

# Crónicas



Serie de Crónicas de asuntos relevantes del Pleno y las Salas  
de la Suprema Corte de Justicia de la Nación  
- Edición 2006 -

## “Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario”

Amparo en Revisión 235/2002  
Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Edición 2006

D.R. © Suprema Corte de Justicia de la Nación

Av. José María Pino Suárez, No. 2

C.P. 06065, México, D.F.

ISBN 970-712-684-1

Impreso en México

Printed in Mexico

Serie de Crónicas de asuntos relevantes del Pleno y las Salas  
de la Suprema Corte de Justicia de la Nación  
- Edición 2006 -

---

“Inconstitucionalidad del  
Impuesto sustitutivo  
del crédito al salario”

# “Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario”

Amparo en Revisión 235/2002

Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

## **Presentación**

La relación de los hombres con su entorno natural y con sus semejantes, en un nuevo marco de convivencia, ha evolucionado vertiginosamente a la par que lo han hecho las nuevas tecnologías.

El ámbito cultural, político y económico ha sufrido cambios radicales en las últimas décadas, merced principalmente a las transformaciones tecnológicas que se registran en el diario acontecer de las sociedades actuales, las cuales no pueden menos que dejar profunda huella en el quehacer de la actividad jurisdiccional contemporánea.

En México esta innegable realidad se ha plasmado en la vanguardia que ha asumido el Máximo Tribunal de nuestro país, al promover la difusión de criterios, resoluciones y argumentos jurídicos a través de sistemas informáticos, los cuales permiten el constante crecimiento de la ciencia jurídica y facilitan la labor de juzgadores, abogados postulantes, y estudiosos del derecho; además, favorecen la cultura de la transparencia en una sociedad interesada cada vez más en conocer el desarrollo de los procesos jurisdiccionales de carácter federal, así como las resoluciones dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación.

En este contexto, y ante el constante crecimiento en el uso de los sistemas y medios informáticos, la Dirección General de Casas de la Cultura Jurídica y Estudios Históricos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la Unidad de Crónicas estimó necesario proponer nuevas alternativas para la elaboración y publicación de las crónicas y reseñas argumentativas de los asuntos resueltos por su Tribunal en Pleno y por sus Salas. La finalidad es promover la difusión de las labores, actividades y funciones que realiza, en el marco de una cultura jurídica cuyo desarrollo se encuentra aún ciernes, pero que nos define como un Estado de Derecho.

De esta forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siempre conciente de su responsabilidad como Máximo Órgano Jurisdiccional y garante de su orden constitucional, se complace en poner a disposición del público en general la crónica que tiene ante sí el usuario, la cual forma parte de una colección de veinte y que corresponden a los asuntos más relevantes que ha resuelto en los últimos años.

Cada una de las crónicas plantea los problemas jurídicos que presentaron en su momento los asuntos analizados, para lo cual el usuario cuenta con la crónica expresada en videograma y en forma escrita, el engrose o engroses correspondientes, las versiones estenográficas de las sesiones respectivas, los votos particulares, de minoría o concurrentes, en caso de haberse emitido éstos, la síntesis de las notas periodísticas más representativas de la opinión pública generadas con motivo de la resolución de cada asunto en particular, la compilación de ordenamientos utilizados, las tesis aisladas y/o de jurisprudencia generadas en cada asunto -si es el caso- así como un glosario de los términos más significativos utilizados en cada crónica, todo lo cual se encuentra a disposición del usuario en un ambiente informático en formato multimedia, amigable y de fácil acceso que favorece el estudio y comprensión de los temas jurídicos abordados en cada asunto.

## **Introducción**

En nuestro país, los Estados integrantes de la Federación para llevar a cabo su cometido de gobernar, requieren de los recursos necesarios que les permitan llevar a cabo su cometido de gobernar, acción que conlleva un número importante de funciones atendiendo a la complejidad de las estructuras sociales modernas.

Ante esto, los gobiernos buscan de manera permanente formas de allegarse dichos recursos, siendo la más común el establecer tributos a sus gobernados.

En nuestra Constitución Federal, la potestad tributaria del Estado se ejerce en los diferentes niveles de gobierno, ya sea federal o estatal, a través de sus diferentes órganos legislativos en el ámbito de su competencia; sin embargo, dicha potestad se encuentra delimitada por los principios tributarios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Norma Suprema.

Así, cuando el contribuyente considera que una norma tributaria no se apega a dichos principios, cuenta con los medios legales para impugnar su aplicación, como es la vía del juicio de amparo.

Los órganos jurisdiccionales federales, al conocer de dicho medio de control constitucional, realizan un análisis de las normas tributarias a la luz de los principios antes referidos y de la naturaleza de la contribución, ya sean impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, como se clasifica en el Código Fiscal de la Federación.

En atención a la materia impositiva, la presente crónica se refiere a la resolución del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 235/2002, en el cual se determinó la inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, por estimar que el mismo transgredía la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en que tal impuesto no atendía la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realizaban erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado y como consecuencia de ello, se concedió el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la parte quejosa para que se le restituyera en el goce de la garantía individual violada.

*Mtro. en D. César de Jesús Molina Suárez*

*Director General de Casas de la Cultura Jurídica y Estudios Históricos*

## Crónica

En primer lugar, debe decirse que la fracción I, del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, define a los impuestos como las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Ahora bien, el Crédito al Salario surgió en el año de mil novecientos noventa y cuatro, con la finalidad de sustituir al Crédito Fiscal que era en ese entonces equivalente al diez por ciento del salario mínimo de la zona geográfica correspondiente al trabajador, para que en su lugar se fijara una tabla de créditos fiscales en la cual se estableció que mientras menor fuera el ingreso del trabajador, mayor sería el monto del crédito a otorgar, disminuyendo éste en la medida en que aumentara el mencionado ingreso.

A dicha figura se le denominó Crédito al Salario y se limitó su aplicación exclusivamente a las personas que percibieran salarios por la prestación de un servicio personal subordinado.

Existieron diversos motivos por los cuales se introdujo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta la figura del Crédito al salario, y estos fueron los siguientes:

- A) Mejorar la distribución de la carga fiscal a favor de los trabajadores de menores ingresos.
- B) Simplificar el cálculo del impuesto.
- C) Generar un aumento en el ingreso disponible de los trabajadores.

Desde que se instituyó la figura del crédito al salario en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se afirma que es el Gobierno Federal quien absorbe el costo de esas cantidades y no el patrón, con lo cual coinciden algunos doctrinarios al señalar que el crédito al salario constituye un estímulo o incentivo que se otorga por parte del Gobierno Federal a las personas que perciban salarios por la prestación de un servicio personal subordinado.

Sin embargo, el día 1 de enero de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el “Decreto de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio

Fiscal de 2002”, que en su artículo 1, apartado A, fracción I, numeral 10, estableció el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

En esa misma fecha, entró en vigor el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que estableció el sistema a través del cual las personas físicas y morales que realizaran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, debían pagar tal impuesto.

Esto es, para el ejercicio fiscal de dos mil dos, se realizaron algunas modificaciones al capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado “De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado”, destacándose que, por lo que se refirió a los diversos preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulaban la figura del crédito al salario, no desapareció la posibilidad de que el retenedor o patrón pudiera disminuir esas cantidades, sino que tan sólo se restringió la posibilidad de disminuirlas de cualquier impuesto federal, limitándose dicha cuestión al impuesto sobre la renta, además de que se establecieron mayores requisitos para ello.

Inconforme con lo anterior, una empresa promovió un juicio de amparo alegando que, tanto el “Decreto de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002”, como el diverso “Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta”, por lo que hacía a los artículos tercero y cuarto de las disposiciones transitorias, eran inconstitucionales, señalando como autoridades responsables, entre otras, al Congreso de la Unión y al Presidente de la República.

La promoción de dicho amparo obedeció a que la parte quejosa estimó que las normas que establecían y condicionaban la aplicación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario violaban las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias previstas en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por razón de turno, correspondió conocer de dicha demanda de garantías al Juez Primero de Distrito en Materias de Amparo y de Juicios Civiles Federales en el Estado de México, con residencia en Toluca.

Una vez admitida dicha demanda y llevados a cabo todos los trámites legales, tuvo lugar la celebración de la audiencia constitucional, dictándose sentencia en la que dicho Juez Federal decidió sobreseer y negar el amparo solicitado.

Inconforme con la anterior resolución, la peticionaria de garantías interpuso recurso de revisión, el cual fue enviado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiéndole el número de Amparo en Revisión 235/2004, siendo turnado el mismo al señor Ministro Juan N. Silva Meza para la elaboración del proyecto de sentencia correspondiente.

En dicho proyecto de resolución se estimó que el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que entró en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos y que estableció el aludido Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, transgredía la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución.

Al respecto, el Ministro Juan N. Silva Meza sostuvo que los gravámenes debían fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtuvieran ingresos elevados tributaran en forma cualitativamente mayor a los de medianos y reducidos recursos.

Asimismo, señaló que la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de su capacidad contributiva; de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

El ponente explicó que con base en el numeral transitorio impugnado, los sujetos del impuesto sustitutivo del crédito al salario debían cumplir con la obligación tributaria a su cargo, tomando en consideración no sólo las erogaciones que se realizaran por la prestación de un servicio personal subordinado, sino también un elemento completamente ajeno a su capacidad contributiva como lo era el crédito al salario que en efectivo deben entregar a sus trabajadores, ya que este último no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación.

En consecuencia, se estimó que los patrones no contribuyen a los gastos públicos en función de su capacidad contributiva, ya que lo hacen depender de los sueldos que obtengan los trabajadores en forma individual y no de las

erogaciones que realizan aquéllos por la prestación de un servicio personal subordinado.

De esta manera, se concluyó que el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgredía la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en que no se atendía la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realizaban erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, toda vez que el monto que debían enterar por concepto del impuesto sustitutivo del crédito al salario podía variar dependiendo de si tenían o no trabajadores de bajos ingresos y, por consiguiente, de si estaban obligados a entregarles a sus empleados el crédito al salario en efectivo, provocándose con ello que sujetos con la misma capacidad contributiva tuvieran cargas fiscales diferentes.

Atento a este resultado, sobrevino una causa de improcedencia que hizo innecesario el análisis de inconstitucionalidad respecto de los artículos 4o. transitorio del mismo ordenamiento legal y 1o., apartado A, fracción I, numeral 10, de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de dos mil dos, también impugnados por la parte quejosa.

Lo anterior, porque aun cuando los actos legislativos reclamados jurídicamente subsistían, por efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad antes apuntada no podrían surtir efectos legales o materiales algunos, por haber dejado de existir su materia y su objeto; de ahí que se sobreseyera el juicio respecto de dichos actos.

Con base en las consideraciones anteriores por unanimidad de once votos se concedió el amparo a la parte quejosa; sin embargo, el señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel manifestó que formularía voto concurrente.

En dicho voto concurrente el Ministro Góngora Pimentel destacó que del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal se desprenden diversos principios a los que se debe ajustar todo tipo de contribuciones, a saber, proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Señaló que por lo que se refería al principio relativo al destino al gasto público, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimaba que dicho concepto tenía un sentido eminentemente social y un alcance de interés colectivo, pues

todos aquellos ingresos recaudados por parte del Gobierno Federal a partir de las contribuciones, necesariamente debían destinarse a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, de modo que de no respetarse este principio, se provocaba que la contribución fuera contraria al texto constitucional.

Agregó, que el impuesto sustitutivo del crédito al salario violaba el principio en mención, pero no porque el legislador federal en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil dos no hubiese previsto recaudar cantidad alguna por ese gravamen, sino porque derivado de esa circunstancia, las cantidades que el fisco llegara a percibir, aun cuando se estimara que formalmente constituían ingresos del Estado provenientes de fuente impositiva, legalmente no podrían, por sí, aplicarse al gasto público dado que no se programaron para ser destinadas a ese fin.

Expresó que la aplicación de recursos provenientes de contribuciones por las que se hubiera previsto determinada cantidad a recaudar estaba sujeta a una serie de reglas, cuya inobservancia no se traducía en un simple incumplimiento del órgano o poder al que compete su realización, sino en la alteración de la estructura programática presupuestal del ejercicio, situación que incide tanto en el ámbito tributario como en el financiero.

También, señaló que el propósito de destacar la relación estrecha existente entre las materias tributaria y presupuestal, era el de evidenciar que constitucional y legalmente, si respecto de un concepto no se programó recaudar en un ejercicio determinada cantidad alguna, no podía sostenerse que estuviera destinada al gasto público, cuando no fue incluida en la programación y asignación de recursos, con riesgo a afectar todo el esquema presupuestal del ejercicio, lo que incidirá en el ámbito tributario.

No obstante lo anterior, precisó que las ideas expuestas de ninguna manera implicaban que no pudieran existir, en el curso del ejercicio fiscal, modificaciones en lo tocante al ingreso y gasto público; por el contrario, dijo, ni la Ley de Ingresos ni el Presupuesto de Egresos de la Federación son rígidos o inflexibles, puesto que son susceptibles de modificarse durante el ejercicio fiscal correspondiente, e incluso en la Constitución se prevén situaciones extraordinarias que pueden motivar cambios vinculados al esquema financiero, siempre y cuando se observaran en forma estricta los requisitos y exigencias impuestas en el orden constitucional y la legislación secundaria para llevar a cabo modificaciones en materia de ingreso y correlativamente de gasto público.

Así las cosas, el Ministro Góngora Pimentel expresó que los ingresos que se obtuvieran provenientes de cualquier concepto no previsto en dicha ley, no podían aplicarse a la satisfacción del gasto público; y que en el caso a estudio no se había aportado elemento alguno de prueba por el que se acreditara que se realizaron ajustes al Presupuesto y a la Ley de Ingresos de la Federación, para poder llevar al gasto público los recursos provenientes del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Asimismo, señaló que los recursos económicos recaudados por los conceptos establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación, sólo podían ejercerse conforme a los presupuestos autorizados, y en su caso, a las ampliaciones realizadas a éstos, cumpliendo para ello con las disposiciones constitucionales y legales aplicables.

En atención a las consideraciones vertidas en su voto concurrente, el Ministro Góngora Pimentel concluyó, que el impuesto sustitutivo del crédito al salario transgredía la garantía de destino al gasto público prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, que por tanto, lo conducente era conceder a la quejosa el amparo solicitado.

De la presente resolución se derivaron los siguientes criterios de rubros:

“IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”