sustitutivo del crédito al salario

Circuito	Juzgado de Distrito	Sentido de la sentencia	Considerando
Primero	Décimo	Ampara y protege	<p>Se viola el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que el impuesto distorsiona la real naturaleza del tributo, puesto que la condición establecida implícitamente por el legislador (enterar el impuesto sustitutivo para disminuir el crédito al salario del impuesto sobre la renta) no atendió a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo sino que la intención fue diversa.</p> <p>La intención del legislador se desprende de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2002, puesto que su expectativa es recaudar "cero" pesos, por lo que es lógico pensar que su intención al implementarlo no fue de naturaleza tributaria.</p> <p>Así las cosas, el legislador fijó la base gravable sin justificación jurídica para ello, es decir, generó una contribución sin la intención de gravar las</p>

⁹⁶ Apéndice de Jurisprudencia 1917 – 1988, Primera Parte, Pleno, página 233

			<p>manifestaciones de riqueza de los empleadores, pues esa base esta relacionada con las erogaciones vinculadas con el trabajo personal subordinado, parámetro que es ajeno al impuesto sobre la renta, cuyo objeto gravable son los ingresos, y más ajeno aún al crédito al salario, que es la figura fiscal con la que se encuentra vinculado y a la que en su caso, debió atender.</p> <p>Igualmente se viola el artículo 16 de la Constitución pues el legislador ordinario debió haber respetado la naturaleza jurídica de las instituciones sin sustituir los elementos esenciales.</p>
Primero	Segundo	Ampara y protege	<p>Se viola el artículo 31, fracción IV en relación con el artículo 126 de la Constitución, puesto que el impuesto sustitutivo del crédito al salario no está destinado al gasto público.</p> <p>El referido impuesto tiene como finalidad ahorrar a la federación un compromiso que ésta asumió, pero en este evento la contribución tampoco estaría destinada a satisfacer una necesidad ni por consecuencia a sufragar un gasto público.</p> <p>De la lectura que se integra del artículo Tercero transitorio del Decreto Presidencial del treinta y uno de diciembre de dos mil uno, publicado en el Diario Oficial de la Federación del uno de enero de dos mil dos, mediante el cual se crea una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y se deroga la anterior, precepto este que contiene el denominado Impuesto sustitutivo del crédito al salario que se viene reclamando; ni del "Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002", e incluso de la "Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002", publicados en el mismo documento de consulta, aparece mención alguna en relación al destino que pretendía darse al Impuesto de que trata, es inconcuso entonces que tal omisión contraviene frontalmente al mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional en el sentido de que las contribuciones deben destinarse al gasto público.</p>

b) Quejosos que optaron por no pagar el impuesto y absorber el crédito al salario pagado a sus trabajadores

Circuito	Juzgado de Distrito	Sentido de la sentencia	Considerando
Primero	Décimo	Ampara y protege	El párrafo octavo del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de

			<p>la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.</p> <p>Tal consideración es así, porque la prohibición contenida en el dispositivo citado en el párrafo que antecede, relativa al impedimento de descuento del crédito al salario pagado a sus trabajadores, remite para su aplicación a normas diversas a las que rigen la mecánica de la figura descrita, pues los dispositivos transcritos se refieren a cuestiones ajenas a la misma.</p> <p>Situación que genera inseguridad al gobernado, ya que la carga fiscal impide conocer de manera cierta y precisa la forma de contribuir al gasto público, porque es el propio legislador quien genera esta incertidumbre en la ley que se estudia, porque el dispositivo cuestionado, debió haber remitir a las reglas descritas en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual permite al gobernado descontar el crédito al salario pagado a sus trabajadores del impuesto sobre la renta a su cargo.</p> <p>Igualmente se vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que el artículo tercero transitorio condiciona la disminución del crédito al salario previsto en los artículos 110 y 119 de la misma, al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario o a absorber y cubrir una carga que difiere del objeto del tributo, por ser un egreso y no un ingreso, por lo que se trastoca el principio de proporcionalidad y trastorna la esencia del impuesto sobre la renta.</p>
Tercero	Segundo	Ampara y protege	<p>Se viola el principio de proporcionalidad tributaria, dado que su base no guarda ninguna relación con el objeto que se pretende gravar.</p> <p>En efecto, el objeto del impuesto es gravar el crédito al salario que los patrones entregaron en efectivo a sus trabajadores y finalmente acreditaron o disminuyeron de su propio impuesto, pues si no se realiza tal disminución o acreditamiento, ese impuesto no se paga.</p> <p>Luego entonces, si este es el objeto del impuesto, tenemos que la base no guarda ninguna relación con el objeto, pues no tiene nada que ver con dicha base, ya que la tasa del 3% se aplica al total de erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado.</p> <p>Por tanto, el impuesto sustitutivo del crédito al salario resulta desproporcional, ya que no se está gravando a los sujetos de acuerdo a su capacidad real de contribuir a los gastos públicos.</p>

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del precepto constitucional en cuestión se desprenden los máximos principios tributarios, los cuales revisten la naturaleza de garantía individual, no obstante no encontrarse dentro de la parte dogmática de nuestra Ley Fundamental, que son básicamente: i) equidad; ii) proporcionalidad; iii) legalidad y iv) destino al gasto público.

De esta manera, aquellas contribuciones que no cumplen con estos máximos principios, son inconstitucionales y los sujetos pasivos que resultan afectados por la imposición de este tipo de tributos, tienen derecho a solicitar a nuestros tribunales federales el amparo y protección de la justicia de la Unión a fin de que se les restituya en el pleno goce de sus garantías individuales.

SEGUNDA.- A partir del 1 de enero de 2002, los patrones, personas físicas o morales, están obligados a pagar un impuesto del 3% sobre el total de erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

Los patrones podrán no pagar el impuesto del 3% sobre el total de las erogaciones efectuadas por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre y cuando opten por absorber el costo del crédito al salario que se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, es decir, no acrediten el crédito al salario que entreguen en efectivo a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta a su cargo o contra el retenido a terceros.

TERCERA.- La finalidad que persigue el impuesto sustitutivo del crédito al salario, es trasladar a los patrones el costo que el crédito al salario que los trabajadores tienen derecho a percibir dependiendo del monto de los ingresos conforme a lo previsto en los artículos 115, 116 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que hasta el 31 de diciembre de 2002 el Fisco Federal estaba obligado a absorber.

La conclusión anterior, se deriva por un lado en el hecho de que en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2002, se establece que se espera recaudar por este impuesto la cantidad de \$0 y, por el otro, se permite, opcionalmente, que el patrón absorba el crédito al salario entregado a sus

trabajadores; entrega que normalmente se hace a trabajadores que perciben hasta cuatro salarios mínimos, por lo que en la gran mayoría de casos, como se observó en los casos prácticos, resulta menos onerosa la aplicación de dicha opción que el pago del impuesto.

CUARTA.- En nuestra opinión, el artículo Tercero del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, mediante el cual se crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, adolece de serios vicios de inconstitucionalidad, pues tuvo su origen en un proceso legislativo que no cumplió con las reglas establecidas en nuestra Constitución.

En efecto, no hay evidencia, cuando menos a nuestro alcance, de que el impuesto sustitutivo del crédito al salario hayan sido discutidas en tanto en la Cámara de Diputados como en la de Senadores, aspecto que es necesario en materia del establecimiento, vía leyes o decretos, de contribuciones.

QUINTA.- Es palpable el estado de inseguridad jurídica que con el establecimiento de esta contribución se deja a los contribuyentes, al haber, el artículo Tercero del Decreto que crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, entrado en vigor el mismo día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en total incongruencia con lo establecido en el artículo 7 de la Código Fiscal de la Federación que establece que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

SEXTA.- El tributo que nos ocupa contraviene el principio constitucional de vinculación al gasto público, pues el objeto del impuesto, en caso de que se ejerza la opción de no pagarlo, recae en el crédito al salario que el patrón absorbe, ergo, no está destinado a cubrir el gasto público.

Lo anterior aunado al hecho de que el Erario Público no espera recaudar cantidad alguna por este impuesto, lo cual refuerza nuestra opinión en el sentido de que esta contribución no está destinada a cubrir el fin específico de todo tributo, que es el cubrir los gastos públicos.

También resulta cuestionable el hecho de establecer la opción de absorber el crédito al salario entregado a los trabajadores en lugar de pagar el 3% de las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, ya que el crédito al salario como tal no es una contribución, ya que desde su génesis, el crédito al salario se estableció como un mecanismo económico (crédito fiscal a favor del trabajador a cargo del Fisco Federal) que permitiera controlar, entre otros aspectos, la inflación y

a su vez incrementar el ingreso disponible de los trabajadores que, en aquel entonces, percibían menos de cuatro salarios mínimos, siendo dicho crédito proporcionalmente mayor para los trabajadores con ingresos más bajos.

SEPTIMA.- En nuestra opinión, el impuesto sustitutivo del crédito al salario contraviene el principio de legalidad tributaria, pues uno de sus elementos esenciales, el objeto, no está perfectamente definido en la ley, dejando al arbitrio de las autoridades exactoras su contenido y alcance.

Esta ambigüedad se observa claramente al analizar el supuesto del ejercicio de la opción de no pagar el impuesto del 3% a cambio de absorber el crédito al salario a que tienen derecho los trabajadores, pues el legislador utiliza indistintamente los términos de crédito al salario “pagado”, “entregado”, “acreditado” y “disminuido”, al remitirse a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002 que regulan el crédito al salario.

OCTAVA.- El impuesto sustitutivo del crédito al salario viola el principio de proporcionalidad tributario consagrado en nuestra Ley Fundamental.

En efecto, por lo que se refiere al impuesto del 3% sobre las erogaciones que se realizan por la prestación de un servicio personal subordinado, en nuestra opinión, el que se grave una erogación y no un ingreso del patrón, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya que no se toma en cuenta si el mero hecho de efectuar este tipo de erogaciones es indicador de capacidad contributiva.

NOVENA.- En caso del ejercicio de opción de no pagar el impuesto y absorber el crédito al salario entregado a sus trabajadores, consideramos que también se viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues no se toma en cuenta la capacidad real económica de los patrones, debido a que el importe del crédito al salario que éstos deben absorber se incrementará o disminuirá dependiendo del ingreso de cada trabajador, atendiendo elementos extraños, como son las tablas progresivas que la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene para efectos de determinar el crédito al salario que le corresponde a cada trabajador.

DECIMA.- El impuesto sustitutivo del crédito al salario viola el principio de equidad tributaria, pues no permite a las empresas que formen parte de un mismo grupo o bien que son controladas efectivamente por una persona moral o física, ejercer la opción de absorber el crédito al salario pagado a los trabajadores, pues se está aplicando un tratamiento desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica.

DECIMO PRIMERA.- De todo lo expuesto podemos concluir de manera general que el artículo Tercero del Decreto que crea el impuesto sustitutivo del crédito al salario, publicado el 1 de enero de 2002 en el Diario Oficial de la Federación, resulta claramente contrario a nuestra Constitución, siendo procedente que aquellos patrones que pudieran resultar afectados con su aplicación interpongan en su contra un juicio de amparo contra ley, bajo los términos y condiciones previstos en la ley de la materia.

BIBLIOGRAFIA

1. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", México, 1985. Themis. 2a. Edición.
2. Burgoa, Ignacio "Las Garantías Individuales" Editorial Porrúa, México, 1986.
3. CARPIZO, Jorge, "La Constitución Mexicana de 1917", México, 1980, UNAM, 4ª. Edición.
4. CARRASCO IRIRARTE, Hugo, "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria", México 1987, Editorial Themis, 1ª Edición.
5. CASTRO, JUVENTINO V., "Garantías y Amparo" Editorial Porrúa, México 1986.
6. DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 17a. Edición Porrúa, 1992.
7. Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 19ª. Edición, Tomo IV.
8. DUGUIT M. León, "Manual de Derecho Constitucional", Madrid 1921
9. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México 1986. Editorial Porrúa, 27a. Edición.
10. FRAGA, Gabino, "Derecho Administrativo", México, 2001, 41ª Edición.
11. Instituto Mexicano de Investigaciones Jurídicas. "Diccionario Jurídico Mexicano", México, 1984, UNAM, Tomo VIII, 1º Edición, p. 200, tema tratado por Jorge Hádame Goddard.
12. JELLINEK, George, "Teoría General del Estado", Madrid 1914. Tomo I.
13. LOZANO, J. Manuel, "Historia Universal Contemporánea", México, 1986, Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., Décimo Sexta Impresión.
14. MARGAIN MANATOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario", México, 1985, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 8ª. Edición.

15. RECASENS SICHES, Luis, "Introducción al Estudio del Derecho", México, 1977, Ed. Porrúa, 4ª Edición.
16. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", México, 1986, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Harla, 2ª Edición.
17. SMITH, Adam, Investigación sobre la Naturaleza y Causas de las Riquezas de las Naciones, México, 1985. Fondo de Cultura Económica, Cuarta Reimpresión.
18. TENA SUCK, Rafael, en "Derecho de la Seguridad Social", México, 1986, Editorial PAC.
19. TENA RAMIREZ, Felipe; "Derecho Constitucional Mexicano", Editorial Porrúa.

20. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
21. Código Fiscal de la Federación
22. Código Civil Federal
23. Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos
24. Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos
25. Ley Federal del Trabajo
26. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001
27. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002
28. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002
29. Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002
30. Diario Oficial de la Federación del 1 de enero de 2002