

**AMPARO EN REVISIÓN 992/2003.
QUEJOSAS: *****, SOCIEDAD ANÓNIMA DE
CAPITAL VARIABLE Y OTRA.**

Vo. Bo.

**PONENTE: MINISTRO JOSÉ VICENTE AGUINACO ALEMÁN.
SECRETARIO: J. FERNANDO MENDOZA RODRÍGUEZ.**

COTEJÓ:

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día **veintiuno de noviembre de dos mil tres.**

**VISTOS; y
RESULTANDO:**

PRIMERO. Por escrito presentado el doce de febrero de dos mil dos, en la Oficialía de Partes Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, *****, en representación de ***** SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE y de *****, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, promovió juicio de amparo, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

“III. AUTORIDADES RESPONSABLES.--- a) El Congreso de la unión.--- b) El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.--- c) El Secretario de Gobernación.--- d) El Director

General del Diario Oficial de la Federación.--- IV. ACTOS RECLAMADOS.--- a) Del Congreso de la Unión, reclamamos:--- 1. La discusión, aprobación y expedición del Decreto Legislativo que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, expedido el 31 de diciembre de 2001 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002. Específicamente mis mandantes reclaman el Artículo Tercero Transitorio de dicho Decreto, mediante el cual se establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario, en el que textualmente se señala lo siguiente: (transcribe).”

SEGUNDO. En la demanda de amparo se narraron los siguientes antecedentes:

“1. Mis representadas son unas sociedades mercantiles constituidas conforme a las leyes de los Estados Unidos Mexicanos, las cuales siempre han cumplido con sus obligaciones fiscales, especialmente las derivadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- 2. El pasado 1° de enero se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto Legislativo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo Artículo Tercero Transitorio se establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario, a cargo de las personas físicas o morales que realizan erogaciones por la prestación

de un servicio personal subordinado, entrando en vigor el mismo día.--- 3. Dado que mis representadas tienen el carácter de personas morales que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional son causantes del impuesto sustitutivo del crédito al salario, conforme las disposiciones jurídicas aplicables.--- 4. Asimismo, dado que mis mandantes tienen el carácter de patrón de diversos empleados, se encuentran obligadas a calcular y, en su caso, entregar el crédito al salario a sus trabajadores, de conformidad con el procedimiento que al efecto establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- 5. Las quejas estiman que el Decreto Legislativo por el que se establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1° de enero de 2002 en el Diario Oficial de la Federación, en específico el Artículo Tercero Transitorio y los artículos 115, 116 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, les causa una afectación en su esfera jurídica susceptible de reclamarse por esta vía, con base en lo que se expone en los siguientes...”.

Asimismo, el promovente hizo valer los siguientes conceptos de violación:

“PRIMERO. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.--- Como su Señoría advirtió de lo señalado en el apartado anterior, el Estado decidió otorgar a los trabajadores un crédito, siendo el patrón un simple vehículo para la entrega de dicho crédito.--- No obstante lo anterior, mediante el impuesto que se reclama por inconstitucional, se pretende que el patrón absorba el crédito apagado por cuenta del Estado, o bien, tenga que pagar el nuevo impuesto equivalente al 3% de la nómina, según se desprende del párrafo séptimo del artículo tercero que se reclama por inconstitucional.--- En estos términos, en el análisis que su Señoría efectúe de los conceptos de violación materia de esta demanda, deberá siempre tener presente la íntima vinculación que existe entre el crédito al salario y el impuesto sustitutivo del crédito al salario, como su propio nombre lo indica.--- A. El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:- -- ‘Artículo 31.’ (Transcribe).--- En los términos del precepto constitucional antes transcrito, es claro que únicamente puede obligarse al particular a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las

leyes.--- La legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad significa la justicia tributaria.--- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo anteriormente transcrito, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria, se requiere la satisfacción de los siguientes requisitos fundamentales:--- 1. Que la contribución se encuentre establecida con precisión en la ley;--- 2. Que sea proporcional y equitativa; y,--- 3. Que se destine a cubrir los gastos públicos.--- Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente la contribución será contraria a los establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.--- Específicamente, la proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público, tomando en cuenta elementos objetivos.--- El término proporcional aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:--- ‘Las

contribuciones de repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.'--- A su vez, la Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:--- '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 todos los ciudadanos en razón de sus facultades.'--

- De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado, no imponerse como un capricho o amenaza, como desafortunadamente acontece en el caso que se analiza.--- En este orden de ideas, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía dependiendo del tipo de contribución de que se trate, como lo ha reconocido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de jurisprudencia:--- 'IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.' (Se transcribe).--- De lo anterior, es claro que el respeto al principio de proporcionalidad tributaria está íntimamente vinculado con la medición o reconocimiento de la auténtica capacidad contributiva de los sujetos.--- El reconocimiento a la capacidad contributiva de

los sujetos se concretiza, para cada tributo en particular, en las disposiciones que regulan la determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa, tarifa o cuota, que dará origen al importe de aquello con lo que el particular debe contribuir a los gastos públicos.--- Luego entonces, las disposiciones que regulan la base de los tributos, para resultar proporcionales, deben reconocer la auténtica capacidad contributiva de los sujetos, es decir, medir adecuadamente la capacidad que éstos tienen para tributar, de acuerdo con la realidad particular de cada uno de ellos.--- B. En el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario, la capacidad contributiva no se toma en cuenta, por lo que el nuevo impuesto es inconstitucional.--- Un elemento que se debe tener en cuenta para analizar la capacidad contributiva en el impuesto que nos ocupa, se presenta en relación con la íntima vinculación que este nuevo impuesto guarda con el crédito al salario que otorgan los patrones (por conducto del Estado) a sus trabajadores.--- El impuesto que nos ocupa, en lugar de gravar un patrimonio, es en realidad un impuesto de castigo, cuya validez constitucional es inexistente.--- En otras palabras, el impuesto sustitutivo del crédito al salario hubiera sido si gravara la capacidad patrimonial del contribuyente, y no ser como desafortunadamente ocurre, un acto

coercitivo cuya única manera de evitarlo consiste en que el patrón tenga que asumir un castigo fiscal.--- Lo anterior es así, en virtud de que el propósito del impuesto cuya constitucionalidad se combate (en lugar de gravar una eventual modificación patrimonial), es que el Estado deje de asumir el costo que le representa el otorgamiento del crédito al salario a expensas del patrón.--- En efecto, el Estado pretende que el costo que le representa el crédito al salario que creó en el año de 1994 con la finalidad de mejorar la distribución de la carga fiscal de los trabajadores de menores ingresos, así como de aumentar su ingreso neto, ahora sea cubierto por los propios patrones, bajo la amenaza de, en caso de no aceptarlo, pagar el nuevo tributo.--- Para advertir la íntima vinculación que el crédito al salario guarda con el impuesto que nos ocupa, basta, en primer término, advertir que se denomina ‘impuesto sustitutivo del crédito al salario’ y, en segundo término, basta analizar la opción de no pagar el referido impuesto, contenida en el séptimo párrafo de la disposición combatida.--

- Así, resulta conveniente explicar en qué consiste la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario (misma que por si sola resulta violatoria del principio de equidad tributaria), para así comprender la íntima relación de dicho impuesto respecto del crédito al salario y, en

consecuencia, demostrar que el impuesto que nos ocupa, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, toda vez que no atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, sino a un fin totalmente ajeno, como es el evitar asumir el costo del crédito al salario.--- A continuación se transcriben el séptimo y octavo párrafos del artículo Tercero Transitorio en el que se contiene la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- ‘Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Único.’ (Transcribe).--- Como su Señoría podrá advertir de la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario establecida en la disposición cuya constitucionalidad se combate, los contribuyentes del referido impuesto pueden no pagarlo si no efectúan la disminución del crédito al salario pagado por sus trabajadores.--- Como su Señoría recordará, cuando se explicó la mecánica de calculo y aplicación del crédito al salario, en el apartado de cuestión previa, cuando el crédito al salario resulta mayor que el impuesto sobre la renta a cargo del empleado, el patrón está obligado a entregar al trabajador la diferencia que resulte del crédito al salario.--- Asimismo, se señaló que la diferencia que el patrón entrega a sus trabajadores que corresponde al crédito al salario, se podrá

disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros. Lo anterior, también como ya se señaló, con el fin de que el patrón recupere las cantidades que entregó a los trabajadores por cuenta del Estado, en virtud de que el crédito al salario constituye un subsidio que por disposición expresa otorga el Estado a los empleados de menores ingresos.--- Así, si los patrones no disminuyen del impuesto a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que hayan entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, y por cuenta del Estado, el patrón no recuperará dichas cantidades, siendo este último quien en realidad entregó por su cuenta del Estado, a los trabajadores las cantidades correspondientes por concepto de crédito al salario.--- En otras palabras, y a efecto de entender plenamente la mecánica del crédito al salario, podría considerarse que el crédito al salario constituye un préstamo que los patrones otorgan al Estado, toda vez que las cantidades que los patrones entregan a sus empleados por concepto de crédito al salario, constituyen cantidades que si bien salen del patrimonio del patrón, éste la recuperará (cobrará) del Estado, al momento en que efectúe la disminución del impuesto a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que haya entregado (prestado) por cuenta del Estado.--- A efecto de que

lo anterior resulte más claro, si retomamos el ejemplo anteriormente expuesto: \$.60 por concepto de impuesto sobre la renta a cargo del trabajador menos \$.80 por concepto de crédito al salario igual a \$.20 de crédito al salario que el patrón entregaba en efectivo al empleado; la cantidad de \$.20 por concepto de crédito al salario que el patrón entrega al trabajador podía ser disminuida del impuesto sobre la renta a cargo del patrón o del retenido a terceros.--- Esto es, cuando el patrón calculara el impuesto sobre la renta a su cargo o, en su caso, el retenido a terceros, podría disminuir, indistintamente de cualquiera de dichos impuestos, la cantidad de \$.20.--- Así, de conformidad con la mecánica del crédito al salario, al disminuir el patrón del impuesto sobre la renta a su cargo la cantidad de \$.20, el impuesto a su cargo la cantidad de \$.20, el impuesto a su cargo se disminuirá en dicha cantidad, esto es, el patrón le traslada al Estado la cantidad que aquél entregó a los trabajadores por concepto de crédito al salario, siendo el propio Estado quien asume el costo de dicho crédito al salario, disminuyendo, en consecuencia, la recaudación del Estado, es decir en cantidad de \$.20 respecto de dicho patrón, de acuerdo con el ejemplo referido.--- Sin embargo, de conformidad con la disposición combatida, el patrón no debe disminuir del impuesto sobre la

renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a sus trabajadores por concepto del crédito al salario (de acuerdo con el ejemplo señalado, la cantidad de \$.20), para poder optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- En este orden de ideas, como ya se señaló, al no disminuir el patrón la cantidad de \$.20 que entregó a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, es él quien asume el costo de dicho crédito al salario (\$.20) y el Estado recibirá el impuesto sobre la renta a cargo del patrón o del retenido a terceros, sin ninguna deducción (por concepto de crédito al salario), por lo que el Estado ya no asumirá el costo en la cantidad de \$.20, no obstante de ser una carga que originalmente le corresponde asumir a él, pues, se insiste es el Estado quien otorga el crédito al salario, no así el patrón.--- Así, toda vez que el patrón no le traslada al Estado la cantidad de \$.20 que entregó a los trabajadores por concepto de crédito al salario (castigo fiscal), y, por tanto, la recaudación del Estado respecto de dicho patrón en la referida cantidad, no se disminuye, el patrón deja de pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, es decir, el patrón recibe una exención del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros la cantidad que entregó a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, siendo que dicha

disminución constituye un derecho a favor del patrón.--- Así, como se Señoría podrá advertir la mecánica del impuesto sustitutivo del crédito al salario se reduce a que dicho impuesto sólo se pagará por aquellos contribuyentes (patrones) que de acuerdo con la mecánica y cálculo del crédito al salario, prevista en los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, disminuyan dicho crédito al salario del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, lo que ya era un derecho de ellos (los patrones) al efectuar un gasto por cuenta del Estado.--- Asimismo, es importante destacar que la razón de ser de la opción (o amenaza tributaria) contenida en la disposición combatida no es otra que la de persuadir a los patrones, a que con el fin de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, no disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entreguen a sus trabajadores por concepto del crédito al salario.--- Lo anterior es así toda vez que el Estado reconoce de antemano que los contribuyentes del impuesto que se combate (patrones) preferirán dejar de disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que hayan entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, que pagar un impuesto adicional.- -- Lo anterior, evidencia que el impuesto sustitutivo

del crédito al salario no es un impuesto que grave el incremento patrimonial, sino que es un impuesto cuyo destino es que el Estado no asuma el costo, es decir, no pague por su cuenta, las cantidades que por disposición expresa de la ley (artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) está obligado a entregar a los trabajadores.--- Incluso, tan el Estado reconoce que el impuesto sustitutivo del crédito al salario no es un tributo destinado a gravar la capacidad económica, sino una amenaza tributaria, que no se pretende recaudar cantidad alguna por concepto de este nuevo impuesto.--- En efecto, del análisis que su Señoría realice del apartado A (Ingresos del Gobierno Federal), fracción I, numeral 10, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2000 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 1° de enero de 2002, advertirá que en el rubro correspondiente a ingresos por concepto de impuesto sustitutivo del crédito al salario la cantidad a recaudar es de \$0.0 pesos.--- Lo anterior confirma que el Estado no pretende, con el impuesto que nos ocupa, recuperar cantidad alguna por dicho concepto, pues supone que los contribuyentes amenazados con el pago del mismo, ejercerán la referida opción, no disminuyendo del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades

correspondientes del crédito al salario otorgado a sus trabajadores.--- De manera que, si bien no recaudará cantidad alguna por concepto de impuesto sustitutivo del crédito al salario, lo cierto es que traspasarán al patrón la carga del crédito al salario, toda vez que los patrones (contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario) no disminuirán del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que hayan entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, siendo que eran cantidades que originalmente le corresponden al Estado.--- Así, es claro que el impuesto sustitutivo del crédito al salario previsto en la disposición reclamada no está destinado a gravar la capacidad tributaria, sino que sean los patrones quienes asuman el costo que representa otorgar el crédito al salario, el cual, como se ha señalado en repetidas ocasiones está a cargo del Estado por disposición expresa prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que se impone conceder el amparo que se solicita.--- C. De conformidad con la disposición combatida, el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario lo constituye la totalidad de las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, entendiéndose por lo anterior, 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, considerando también aquellos que para efectos de la Ley del impuesto sobre la Renta se consideran como ingresos asimilados de las personas físicas que reciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.---

Para mayor claridad, a continuación se transcribe la parte conducente del artículo Tercero Transitorio que constituye la disposición reclamada:---

‘Artículo Tercero Transitorio. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Único.’

(Transcribe).---

De la anterior transcripción de la disposición combatida se puede advertir que el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, lo constituye, en principio, solamente las erogaciones que realicen los patrones con motivo de una relación laboral.---

Sin embargo, el segundo párrafo de la disposición combatida adiciona aquellas erogaciones que para efectos del Capítulo I De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado de Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran ingresos asimilados.---

En estos términos, de conformidad con la disposición combatida, el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario lo constituye:---

- La totalidad de las erogaciones que una personas física o moral, desde luego, con el carácter de patrón, realiza con motivo de la*

prestación de un servicio personal subordinado, es decir, con motivo de una relación laboral y;--- - Las erogaciones que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (en específico las previstas en el artículo 110 de la Ley), se consideran ingresos asimilados.--- Sin embargo, el legislador al haber incluido como objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario por un lado, la totalidad de las erogaciones realizadas por mis representadas con motivo de una relación personal subordinada y, por otro lado, las erogaciones que se consideran como ingresos asimilados para efectos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, está considerando dentro de dicho objeto, erogaciones que, además de no ser salarios, no guardan relación alguna con los sujetos que tienen derecho al crédito al salario, lo cual rompe con la proporcionalidad que debe existir entre las erogaciones que se realizan a los trabajadores con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado (siendo que ellos son los que tienen derecho al crédito al salario) y las erogaciones que constituyen el objeto y la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario y, por ende, el mismo resulta desproporcional, violándose en perjuicio de mis representadas el artículo 31, fracción IV de la Constitución, según se evidencia a continuación.--- En primer término, como su

Señoría podrá advertir entre las erogaciones que se consideran objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, y que constituyen la base sobre la cual se aplica la tasa del 3%, se encuentran comprendidas todas las efectuadas con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado.-

-- Sin embargo, su Señoría advertirá que dentro de dichas erogaciones, se encuentran comprendidas algunas, que en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran exentas del pago del impuesto sobre la renta y que, por lo tanto, no deberían de considerarse para efectos de las erogaciones que constituyen la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- En efecto, el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las erogaciones que realiza el patrón a favor de sus trabajadores y, que no obstante constituyen un ingreso para los mismos, se encuentran exentas del pago del impuesto sobre la renta.---

A continuación, se transcribe la parte conducente del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:--- ‘Artículo 109.’ (Transcribe).---

Así, como su Señoría podrá advertir de la disposición anteriormente transcrita, algunas de las erogaciones que efectúa el patrón con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, mismas que constituyen el objeto y forman la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario, se

encuentran exentas, del pago del impuesto sobre la renta, por lo que no hay razón jurídica que justifique su inclusión para efectos de la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- No es obstáculo para concluir lo anterior, el hecho de que estemos en presencia de dos impuestos distintos, como lo son el impuesto sobre la renta y el impuesto sustitutivo del crédito al salario, pues como se ha demostrado, ambos impuestos están íntimamente relacionados, toda vez que como ya se ha señalado, según mis representadas disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que hayan pagado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, pagarán o no el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Pero más aun, la estrecha relación y, por tanto, la proporcionalidad que deben guardar, las erogaciones que efectúa el patrón, como mis representadas que forman la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario, y las erogaciones que efectúa el patrón con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado que se encuentran exentas del impuesto sobre la renta, deviene de la circunstancia de que el impuesto sustitutivo del crédito al salario, únicamente se pagará cuando el patrón no haya disminuido del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que

hubiese entregado a sus trabajadores por concepto del crédito al salario, siendo que dicho crédito se otorga a los empleados, que se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta a su cargo, respecto de las erogaciones que realiza el patrón y que, por tanto, se refleja directamente en el otorgamiento del crédito al salario que reciben.--- Así, las erogaciones que se deben incluir en la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario, deben ser necesariamente las mismas que constituyan un ingreso para los trabajadores, toda vez que de lo contrario, se están considerando erogaciones que no guardan relación alguna con los trabajadores que perciben el crédito al salario, máxime que la circunstancia de que algunas de las erogaciones que realiza el patrón con motivo de la relación subordinada se encuentran exentas del impuesto sobre la renta, repercute directamente en las cantidades que el patrón debe, en su caso, entregar o no a los trabajadores, pues según estén o no, el impuesto a cargo del trabajador puede disminuir o aumentar, reflejándose dicha circunstancia en el otorgamiento del crédito al salario.--- Lo anterior debe ser así, pues según los ingresos de los trabajadores estén o no, el impuesto sobre la renta a su cargo será mayor y, en consecuencia, se reflejará directamente en el otorgamiento o no de cantidades por concepto de

crédito al salario a favor de los trabajadores.--- En efecto, su Señoría no debe perder de vista que el impuesto sustitutivo del crédito al salario es un impuesto que se paga con motivo de las cantidades que el Estado deja de recaudar, en virtud de la disminución que el patrón hace del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros de las cantidades que entrega a sus trabajadores por concepto de crédito al salario.--- Por lo anterior, es claro que las erogaciones que forman la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario deber ser las mismas que, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, constituyen ingresos para los trabajadores, pues el hecho de que las erogaciones se encuentren exentas o no, incide en los montos que el patrón debe determinar a favor de sus trabajadores por concepto de crédito al salario, por tanto también inciden en la circunstancia de si el patrón deberá entregar o no a sus trabajadores las diferencias por concepto de crédito al salario, y finalmente incidirá en la circunstancia de si el patrón, podrá en su caso, disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que, en su caso, haya entregado a sus trabajadores por concepto del referido crédito.--- D. En este mismo orden de ideas, el hecho de que la disposición reclamada en la que se contiene el impuesto

sustitutivo del crédito al salario, también se incluyan, para efectos, de su base, las erogaciones que realiza el patrón que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran ingresos asimilados a salarios, igualmente resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, violándose en perjuicio de mis representadas el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.---

En efecto, su Señoría advertirá que el segundo párrafo de la disposición reclamada establece aquellas erogaciones que el patrón efectúe que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados, también forman base del impuesto sustitutivo del crédito al salario.-

-- A continuación, para mayor claridad, se transcribe el segundo párrafo de la disposición reclamada.--- ‘Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.---

Único.’ (Transcribe).--- Como su Señoría podrá advertir, el hecho de que para efectos de la determinación de la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario se incluyan las erogaciones que realiza el patrón (como mis representadas) que, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran un ingreso asimilable, resulta desproporcional en la medida que dichos ingresos asimilables no guardan relación alguna con los sujetos que tienen derecho al crédito al salario, y

en consecuencia, no guarda relación alguna con el crédito al salario, máxime que, como ya se señaló en el numeral anterior, dada la naturaleza del impuesto que nos ocupa (sustitutivo del crédito al salario) el mismo debe guardar una proporción directa con el crédito al salario y los ingresos que reciben dichos trabajadores.--- Sin embargo, el hecho de incluir para efectos de la determinación de la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario las erogaciones que realiza el patrón que, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran un ingreso asimilable, es desproporcional, toda vez que las personas a favor de las cuales se realizan las erogaciones y respecto de las cuales dichas erogaciones, se consideran como ingresos asimilados, no tienen vinculación alguna con el crédito al salario, ya que muchas de dichas erogaciones se realizan a favor de personas que no tiene derecho al crédito al salario.--- En efecto, del análisis que su Señoría realice del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, advertirá que sólo las personas que reciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, tiene derecho al crédito al salario.--- A continuación se transcribe la parte conducente del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--

- ‘Artículo 115.’ (Transcribe).--- Así, de la anterior disposición, claramente se advierte que el crédito

al salario únicamente se otorga a las personas que reciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, con independencia de que el patrón sea un particular (persona física o moral), o la Federación, Estados o Municipios, pues el primer párrafo y la fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a los ingresos que perciben las personas que tienen una relación laboral ya sea con un particular, o con la Federación, Estados o Municipios, respectivamente.--- Incluso, del análisis que su Señoría realice del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que se establecen los ingresos que se consideran como asimilados a los percibidos con motivo de la prestación de un servicio personal, advertirá que los ingresos que se consideran como asimilados y que derivan de erogaciones efectuadas por un patrón, se hacen a favor de personas que no prestan servicios personales subordinados.--- Para evidenciar lo anterior, a continuación se transcribe el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- ‘Artículo 110.’ (Transcribe).--- Como se Señoría podrá advertir de la anterior transcripción las personas físicas y morales, estos es, los patrones que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado (los cuales tienen el carácter de sujeto pasivo para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario), realizan diversas

erogaciones que se consideran ingresos asimilados, y que para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario forman parte de la base del referido impuesto. Sin embargo, dichas erogaciones no se efectúan a favor de personas respecto de las cuales exista la obligación de otorgarles el crédito al salario, por lo cual no existe justificación jurídica para incluir como parte de la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario, dichas erogaciones.--- En efecto, en el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se prevén diversas erogaciones que los patrones deben efectuar a favor de personas físicas, mismas que en virtud de su actividad no tienen derecho al crédito al salario, y aún suponiendo que tuvieran derecho a dicho crédito, no es obligación del patrón que efectúa la erogación correspondiente calcular y, en su caso, entregar a cantidad correspondiente del crédito al salario, toda vez que dichas personas físicas no reciben ingresos por concepto de una relación personal subordinada del patrón que efectúa la erogación respectiva.--- Para evidenciar lo anterior, basta con analizar a manera de ejemplo las erogaciones que un patrón pudiera realizar por los conceptos previstos en dichas fracciones a manera de ejemplo:--- a) Una asociación o sociedad civil que tiene el carácter de patrón, y realiza erogaciones por concepto de

anticipos a sus asociados, los cuales no tienen el carácter de empleados, sino de asociados. Dichos anticipos constituyen una erogación para la asociación que tiene el carácter de patrón (asumiendo, desde luego, que tiene empleados) y que en términos de la fracción II del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran como ingresos asimilados.--- No obstante, que los asociados no son empleados y que, por tanto, no tienen derecho al crédito al salario y que los anticipos no se realizan con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, en términos del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta que constituye la disposición reclamada, el patrón está obligado a incluir como parte de la base para la determinación del impuesto sustitutivo del crédito al salario (para efectos de nuestro ejemplo), las erogaciones efectuadas por concepto de anticipos.--- b) Asimismo, un patrón (sea persona física o moral) que con motivo de un servicio personal independiente que le prestan, efectúa erogaciones por concepto de honorarios al prestatario del servicio, estará obligado en términos del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta que constituye la disposición reclamada, a considerar como parte de su base gravable del impuesto sustitutivo del crédito al salario, la

erogación efectuada por concepto de honorarios, toda vez que dicho honorario se considera un ingreso asimilable para efectos de la Ley de la materia.--- Al igual que en el ejemplo referido en el inciso a) anterior, no obstante que el sujeto que percibe el honorario, para efectos del patrón que realiza la erogación por concepto de honorarios, no tiene derecho al crédito al salario, dicho patrón, está obligado a considerar dicha erogación (por concepto de servicios recibidos) para efectos de la determinación de su base del impuesto sustitutivo del crédito al salario. Lo anterior, por el simple hecho de que la base del impuesto cuya constitucionalidad se combate, incluye aquellas erogaciones que se consideran ingresos asimilados, se insiste, no obstante que dicha erogación no guarda relación alguna con las personas que tienen derecho al crédito al salario y, por tanto, tampoco guarda relación alguna con el crédito al salario.--- Lo anterior, como su Señoría podrá advertir, evidencia la desproporcionalidad del impuesto sustitutivo del crédito al salario, toda vez que al tener los patrones (sujetos pasivos del impuesto) la obligación de incluir para la determinación de su base gravable erogaciones que no están directamente relacionadas con la prestación de un servicio personal subordinado, es claro que se están incluyendo erogaciones que no

guardan proporción con las erogaciones que los patrones efectúan a favor de las personas que tienen derecho al otorgamiento del referido crédito, lo cual se traduce en una desproporcionalidad absoluta del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Además, los actos reclamados desconocen que el pago de salarios únicamente representan un signo de riqueza en la medida que las mismas tengan un efecto redituable para mis representadas.--- En otras palabras los gastos o erogaciones son signo de capacidad contributiva en la medida que al efectuarlos sean redituables, de manera que entre mas erogaciones efectúan mis representadas, en su carácter de sujetos pasivos, mayor serán los ingresos que se generarán a su favor.--- Lo anterior, incluso ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los criterios jurisprudenciales que a continuación se transcriben.--- ‘NÓMINAS, IMPUESTO SOBRE. LA FIJACIÓN CONVENCIONAL DE LOS SALARIOS NO ES OBSTÁCULO PARA QUE SE RESPETE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.’ (Se transcribe).--- ‘NÓMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTÍCULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE SU OBJETO ES INDICATIVO DE CAPACIDAD

CONTRIBUTIVA DEL SUJETO DEL IMPUESTO.' (Se transcribe).--- Como su Señoría podrá advertir, la base del mismo, sobre la cual se aplica la tasa del 3%, resulta desproporcional, toda vez que considera para efectos de la determinación de la referida base, el total de las erogaciones que efectúan las personas físicas y morales (patrones) por la prestación de un servicio personal subordinado, incluso aquellas erogaciones que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta son asimilables a salarios.--- Sin embargo, al establecer la disposición reclamada que deben considerarse incluso aquellas erogaciones que efectúan las quejas, que para efectos de la Ley de la materia son asimilables a salarios, se está violando en perjuicio de mis representadas la garantía de proporcionalidad, toda vez que se les está gravando a mis representadas en función de erogaciones que no denotan su verdadera capacidad contributiva.--- En efecto, a diferencia de las erogaciones que se realizan con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado que, en principio, sí denotan capacidad contributiva, como ya se señaló anteriormente, las erogaciones que efectúan mis representadas que son asimilables a salarios, no demuestran su verdadera capacidad contributiva y, por tanto, no debieran considerarse para la determinación de la

base de mis representadas para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- En estos términos, como su Señoría podrá advertir, el hecho de que la disposición reclamada establezca que para efectos de la determinación de la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario a cargo de mis representadas, se deban incluir las erogaciones que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios, resulta desproporcional y, por tanto violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución, toda vez que dichas erogaciones no atienden a la capacidad contributiva de mis representadas.--- E. Para evidenciar la desproporcionalidad de la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario, al pretender incluir como parte de dicha base todas las erogaciones que realiza el patrón con motivo de una relación personal subordinada, incluso las exentas, ya también pretender incluir las erogaciones que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran ingresos asimilados, basta advertir las recientes modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal.--- En efecto, el pasado 14 de enero se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000.--- Al respecto se publicaron las Reglas

15.1 15.2. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario. La Regla 15.1 establece lo siguiente:--- '15.1.' (Transcribe).--- Como su Señoría podrá advertir, el hecho de que la regla anteriormente transcrita precise o aclare que para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario únicamente se considerarán aquellas erogaciones que estén gravadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, claramente evidencia que el artículo único del impuesto sustitutivo del crédito al salario, al considerar todas las erogaciones (incluso las exentas para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta) para determinar la base del referido impuesto, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.--- En efecto, el claro que la modificación contenida en la Regla 15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2000, al señalar que sólo se considerarán como erogaciones para efectos de la determinación de la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario aquellas erogaciones que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también se encuentran gravadas (esto es, excluye a las exentas) corrobora el concepto de violación que las quejas hacen valer en cuanto que el impuesto sustitutivo del crédito es desproporcional, violándose en perjuicio de mis representadas el artículo 31, fracción IV de la Constitución.--- Lo anterior, resulta igualmente

aplicable por lo que hace referencia a los conceptos asimilables a salarios para efectos del artículo único, toda vez que señala que las erogaciones que realicen los patrones que sean ingresos asimilables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo se considerarán para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario cuando la referida Ley prevea que se les pueda aplicar el crédito al salario.--- En estos términos, las modificaciones contenidas en la Regla 15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal, solamente evidencian que el impuesto sustitutivo del crédito al salario, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que dentro de su objeto, se consideran erogaciones que reciben los trabajadores que tienen derecho al otorgamiento del crédito al salario.--- No es obstáculo para concluir que el impuesto sustitutivo del crédito al salario resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, por el simple hecho de que las modificaciones contenidas en la Regla 15.1 redundan en un beneficio a favor de los contribuyentes del referido impuesto, al limitar las erogaciones que deben ser consideradas para determinar la base del impuesto, pues el hecho es que de conformidad con la disposición que constituye el acto reclamado, la misma al tener el

carácter de ley, es decir, es general, abstracta, impersonal y obligatoria, causa un agravio personal y directo en la esfera jurídica de mis representadas; además, que la Resolución Miscelánea Fiscal puede ser modificada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cualquier momento, siendo posible eliminar el supuesto beneficio otorgado a favor de los trabajadores, mediante la multicitada Regla 15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal.--- F. Como se ha demostrado a lo largo del presente concepto de violación, el impuesto sustitutivo del crédito al salario está estrechamente vinculado al crédito al salario y, por lo tanto, también está íntimamente vinculado con el impuesto sobre la renta.--- En efecto, dada la estrecha vinculación que tienen el impuesto sustitutivo del crédito al salario y el impuesto sobre la renta, en virtud del crédito al salario, resulta incongruente que en la especie se grave a mis representadas en función de las erogaciones.--- En otras palabras, si el impuesto que nos ocupa está íntimamente vinculado con el impuesto sobre la renta, es claro que el impuesto sustitutivo del crédito al salario, es inconstitucional, pues una erogación (tratándose de impuestos al ingreso) no son signo de capacidad contributiva, lo que hace evidente que ese impuesto es desproporcional y, por lo tanto, se debe conceder el amparo que se solicita.--- Esto es,

su Señoría no debe pasar por alto que en el impuesto sobre la renta se grava los ingresos y en la especie se grava un egreso, no obstante la estrecha vinculación de dichos impuestos.--- G. Como ha quedado claro, para no pagar el ‘impuesto amenaza’ (sustitutivo del crédito al salario), los contribuyentes tienen que autocastigarse (absorber como propio un gasto que originalmente le correspondería al Estado), lo cual resulta desproporcional, pues desvirtuaría la base para el pago del impuesto sobre la renta.--- Como también ya se explicó, un impuesto será proporcional en la medida en que grava la auténtica capacidad para contribuir, lo que en el impuesto sobre la renta, se logra cuando se gravan a los ingresos menos los gastos propios, sin embargo, con motivo de la opción que se analiza, se obliga a los patrones (como mis representadas) a efectuar un gasto que no le es propio, sino del Estado, y consecuentemente se está en presencia de disposiciones inconstitucionales.--- En efecto, al obligarse a los patrones como mis representadas a absorber una erogación que no les corresponde, al renunciar a disminuir el crédito al salario pagado, necesariamente se les afecta su capacidad contributiva, pues la base del tributo estará afectada por un gasto por cuenta de un tercero, que no se podrá recuperar.--- SEGUNDO. VIOLACIÓN

DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.--- A. Como se mencionó anteriormente, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de forma equitativa.---- La doctrina y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria prevista en el citado artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.--- ‘El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya solo por ello es inequitativa.’ Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos en la Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, página 78.--- Adolfo Arrioja Vizcaino en su obre ‘Derecho Fiscal’ (Editorial Themis, 1a. edición 1982, pág. 81), señala que una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.--- Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado las siguientes tesis y precedentes:---

‘IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.’ (Se transcribe).--- ***‘IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.’*** (Se transcribe).--- ***Así, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias.--- Lo anterior es así en virtud de que la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad.--- En resumen, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancia frente a la Ley.--- B. En el caso en cuestión, es importante recordar que la disposición reclamada establece una opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, siempre que no disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que hayan entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario.--- Dicha opción no puede ser ejercida por todos los contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario, sino por razones obvias y notorias sólo***

por aquellos patrones que cuentan con trabajadores que perciben bajos ingresos, toda vez que si los trabajadores del patrón perciben bajos ingresos, toda vez que si los trabajadores del patrón perciben medios y altos, el sujeto pasivo (patrón), no tomará la referida opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, lo cual se traduce en un trato inequitativo de contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, máxime que ambos patrones se encuentran obligados al pago del referido impuesto.--- Para mayor claridad, a continuación se transcribe el séptimo párrafo del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que se contiene el impuesto sustitutivo del crédito al salario.---

‘Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario. Único.’

(Transcribe).--- Como se Señoría recordará, cuando se explicó la mecánica de cálculo y aplicación del crédito al salario, en el apartado de cuestión previa, cuando el crédito al salario resulta mayor que el impuesto sobre la renta a cargo del empleado, el patrón, está obligado a entregar al trabajador la diferencia que resulte del crédito al salario.---

Asimismo, se señaló que la diferencia que el patrón entrega a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, se podrá disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros. Lo

anterior, con el fin de que el patrón recupere las cantidades que entregó a los trabajadores por cuenta del Estado, en virtud de que el crédito al salario constituye un subsidio que otorga el Estado a los empleados de menores ingresos.--- Es importante destacar que los patrones sólo pueden disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que hayan entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, siendo que sólo se entregarán dichas cantidades cuando el impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores resulte menor que el crédito al salario de los trabajadores, ya que de lo contrario no se entrega cantidad alguna.--- Esto es, si el impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores resulta menor que el crédito al salario al que tienen derecho los trabajadores, el patrón estará obligado a entregar a los trabajadores la diferencia que resulte por concepto de crédito al salario.--- Por el contrario, cuando el impuesto sobre la renta a cargo del trabajador (aplicado el subsidio acreditable) resulte mayor que el crédito al salario, el patrón aplicará la cantidad correspondiente por concepto de crédito al salario al impuesto a cargo del trabajador, disminuyéndose el impuesto a su cargo, pero el patrón no entregará cantidad alguna al trabajador por concepto de crédito al salario.--- En estos términos, la

circunstancia de que el patrón pueda o no efectuar la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades entregadas a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, depende de que el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores resulte mayor o menor que las cantidades a las que tienen derecho por concepto de crédito al salario, circunstancia que a la vez depende del tipo de trabajadores que cada patrón tenga, según a la actividad a la que se dedique.--- En otras palabras, un patrón que tiene trabajadores con salarios altos como es el caso de las empresas que se dedican a la prestación de servicios, en los que el impuesto sobre la renta a su cargo siempre es mayor que el crédito al salario al que tienen derecho, es claro, que el patrón nunca estará obligado a entregarles cantidad alguna por concepto de crédito al salario y, por tanto, no podrá efectuar la disminución a la que se refiere el artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por tanto, no podrá optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, por lo que siempre deberá pagar el referido impuesto.--- En este mismo orden de ideas, un patrón que tiene trabajadores con salarios bajos, como es el caso de las empresas que se dedican a la construcción, en los que el impuesto sobre la renta a su cargo siempre es menor que el crédito al

salario al que tienen derecho, el patrón siempre está obligado a entregarles la diferencia que resulta por concepto de crédito al salario y, por lo tanto, puede disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades entregadas a sus trabajadores, de conformidad con el artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, en consecuencia, puede optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, si no efectúa la referida disminución.--- Lo anterior resulta más claro si se toman en consideración los siguientes ejemplos:---

1. Una empresa que realiza erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado que se dedica a la prestación de servicios de consultaría, es decir, que tiene el carácter de patrón y, por tanto, está obligada al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario.-

-- Ahora bien, dada la actividad a la que se dedica dicha empresa, sus trabajadores reciben ingresos altos y, en consecuencia, las cantidades que se les retienen por concepto de impuesto sobre la renta son altas, para efectos del ejemplo vamos a suponer que cuenta con 5 empleados.---

Empleados	Sueldo	Tasa ISR	ISR cargo	(Crédito al salario)	Total ISR a cargo
Empleado 1	\$10,000.00	35%	\$3,500	\$345	\$3,155
Empleado 2	\$9,500.00	34%	\$3,230	\$360	\$2,870
Empleado 3	\$9,000.00	34%	\$3,060	\$365	\$2,695

Empleado 4	\$9,700.00	35%	\$3,395	\$355	\$3,040
Empleado 5	\$10,500.00	35%	\$3,675	\$340	\$3,335

Del ejemplo anterior, su Señoría podrá advertir que dado que la nómina de la empresa que se dedica a la consultoría, es tan alta que el crédito al salario es mucho menor que el impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, siendo claro que el patrón no entrega cantidad alguna a sus trabajadores por concepto del crédito al salario. En este sentido es claro que el patrón no puede efectuar en términos del artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, disminución alguna a cargo del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros y, por lo tanto, es claro que no puede ejercer la opción de no pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- En virtud de lo anterior, la empresa de consultoría del ejemplo referido siempre tendrá que pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, de manera que dada su actividad comercial y dado el tipo de empleados que tiene, la misma se encuentra excluida de ejercer la opción prevista en el séptimo párrafo de la disposición combatida, circunstancia que per se evidencia la inequidad de la referida disposición.--- Ahora bien, a continuación, nos referiremos a un ejemplo de una empresa (patrón), que dada su actividad, el tipo de empleados que tiene, siempre estará en posibilidad de ejercer la

9WUsFGG2/27Xpd5Jwvelrg0XwVifKA4j/eoWyyOd40Q=

opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- 2. Una empresa que realiza erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado que se dedica a la construcción, es decir, que tiene el carácter de patrón, y por tanto, está obligado al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Ahora bien, dada la actividad a la que se dedica dicha empresa, sus trabajadores reciben ingresos bajos y, en consecuencia, las cantidades que se les retienen por concepto de impuesto sobre la renta sin bajas, para efectos del ejemplo vamos a suponer que cuenta con 5 empleados.---

<i>Empleados</i>	<i>Sueldo</i>	<i>Tasa ISR</i>	<i>ISR cargo</i>	<i>(Crédito al salario</i>	<i>Total ISR a cargo</i>
<i>Empleado 1</i>	<i>\$600.00</i>	<i>10%</i>	<i>\$60</i>	<i>\$78</i>	<i>\$18*</i>
<i>Empleado 2</i>	<i>\$550.00</i>	<i>9%</i>	<i>\$49.5</i>	<i>\$85</i>	<i>\$35.5*</i>
<i>Empleado 3</i>	<i>\$500.00</i>	<i>8%</i>	<i>\$40</i>	<i>\$90</i>	<i>\$50*</i>
<i>Empleado 4</i>	<i>\$570.00</i>	<i>9%</i>	<i>\$51.3</i>	<i>\$88</i>	<i>\$36.7*</i>
<i>Empleado 5</i>	<i>\$650.00</i>	<i>11%</i>	<i>\$71.5</i>	<i>\$75</i>	<i>\$3.5*</i>

**Nota. Dichas cantidades no le corresponden al impuesto sobre la renta a cargo del trabajador, sino a las cantidades que el patrón entregó a los trabajadores por concepto de crédito al salario, toda vez que el impuesto sobre la renta fue menor que las cantidades a las que tenían derecho por concepto de crédito al salario.--- Del ejemplo anterior, su Señoría podrá advertir que dado que la nómina de la empresa que se dedica a la*

construcción es tan baja que el crédito al salario es mucho mayor que el impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, siendo claro que el patrón entrega a los trabajadores por concepto de crédito al salario, la diferencia que resulta. En este sentido es claro que el patrón puede efectuar en términos del artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la disminución de las cantidades entregadas a sus trabajadores por concepto de crédito al salario del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros y, por lo tanto, es claro que, contrariamente a la empresa que se dedica a la consultoría, sí puede ejercer la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- En estos términos, como su Señoría podrá advertir de los ejemplos anteriormente referidos, la empresa que se dedica a la construcción podrá optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, en tanto que la empresa que se dedica a los servicios de consultoría, no podrá hacerlo, ello demuestra claramente que la opción de no pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario, resulta violatoria del principio de equidad tributaria.--- En efecto, la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, sólo puede ser ejercida por aquellos contribuyentes del referido impuesto cuyos trabajadores reciben salarios bajos, pues el

crédito al salario al que tienen derecho dichos trabajadores siempre será mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo, pudiendo el patrón efectuar la disminución correspondiente del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, en términos del artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- Así las cosas, la disposición reclamada resulta violatoria del principio de equidad tributaria, toda vez que no obstante que los sujetos pasivos del impuesto sustitutivo del crédito al salario como mis representadas se encuentran en la misma hipótesis de causación, hay contribuyentes del mismo que pueden optar por no pagar dicho impuesto, atendiendo como criterio de distinción al tipo de trabajadores con el que cuenta cada sujeto pasivo del impuesto, en su carácter de patrón, situación que a su vez está relacionada con la actividad a la que se dedica cada patrón.--- Es importante que su Señoría no pierda de vista que si bien estamos en presencia de una opción y que, por lo tanto, los contribuyentes pueden o no ejercerla, es claro que hay ciertos contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario que en virtud de las actividades a las que se dedican y los trabajadores con los que cuentan, nunca estarán en posibilidad de ejercer dicha opción, haciéndose nugatorio su derecho a ejercer dicha opción.--- Lo que es más,

no es obstáculo para concluir lo anterior el hecho de que la empresa de consultoría (para efectos de nuestro ejemplo) contara con un empleado de bajos ingresos, respecto del cual el crédito al salario al que tiene derecho fuera mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo y que, por tanto, el patrón pudiera efectuar la disminución correspondiente del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, y así argumentar que dicho patrón puede optar por la opción contenida en la disposición reclamada, toda vez que de ser ello así, como se Señoría advertirá, la carga que representa ejercer la opción para la empresa que se dedica a la construcción será mucho mayor que la carga que representaría para la empresa de consultoría que cuenta con un empleado de ingresos bajos.--- Esto es, su Señoría no pasará por alto que si la empresa de construcción ejerce la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, renunciando a su derecho de disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que haya entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, está renunciando a disminuir mayores cantidades que a las que renunciaría a disminuir la empresa de consultoría que cuenta con un solo trabajador de bajos ingresos (adicional a los cinco empleado de

ingresos altos).--- Esto es, para efectos del ejemplo, una empresa sólo renuncia a disminuir la cantidad entregada por concepto de crédito al salario a un solo trabajador, en tanto que otra renuncia a disminuir las cantidades entregadas a todos sus trabajadores.--- Lo anterior, evidencia la inequidad de la disposición reclamada por lo que hace a la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, toda vez que el criterio al que se debe atender para el ejercicio o no de la opción para no pagar el referido impuesto, atiende a una circunstancia ajena y fuera del control de cada contribuyentes y que, desde luego implica una mayor carga, sacrificio y costo para uno que para otros.--- La inequidad de la disposición reclamada se evidencia aún más con el hecho de que la opción para no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, está condicionada a que los contribuyentes, esto es, los patrones, no efectúen la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que hayan entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, siendo que, como se señaló en apartados anteriores no todos los patrones (dada la actividad que realizan y el tipo de trabajadores con el que cuentan), pagan crédito al salario y, por tanto, no pueden efectuar disminución alguna.--- Esto es, sólo los patrones que hayan entregado a

sus trabajadores el crédito al salario, correspondiente pueden tomar la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, siempre que no efectúen la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, de las cantidades que hayan entregado por concepto de crédito al salario.--- Ahora bien, como se ha señalado en repetidas ocasiones, es el Estado quien otorga a los trabajadores el crédito al salario, a través de los patrones, teniendo éstos el derecho a recuperar las cantidades que, en su caso, haya entregado por cuenta del Estado, mediante la disminución que efectúa del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, de las cantidades entregadas a los trabajadores.--- Sin embargo, como ya se ha comentado, la opción para no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, está condicionada a que el patrón no efectúe la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades entregadas a los trabajadores por concepto de crédito al salario y por cuenta del Estado, siendo que sólo ciertos contribuyentes pueden tomar la referida opción.--- En estos términos, mediante la opción contenida en la disposición que se reclama, en realidad sólo se permite a ciertos contribuyentes a no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario (aquellos que entregaron crédito al salario a

sus trabajadores), en tanto que aquellos que no efectuaron dicho pago no pueden ejercer dicha opción.--- En otras palabras, la opción contenida en el séptimo párrafo de la disposición reclamada se debe leer como ‘No pagues el impuesto sustitutivo del crédito al salario si renuncias a cobrar las cantidades a las que tienes derecho en virtud de haber entregado a los trabajadores (crédito al salario) por cuenta mía.’ Incluso en términos más sencillos ‘No me pagues el impuesto que me debes, si renunciar a cobrarme el dinero que yo ore debo por concepto de crédito al salario.’--- Sin embargo, si partimos de la base que no todos los contribuyentes del impuesto tienen un derecho de cobro con el Estado (toda vez que no todos pagaron crédito al salario a sus trabajadores), luego entonces, la opción es limitativa a ciertos sujetos y, por ende, inconstitucional.--- En otras palabras, el Estado sólo dispensa del pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario a los contribuyentes de dicho impuesto, que a su vez le perdonen al Estado el pago de su deuda (crédito al salario pagado por su cuenta), no disminuyendo del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros el referido crédito, siendo que no todas entregaron dicho crédito a sus trabajadores, según la actividad a la que se dedican, como ya se señaló anteriormente.--- Lo

anterior, como su Señoría advertirá, resulta completamente inconstitucional, pues además de que viola el principio de equidad tributaria, evidencia que el impuesto que nos ocupa no tiene como finalidad generar recursos suficientes para destinar al gasto público, sino que su finalidad es persuadir a los contribuyentes del mismo a perdonar al Estado la deuda que tienen derecho a cobrar por concepto de crédito al salario, ahorrándose así el pago de un impuesto.--- Para evidenciar aún más la clara inconstitucionalidad de la disposición reclamada y, en específico de la opción que nos ocupa, piénsese, a manera de ejemplo, en que se estableciera una opción para los contribuyentes del impuesto sobre la renta para no pagar dicho impuesto, si las personas que adquirieran Certificados de la Tesorería de la Federación (Cetes), renuncia a cobrar los rendimientos que el Estado está obligado a pagar a los tenedores de dichos títulos a su vencimiento.--- De acuerdo con el ejemplo anterior y, de manera exactamente igual al caso que nos ocupa, no todos los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta podrían ejercer la referida opción (renunciar al cobro de los rendimientos de Cetes) toda vez que no todos los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta poseen Cetes.--- En la especie, no todos los contribuyentes del impuesto

sustitutivo del crédito al salario, pueden optar por no pagarlo, pues no todos pagaron crédito al salario a sus trabajadores.--- Por lo anterior, es evidente que la disposición combatida viola en perjuicio de mis representadas la garantía de equidad tributaria, siendo procedente concederles el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado.--- D. Asumiendo que se pretenda justificar la inequidad de los actos reclamados con un fin extrafiscal, ello no convalidaría la inconstitucionalidad de los actos reclamados.--- Su Señoría no debe perder de vista que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia definida en su anterior integración, que las contribuciones pueden atender de manera secundaria al fin recaudatorio, a fines de carácter extrafiscal, siempre que no se transgredan los principios constitucionales en materia tributaria. A continuación se transcribe la referida tesis jurisprudencial.--- ‘CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.’ (Se transcribe).--- En estos términos, el fin extrafiscal de las contribuciones únicamente será justificable y acorde con la Constitución Federal en la medida que dicho fin tenga el carácter de accesorio o secundario respecto del fin recaudatorio y que, por tanto, no se violen las garantías constitucionales en materia tributaria en aras de cumplir dicho fin extrafiscal.---

En otras palabras, en el momento que en materia tributaria se antepone un fin extrafiscal a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, el impuesto o, en su caso, la disposición jurídica correspondiente resulta inconstitucional.--- En la especie, de ninguna manera se podría justificar la violación a la garantía de equidad tributaria anteponiendo, la existencia de fines extrafiscales para justificar el tratamiento establecido en la disposición combatida, en lo referente a los sujetos pasivos del impuesto sustitutivo del crédito al salario que pueden optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Sin embargo, pretender sostener dicha postura, se traduciría en una clara violación a las garantías de seguridad y certeza jurídicas, en perjuicio de los contribuyentes, pues se anteponen fines extrafiscales (normalmente de contenido económico o social) a las garantías individuales en materia tributaria.--- Lo anterior no sería justificable ni siquiera a la luz de otra disposición constitucional en la que se contienen garantías de tipo social.--- Lo anterior resultaría inadmisibile, pues una violación a una garantía individual prevista en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se justificaría con fundamento en otra disposición constitucional, con independencia del fin extrafiscal previsto en dicha

*disposición, pues ambas disposiciones tiene la misma jerarquía, esto es, ambas disposiciones son constitucionalmente iguales y, por ende, resultaría ocioso pensar que una violación a su derecho constitucional tiene su fundamento en otra disposición constitucional.--- Máxime, que conforme a lo dispuesto por el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos conforme al cual las garantías que otorga dicha Constitución, no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que en la misma se establecen. Por lo que resultaría incorrecto y, desde luego, ilegal y arbitrario, que omitiéndose el contenido del referido artículo 1º constitucional, se violaran las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, justificándose dicha violación en disposiciones constitucionales de contenido social o económico, como por ejemplo los artículos 25, 26 y 28.--- Con relación al contenido de dichas disposiciones, el Ministro Juventino Castro y Castro, en su obra *Garantía y Amparo*, 8ª ed., Edit. Porrúa, México 1994, pág. 168, señala que las mismas no integran garantías constitucionales, ya que no pueden ubicarse como derechos reclamables por los individuos o por los grupos sociales, hasta en tanto no se establezca con entera concreción la forma procesal de asegurar los propósitos en ellos*

contenidos.--- Sin pasar por alto el comentario del Ministro Castro y Castro con relación a los referidos artículos, ciertamente la colectividad siempre está por encima del individuo, pero en la medida que existía seguridad y certeza jurídica.--- Es importante señalar que con los referidos artículos, o cualesquiera otros que consignent garantías sociales, no se otorga la certeza y seguridad jurídica necesaria a favor de los contribuyentes, como para soslayar una violación a las garantías tributarias, so pretexto de que se atiende a fines extrafiscales que, a su vez, atienden al interés de la colectividad.--- En efecto, dichos artículos establecen una serie de principios que el Estado debe seguir, a efecto de lograr un correcto desarrollo económico y social, pero dichos artículos no son justificación suficiente para que en aras de cumplir dichos principios se violen las garantías tributarias previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dichos principios son tan amplios que dejan a los particulares en estado de inseguridad y falta de certeza jurídica y, por ende, en un estado de indefensión jurídica frente a las autoridades.--- No se debe perder de vista que toda contribución debe siempre respetar los principios constitucionales de justicia tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31,

constitucional, de manera que el problema se presenta cuando en aras de cumplir fines extrafiscales, como pudiera acontecer en la especie, se utilizan dichos fines, violándose los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria.--- Esto es, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento a la jerarquía normativa.--

- Lo anterior obedece a que la norma fiscal debe estar subordinada a los preceptos constitucionales que la rigen, pues siguiendo las palabras del maestro Eduardo García Maynez, en su obra Introducción al Estudio del Derecho, Edit. Porrúa, México, 38ª edición, 1986, pág. 85, ‘las leyes ordinarias representan un acto de aplicación de preceptos constitucionales’, de tal forma que la ley ordinaria nunca debe contradecir a la constitucional o ir más allá de lo que éste establece.--- En consecuencia, toda ley fiscal debe atender al precepto constitucional que la rija, pues de otra manera asumiría características de inconstitucionalidad.--- En estos términos, para anteponer un fin extrafiscal (de contenido social o económico) a los principios constitucionales en materia tributaria, sería necesario que alguna disposición constitucional expresamente permitiera anteponer una garantía social o en general un

*beneficio colectivo, respecto de una garantía individual. Sin embargo, en la actualidad no existe en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos disposición jurídica alguna en dicho sentido, siendo que el artículo 29 constitucional no resulta aplicable en la especie y el artículo 131, segundo párrafo de la Constitución, se limita a la materia aduanera.--- Máxime, que como se ha señalado, las disposiciones constitucionales que constituyen el supuesto fundamento de los fines extrafiscales de las contribuciones, no puede servir de fundamento, al ser de contenido tan amplio, que dejan a los contribuyentes en estado de inseguridad jurídica.--- Sostener lo contrario equivaldría a anteponer una garantía social (fin extrafiscal) respecto de una garantía individual, lo cual si bien moralmente es plenamente justificable no lo es, pues carece de sustento jurídico constitucional.--- Sobre el particular, resulta oportuno referirnos al voto de minoría formulado por los Ministros Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo Ortiz Mayagoitia en contra de la ejecutoria pronunciada por el Tribunal Pleno en el amparo en revisión 1776/96, promovido por *****
S. A. de C. V. (El referido voto formulado por la minoría aparece publicado como artículo en la Revista Lex, difusión y análisis, 3ª Época, año III, correspondiente al mes de agosto 1997, número*

26).--- (Transcribe).--- Del voto minoritario efectuado por los Ministros Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, anteriormente transcrito, claramente se corrobora, lo señalado anteriormente en el sentido de que, por un lado, no existe precepto constitucional alguno que permita anteponer un fin extrafiscal respecto de una garantía en materia tributaria y, por otro lado, que no se justifican violaciones a las garantías individuales en materia tributaria en aras de atender a supuestos fines extrafiscales previstos en otras disposiciones constitucionales que atienden al interés colectivo.--- Como acertadamente lo señalan los Ministros Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, los tributos con fines extrafiscales ante todo son tributos y, por tanto, debe atender a los principios constitucionales en materia tributaria y en forma secundaria a aspectos de tipo extrafiscal no a la inversa, máxime que no hay disposición jurídica constitucional que prevea la existencia de los fines extrafiscales de los impuestos y menos aún que prevea que el fin extrafiscal está por encima de los principios tributarios.--- En virtud de lo anterior, su Señoría deberá tener presente que ningún fin de tipo extrafiscal justifica violación alguna a las garantías de justicia tributaria en perjuicio de mis representadas, previstas en el

artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.---
Por lo anterior, lo procedente será que su Señoría conceda a mis representadas el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado en contra de la disposición reclamada, en virtud de que la misma resulta violatoria del principio de equidad tributaria, violándose en perjuicio de mis representadas el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.--- **TERCERO. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y DE SEGURIDAD JURÍDICA.---** *La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política consagra, entre otras garantías a favor del gobernado, la garantía de legalidad tributaria que consiste en que las contribuciones deben ser creadas mediante un procedimiento formal y materialmente legislativo, esto es, mediante un ordenamiento general y abstracto emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.---* *Adicionalmente, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina también son unánimes en señalar que para*

que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria es necesario que en la Ley se establezca con toda certeza y precisión los elementos que lo integran tales como: hipótesis de causación, sujeto, objeto, base, tasa, de tal manera que no quede margen para una actuación tributaria por parte de la autoridad.--- En efecto, este principio ha sido reiteradamente reconocido por nuestro Máximo Tribunal, en las tesis que a continuación se transcriben:--- ‘IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.’ (Se transcribe).--- ‘IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.’ (Se transcribe).--- Por su parte, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno, en su obra denominada ‘Derecho Fiscal’, señala lo siguiente en relación con el principio de legalidad tributaria:--- (Transcribe).--- Así entonces, es claro que cualquier disposición tributaria que no defina o regule con toda precisión el alcance y demás elementos de la obligación tributaria a cargo de los sujetos, dando margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa, resulta contraria al principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.--- Esto es, como lo ha sostenido de manera unánime tanto la doctrina como la jurisprudencia de la Suprema Corte de

Justicia de la Nación, todos los elementos sustantivos de una contribución, tales como el sujeto, las hipótesis de causación, el objeto, la base, la tasa y el lugar y época de pago deben estar regulados de manera precisa por la Ley, de tal suerte que, tanto a los gobernados como a las autoridades no quede otra labor que el aplicarla.--- En estos términos, es claro que cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos sustanciales de una contribución, debe establecer contada claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal suerte que estos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.--- Asimismo, el principio de legalidad tributaria exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria, es decir, los elementos esenciales del tributo, estén consignados de tal forma por la Ley que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales.--- En la especie, del análisis que su Señoría realice de la disposición combatida advertirá que la misma viola en perjuicio de mis representadas el principio de legalidad tributaria por cuanto que no señala con certeza y precisión, por un lado, el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario y, por otro lado, respecto de los sujetos del impuesto, lo cual resulta claramente violatorio de la garantía

antes invocada, según se demuestra a continuación.--- Para mayor claridad, a continuación se transcribe la disposición combatida, en específico los párrafos en los que establece los sujetos y el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- ‘Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Único.’ (Transcribe).--- A. En primer término, por lo que hace a los sujetos del impuesto sustitutivo del crédito al salario, su Señoría podrá advertir que en el primer párrafo de la disposición reclamada se establece que los sujetos pasivos del impuesto que nos ocupa, son las personas físicas y morales como mis representadas que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, son sujetos del impuesto sustitutivo del crédito al salario los patrones, lo cual en principio pareciera que es lógico, toda vez que como se ha señalado en repetidas ocasiones el impuesto que nos ocupa está estrechamente vinculado con el crédito al salario que otorgan los patrones por cuenta del Estado.--- Sin embargo, como su Señoría podrá advertir, la disposición que contiene el impuesto que se reclama por inconstitucional, establece en su noveno párrafo, que para efectos del referido impuesto se considera una persona moral, el conjunto de aquellas que reúna alguna de las

características que se señalan en dicha disposición, estando obligada cada una de dichas personas morales a pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado.--- Lo anterior, resulta violatorio del principio de legalidad tributaria, en la medida que no se determina con certeza y precisión quién es el sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa de conformidad con el noveno párrafo de la disposición que nos ocupa, ni tampoco se señala con qué fin u objeto se establece que para efectos del referido impuesto, las personas morales que cumplan con ciertas características, se considerarán como una persona moral.--- En este mismo orden de ideas, para evidenciar que la disposición reclamada resulta violatoria del principio de legalidad tributaria, su Señoría podrá advertir que el hecho de que para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario, se considere como una persona moral aquellas personas morales que cumplan con las características especiales que se señalan en dicha disposición, tales como que sean poseídas por una persona física o moral que detente más del 50% de las acciones con derecho a voto, o que ejerza control efectivo, constituye una ficción legal que no tiene razón de ser, en virtud de que en el primer

párrafo claramente se señala quiénes son los sujetos pasivos del impuesto que nos ocupa.--- Lo que es más, el hecho de que en el noveno párrafo de la disposición combatida se señale que el sujeto pasivo del impuesto es diverso del que se señala en el primer párrafo, resulta por demás confuso, máxime que el concepto a que se hace referencia en el noveno párrafo, constituye una ficción jurídica, que carece de razón de ser, pues no existe una justificación para que el legislador considere como una sola persona moral al conjunto de ellas.--

- Además, no es justificación jurídica válida el hecho de que dichas personas morales puedan tener algún tipo de vínculo económico entre ellas, pues jurídicamente constituyen entes jurídicos distintos con personalidad jurídica propia y, por tanto, independientes cada una de ellas.--- En este mismo orden de ideas, se Señoría no pasará por alto que las relaciones de tipo laboral que cada una de dichas empresas, en su carácter de empresas, tiene con sus empleados es independiente de las relaciones laborales de las demás personas morales con sus trabajadores y, en consecuencia, las erogaciones por la prestación de un servicio laboral que cada una de dichas empresas efectúa es independiente de las que efectúa la otra.--- Lo que es más, para advertir la falta de claridad de la disposición reclamada, por cuanto hace a quiénes

constituyen los sujetos pasivos del impuesto que nos ocupa y que, por tanto, crea confusiones, pareciera que la persona moral que se crea de conformidad con la ficción jurídica prevista en el referido párrafo noveno, tiene obligación de enterar de manera conjunta el impuesto sustitutivo del crédito al salario de todas las personas morales que forman la ficción jurídica.--- Si es que lo anterior es así, el hecho de que el noveno párrafo de la disposición jurídica que se combate de inconstitucional, pretenda que la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario se determine a partir del total de las erogaciones que efectúan cada una de las personas morales que forman una persona moral, está violando el principio de legalidad tributaria en perjuicio de mis representadas, pues está atendiendo a elementos ajenos al contribuyente (además derivados de una ficción) que no representan la verdadera capacidad contributiva de dichas personas morales como mis representadas, máxime, que como ya se señaló, todas ellas constituyen entes jurídicos distintos con personalidad jurídica propia.--- Por lo anterior, es claro que el impuesto sustitutivo del crédito al salario que, en su caso, determine a su cargo el sujeto pasivo del referido impuesto a que se hace referencia en el noveno párrafo de la disposición reclamada no representará la verdadera capacidad

contributiva de cada una de las personas morales que forman la persona moral, pues claramente se incluirán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado que no guardan relación alguna con las erogaciones efectuadas por la otra.--- Ahora bien, suponiendo que la referida disposición no obligará a todas las personas morales que forman la persona moral ficticia a enterar el impuesto sustitutivo del crédito al salario de manera conjunta, entonces se evidenciaría la falta de justificación jurídica de la creación de una persona moral ficticia.--- Esto es, si cada persona moral de las que cumplen con los requisitos a que se refiere el párrafo noveno, se considera independiente respecto de las otras y, por tanto, entera el impuesto sustitutivo del crédito al salario de manera individual, es claro que la ficción jurídica que se crea en el párrafo noveno de la referida disposición, carece de justificación jurídica.--- Además de obligar a la persona moral ficticia a causar este impuesto, se le deja en estado de inequidad con respecto a las otras personas morales, pues se le obliga a tomar una decisión de manera ‘conjunta’, siendo que las otras personas morales lo harían de manera individual.--- Por lo anterior, es claro que lo procedente será que su Señoría conceda el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado por las quejas, en

contra de la disposición combatida toda vez que la misma resulta violatoria del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional.--- B. En segundo término, por lo que hace al objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, su Señoría advertirá que el mismo lo constituyen ‘las erogaciones que realizan las personas físicas y morales por la prestación de un servicio personal subordinado.’--- Sin embargo, del análisis que se realice de la disposición combatida, se advertirá que no se precisa de manera específica y clara cuáles son las erogaciones que se deben considerar para determinar la base del impuesto sustitutivo del crédito al salario, circunstancia que se traduce en una clara violación a la garantía de legalidad tributaria en la medida que las quejas carecen de los elementos objetivos que les permitan determinar con certeza jurídica cuáles son las erogaciones que se consideran gravadas para efectos del impuesto que nos ocupa.--- La falta de claridad y, por tanto, de certeza jurídica de la disposición reclamada por lo que hace al objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, es de tal magnitud que sería tanto como si la Ley del Impuesto sobre la Renta estableciera que son objeto del impuesto los ingresos, sin hacer distinción alguna.--- Esto es, si bien el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece de

forma genérica que están obligadas al pago de dicho impuesto las personas físicas y morales por todos sus ingresos cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde provenga, también lo es que el Capítulo I del Título II de la referida Ley especifica los ingresos que se consideran acumulables, los que se consideran no acumulables y los que no obstante sin un ingreso no se consideran como tales.--- Esto es, como su Señoría podrá advertir no obstante la generalidad del artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la misma contiene otras disposiciones jurídicas que establecen con claridad y precisión los ingresos que se deben de considerar gravables para efectos de la referida Ley.--- Sin embargo, la disposición combatida establece de manera general que el objeto del referido impuesto lo constituyen todas las erogaciones que efectúa los patrones como mis representadas por la prestación de un servicio personal subordinado, circunstancia que resulta a todas luces violatoria del principio de legalidad tributaria en virtud de que no se señala con claridad y precisión el objeto del impuesto que nos ocupa.--- En otras palabras, dada la generalidad del objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, se deja a la autoridad fiscal en aptitud de determinar de manera arbitraria a través de la Resolución Miscelánea Fiscal cuáles son las

erogaciones que deben considerarse para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario, circunstancia que deja a mis representadas en un claro estado de inseguridad jurídica.--- Incluso para corroborar que a través de la Resolución Miscelánea Fiscal, la autoridad fiscal, en específico la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede determinar de manera unilateral y, desde luego, arbitraria, haciendo las veces de legislador, las erogaciones que constituyen el objeto del impuesto sustitutivo del crédito al salario y, por tanto, que deben considerarse para determinar la base del referido impuesto, basta con analizar la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicada el 14 de enero de 2002, en la que se establecen prestaciones que deben considerarse gravadas para la determinación del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Al respecto, la Regla 15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2000, a la letra establece lo siguiente:--- '15.1.' (Transcribe).--- Como claramente se advierte de la Regla 15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal anteriormente transcrita, es claro que la precisión que en ella se contiene, en cuanto a las prestaciones que se entienden gravadas para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario, debiera estar contenida en la propia

disposición combatida, esto es, una ley en sentido formal y material, en estricto cumplimiento del principio de legalidad tributaria.--- A efecto de que su Señoría advierta el estado de inseguridad jurídica en el que se encuentran mis representadas en cuanto que en la disposición combatida no se señala con claridad, precisión y certeza cuáles son las erogaciones que se encuentran gravadas para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario, que nada impide que en un mes, en dos o quizás en cinco meses, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emita una nueva modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2000, en específico por lo que hace a la Regla 15.1 en la que señale que para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario, sólo se considerarán gravadas aquellas erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado relacionadas con bonos de despensa o viáticos, etcétera, o incluso que elimine la referida regla y considere la totalidad de las erogaciones que se realicen con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, con las imprecisiones que ello implica, como se ha señalado en el primer concepto de violación de la presente demanda de garantías.--- C. Finalmente, para evidenciar aún más la violación a la garantía de legalidad tributaria por lo que hace a la falta de claridad y certeza en la

forma de calculo y determinación del impuesto sustitutivo del crédito al salario, en perjuicio de mis representadas, en específico para efectos del ejercicio de la opción para no pagar el referido impuesto, basta que su Señoría analice el séptimo párrafo de la disposición reclamada, para advertir que el mismo hace remisión a disposiciones jurídicas que no guardan relación alguna con la disminución del crédito al salario a que tienen derecho los patrones.--- Para mayor claridad a continuación se transcribe el séptimo párrafo de la disposición combatida.--- ‘Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Único.’ (Transcribe).--- Sin embargo, del análisis que su Señoría realice de los artículos 117 y 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los mismos no resultan aplicables para efectos de la disminución del crédito al salario a que se refiere el párrafo anteriormente transcrito.--- En efecto, el artículo 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta hace referencia a las obligaciones de los contribuyentes que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado o por conceptos asimilables a salarios, pero en ninguna de las cuatro fracciones que tiene dicha disposición se hace referencia alguna al crédito al salario que el patrón esta obligado a entregar, por cuenta del Estado, a los trabajadores.--- Peor aún, en el

artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al que también hace referencia la disposición reclamada, que por cierto corresponde al Capítulo II de los ingresos por actividades empresariales y profesionales, se hace referencia a las personas físicas obligadas al pago del impuesto sobre la renta por ingresos que perciban derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales, máxime que dichos contribuyentes no tienen derecho al crédito al salario en términos del artículo 115 de la Ley de la materia.--- Lo anterior, resulta igualmente aplicable respecto al octavo párrafo de la disposición combatida, que establece que para efectuar la disminución del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente o del retenido a terceros, del crédito al salario entregado a los trabajadores, cuando dicho crédito resulta mayor que el impuesto del 3% causado en términos del impuesto cuya constitucionalidad se combate, se señala que a efecto de que proceda la referida disminución se debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo que dicho artículo no contiene requisito alguno en relación a la procedencia de la disminución que nos ocupa.--- Por lo anterior, como su Señoría podrá advertir, es claro que la disposición reclamada, al remitir a disposiciones

que resultan inaplicables, provoca confusión y, desde luego, inseguridad e incertidumbre jurídica, en perjuicio de mis representadas toda vez que las mismas desconocen las disposiciones a las que se deben remitir para cumplir sus obligaciones fiscales, resultando la disposición combatida violatoria del principio de legalidad tributaria, así como del de seguridad jurídica, y por tanto, del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.---

Por lo anterior, lo procedente será que su Señoría conceda a las quejosas el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado en contra de la disposición combatida en virtud de que la misma resulta violatoria del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.---

CUARTO. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO AL PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD TRIBUTARIA.---

A. El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé el principio de obligatoriedad tributaria al señalar que es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.--- Para mayor

claridad, a continuación se transcribe la parte conducente del mencionado artículo que establece lo siguiente:--- ‘Artículo 31.’ (Transcribe).--- El principio de obligatoriedad tributaria consiste en que cualquier persona que se ubique en los supuestos de las leyes que prevén impuestos, es decir, que se ubiquen en el supuesto normativo de causación, serán obligados al pago del impuesto correspondiente.--- La obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes que se impone por el Constituyente implica un acto imperativo no permisivo, es decir, que se debe cumplir, toda vez que de lo contrario, el contribuyente incurrirá en responsabilidad, haciéndose acreedor a las sanciones correspondientes que apliquen las autoridades.--- En materia tributaria, en virtud del principio de obligatoriedad tributaria, los contribuyentes se encuentran obligados, de manera imperativa a pagar los impuestos que causen en términos de las disposiciones jurídicas, de lo contrario las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, determinarán contribuciones omitidas así como las multas correspondientes, pudiendo incluso ejercer, en su caso, su facultad económico coactiva.--- El principio de obligatoriedad tributaria es extensivo a todos los

contribuyentes, quienes deberán cumplir en tiempo y forma con el entero o pago de las contribuciones causadas. Los contribuyentes deben acatar las normas tributarias que imponen las contribuciones.--- No existe la posibilidad de que los contribuyentes determinen a su conveniencia si quieren o no pagar los impuestos, ya que de no pagarlos, esto implica que el contribuyente incurre no sólo en una omisión del mandato de la norma, sino que ahora le resultarán aplicables las sanciones y demás consecuencias que determinen las leyes.--- Tomando en consideración que las contribuciones están destinadas al gasto público para el gobierno cuente con los recursos suficientes para prestar servicios públicos y ejercer sus funciones de gobierno, queda clara la forma por la cual es un imperativo que los contribuyentes paguen sus contribuciones.--- El acto de pagar o no las contribuciones, constituye un acto que por mandato constitucional los gobernados deben cumplir, el cual no queda sujeto al arbitrio de los gobernados. Los gobernados o contribuyentes no cuentan la alternativa u opción legal para pagar los impuestos.--- Tal y como lo establece el mencionado artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana, el pago de contribuciones es obligatorio, por lo que no existe la opción a los contribuyentes de pagarlos o no.

Esto es, en tratándose del pago de contribuciones no hay opción al respecto, las mismas se deben pagar.--- B. En el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario previsto en el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como su Señoría podrá advertir el pago del referido impuesto queda a voluntad de los contribuyentes, esto es, el pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario queda a la voluntad de las personas físicas y morales que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, situación que resulta violatoria del principio de obligatoriedad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, en perjuicio de mis representadas.--- En efecto, como su Señoría podrá advertir de los tres primeros párrafos del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta expresamente establece que son contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario y, por ende, obligados al pago del mismo, las personas físicas y las morales que, como mis representadas realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional. A continuación se transcribe la parte conducente de la referida disposición:--- ‘Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Único.’ (Transcribe).--- De lo anterior, se

insiste, que aquellas personas físicas o morales que realicen erogaciones por las prestaciones de un servicio personal subordinado están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario sobre el 3% respecto a dichas erogaciones.-

-- Del análisis que su Señoría realice de los párrafos anteriormente transcritos, advertirá que, en principio, se cumple con el principio de obligatoriedad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que claramente prevé la obligatoriedad del pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario.---

Sin embargo, el séptimo párrafo del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como ya se ha señalado en repetidas ocasiones, prevé una opción a los contribuyentes para que no paguen el impuesto sustitutivo del crédito al salario.---

‘Artículo Tercero Transitorio.’ (Transcribe).---

Como su Señoría podrá advertir de la anterior transcripción, se prevé una opción para no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario con lo que cuentan los contribuyentes, circunstancia que resulta violatoria del principio de obligatoriedad del pago de impuestos establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.---

Esto es, en flagrante violación del artículo 31 constitucional, el legislador previó una opción para

todos aquellos contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario que no lo quieran pagar, siempre y cuando, no disminuyan contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros el crédito al salario pagado a los trabajadores.--- En estos términos, claramente se advierte que el impuesto sustitutivo del crédito al salario constituye un 'impuesto opcional', toda vez que los contribuyentes del mismo, si así lo desean pueden no pagarlo.--- Lo anterior, esto es, el hecho de que el impuesto sustitutivo del crédito al salario constituye un impuesto opcional, además de constituir una violación flagrante al principio de obligatoriedad tributaria previsto en el artículo 31 constitucional, constituye una aberración y contradicción jurídica.--- En efecto, el hecho de considerar que un impuesto es opcional, resulta contrario a la naturaleza misma de los impuestos que como su nombre lo indica son una imposición del Estado, en su carácter de soberano, para hacer frente a los gastos públicos.--- Lo anterior se corrobora de las definiciones que al efecto establece el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, 19ª ed. Madrid 1970, sobre las palabras imponer e imposición.--- 'imponer: 1) poner carga, obligación u otra cosa; 7) hacer uno valer su autoridad o poderío.--- imposición: 1) acción y efecto de imponer o

imponerse; 2) exigencia desmedida con que se trata de obligar a uno; 3) carga, tributo u obligación que se impone.'--- De lo anterior, claramente se desprende que al ser los impuestos una imposición por parte del Estado, no cabe la posibilidad de que el pago de los mismos sea opcional, máxime que se dejan al arbitrio del propio contribuyente.--- Su Señoría advertirá que, por un principio de lógica, cualquier contribuyente con un mínimo de sentido común, que tenga la opción de no pagar un impuesto, ciertamente optará por no pagarlo.--- Así las cosas, es claro que un impuesto que es de carácter opcional, no puede ser considerado como un impuesto, pues carece de un elemento esencial, como lo es que el mismo sea de carácter obligatorio, es decir, que constituye una imposición por parte del Estado.--- En este orden de ideas, no cabe la menor duda que el legislador otorga a los contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario, el derecho (que como ya se señaló no en todos los casos puede ser ejercido) a optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario. En otras palabras, el impuesto sustitutivo del crédito al salario es optativo y no obligatorio, con lo cual se debe concluir que el impuesto sustitutivo del crédito al salario no cumple con el principio de obligatoriedad tributaria previsto en la Constitución Mexicana.--- Así, si todo impuesto debe ser

obligatorio tal y como lo establece la Constitución Mexicana y si el impuesto sustitutivo del crédito al salario no es obligatorio sino opcional, luego entonces, se debe concluir que el referido impuesto es contrario a la Constitución, específicamente al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por tanto, el mismo resulta inconstitucional.--- En otro orden de ideas, hay que tomar en cuenta que aún y cuando el impuesto sustitutivo del crédito al salario es optativo, si el contribuyente opta por no pagar el referido impuesto, de todas formas se le causa un perjuicio ya que la opción de no pagar el impuesto se encuentra sujeta a una carga para el contribuyente, como a continuación se explica.--- En efecto, tal como lo establece la disposición reclamada, en caso de que el contribuyente opte por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, el contribuyente no podrá disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros el crédito al salario pagado a sus trabajadores.--- Lo anterior, implica que la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario se encuentra condicionada a que los contribuyentes no disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que hayan entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario.--- Sin embargo,

como ya se ha señalado anteriormente, el hecho de que las quejas deban renunciar a un derecho consistente en efectuar la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros a efecto de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, ocasiona un perjuicio a mis representadas.--- Así, como su Señoría podrá advertir la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario se encuentra sujeta a condición o la carga de que el contribuyente del impuesto sustitutivo del crédito al salario no efectúe la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros de las cantidades que haya entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario.--- Por lo tanto, aún y cuando el mencionado impuesto sea optativo, si el contribuyente opta o no por pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario de todas formas se le causa un perjuicio, ya que en caso de que opte por no pagar, no va a poder efectuar la disminución correspondiente del crédito al salario, siendo que si no existiera el impuesto que nos ocupa mis representadas no podrían efectuar la disminución correspondiente.--- De lo anterior se concluye que independientemente de que si mis representadas ejercen o no la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, de todas formas sufren un perjuicio.--- Sin

embargo, por el simple hecho de que el impuesto sustitutivo del crédito al salario per se les causa un perjuicio a mis representadas, ejercite o no la opción, y que además sea optativo, es suficiente para considerar que el impuesto sustitutivo del crédito al salario no cumple con el principio de obligatoriedad tributaria y por lo mismo es inconstitucional por contravenir el mencionado artículo 31, fracción IV constitucional.--- Por lo expuesto en este concepto de violación se concluye que el impuesto sustitutivo del crédito al salario es inconstitucional por violar lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos debido a que el mismo no es obligatorio sino optativo, siendo procedente que su Señoría conceda a mis representadas el amparo y protección de la Justicia Federal que se solicita en el presente juicio de garantías.--- QUINTO. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO A LA GARANTÍA DE IGUALDAD CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 1º EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 5º CONSTITUCIONAL.--- En adición a lo anterior, y suponiendo sin conceder que los argumentos vertidos a lo largo de la presente demanda de

garantías, con los que se demuestra la violación por parte del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias del principio de generalidad y obligatoriedad tributaria consagrados en el artículo 31 de nuestra Constitución, no fueran suficientes para demostrar la inconstitucionalidad del precepto que se combate, en ese apartado se demostrará que la citada disposición en controversia también resulta violatoria de la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1º constitucional.--- A. El artículo 1º de nuestra Constitución Política establece textualmente lo siguiente:--- (Transcribe).--- Al respecto, el tratadista Ignacio Burgoa Orihuela, en su obra ‘Las Garantías Individuales’, Porrúa, México, 1995, pp. 251 y 261, señala textualmente lo siguiente:--- (Transcribe).--- De manera elocuente y por demás clara, el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992, pp. 1610 y 1611, señala lo siguiente:--- (Transcribe).--- En estos términos, es claro que para que una ley respete la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1º de la Constitución General de la República, debe ineludiblemente dar un mismo trato a aquellas personas que son iguales y solamente dar un trato desigual a

aquellas que lo son jurídicamente.--- Cualquier trato en contrario no solamente será discriminatorio, sino también violatorio de esta garantía individual.--

- B. En el caso concreto, la disposición combatida, hace una distinción entre personas consideradas como iguales, toda vez que hace una distinción entre patrones que, por circunstancias muy particulares de la actividad profesional a la que se dedican, entregan a sus trabajadores cantidades por concepto de crédito al salario, en virtud de que éste es mayor que el impuesto sobre la renta a cargo de los mismos, y aquellos que, también por circunstancias particulares de las actividades a las que se dedican, no entregan a sus trabajadores cantidad alguna por concepto de crédito al salario. En el caso de los primeros, tienen un derecho a su favor consistente en la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, en tanto que en el caso de los segundos no cuentan con dicho derecho.--- Al respecto, es importante destacar que todos los contribuyentes del impuesto sustitutivo del crédito al salario como mis representadas tienen el carácter de patrones, por lo que no hay justificación jurídica para dar un trato distinto a sujetos que frente a la norma jurídica se encuentran en el mismo plano de igualdad.--- No es obstáculo para concluir lo anterior el hecho de que la distinción y, por ende, tratamiento desigual que

efectúa la disposición combatida atiende a la atiende a la actividad comercial a la que se dedica el patrón, pues de ser ello así, se estaría atentando en contra de la garantía individual de libertad de trabajo, consagrada en el artículo 5° de la Constitución Federal, en cuanto que se estaría otorgando un trato discriminatorio a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias (tienen el carácter de patrones), en virtud de la actividad comercial a la que se dedican.--- Por lo anterior, es claro que el precepto que se combate resulta violatorio de la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1° constitucional, pues otorga un trato desigual a personas que son jurídicamente iguales, sin que exista una razón que válidamente lo justifique.--- Lo anterior, ya que es evidente que el precepto que se combate, otorga un trato desigual a personas que se encuentran en una misma situación jurídica a saber, patrones que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, ya sea que tenga el carácter de persona física o moral.--- Lo anterior implica una clara violación a lo dispuesto por la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1° de nuestra Constitución Política, puesto que sin existir justificación alguna, la disposición en controversia otorga un trato desigual a personas que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la

ley, como lo son los patrones que realizan obligaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.--- Así las cosas, no existe justificación legal alguna respecto de la distinción que hace el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar los contribuyentes que pueden ejercer la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, atendiendo que los patrones efectúan o no la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que han entregado a sus contribuyentes por concepto de crédito al salario, toda vez que, como ya se ha señalado en diversas ocasiones, la circunstancia de que un patrón entregue a sus trabajadores las referidas cantidades por concepto de crédito al salario y por tanto, efectúe la disminución correspondiente, desprende únicamente del tipo de actividad y del tipo de empuados que cada patrón tenga, por lo que dicha disposición evidentemente contraría la garantía de igualdad prevista en el artículo 1° de nuestra Constitución.--- En estos términos, es claro que para que la disposición que se combate respete la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1° de la Constitución General de la República, debería ineludiblemente dar un mismo trato a aquellas personas que son iguales.--- Así, es evidente que la disposición

combatida, no cumple con el supuesto antes mencionado, por lo que la misma es violatoria de la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1º constitucional, por lo que lo procedente será que ese juzgador, conceda a las hoy quejosas, el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado en la presente demanda de garantías.---

SEXTO. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO A LA GARANTÍA DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.--- A. El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:--- ‘Artículo 31.’ (Transcribe).--- El tratadista francés Maurice Duverger en su obra ‘La Hacienda Pública’, menciona que se consideran gastos públicos sólo los que tenga el Estado en el ejercicio de su poder de mando.--- El artículo 2 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal establece que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:--- I. El Poder Legislativo.--- II. Poder Judicial.--- III. La

Presidente de la República.--- IV. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República.--- V. El Departamento del Distrito Federal.--- VI. Los organismos descentralizados.--- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria.--- VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.--- La Doctrina señala, que para que exista gasto público, son necesarios tres requisitos: a) que la asignación de fondos sea para expresar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio; b) que quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los Poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; y c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos o por una ley posterior que convalide el gasto.--- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido a los gastos públicos de la siguiente manera:--- ‘GASTOS PÚBLICOS, CUALES SON.’ (Se transcribe).--- De lo anterior, podemos concluir que los gastos públicos son las erogaciones que realiza el Estado con el fin de cumplir todas sus funciones.--- Así las cosas el principio que nos ocupa tiene como única finalidad

la de justificar la existencia de los impuestos y la obligación de pagarlos.--- Lo anterior es así, toda vez que la finalidad de pagar impuestos es la de sufragar los costos de los servicios públicos que presta el Estado, pues en realidad no existe ninguna otra razón que justifique el derecho del Estado a pagarlos ni la obligación de los gobernados a cubrirlos.--- Lo que es más, mientras los gobernados observen que el Estado, satisface las necesidades básicas, a través de servicios públicos, menor será su tendencia a cubrir los impuestos, pero por el contrario cuando los servicios públicos que presta el Estado son de mala calidad, la reticencia a pagar impuestos aumenta, pues los gobernados dudan que el dinero que pagan se destine al gasto público.--- Este principio más que conceder un derecho a los gobernados constituye una obligación a cargo del Estado, es decir, la de destinar los impuestos fiscales a cubrir los gastos públicos.--- Esto es, se podría decir que existe la presunción iuris tantum de que el dinero que pagan los particulares por concepto de impuesto, efectivamente se destina a sufragar el gasto público.--- Hasta este momento, ha quedado por demás que, de conformidad con el principio de destino al gasto público previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los recursos que

el Estado recauda por medio de los tributos, deben tener como única finalidad, sufragar los gastos públicos.--- B. En la especie, como oportunamente se demostró, el impuesto sustitutivo del crédito al salario, tiene como única finalidad trasladar a los patrones la carga fiscal que representa para el Estado el otorgamiento de un subsidio a los trabajadores de menores ingresos, a través del crédito al salario.--- En otras palabras, mediante el impuesto sustitutivo del crédito al salario cuya constitucionalidad se combate, el Estado pretende que sean los patrones quienes asuman el costo que representa otorgar el crédito al salario a los trabajadores y no así el propio Estado, siendo que dicho crédito al salario constituye un beneficio que en su momento creó el Estado, a su cargo con el fin de mejorar la distribución de la carga tributaria y aumentar el ingreso disponible de los trabajadores de menores ingresos, según se establece en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 1994.--- En estos términos, es claro que el impuesto sustitutivo del crédito al salario resulta violatorio del principio de destino al gasto público, toda vez que las cantidades que el Estado obtenga por dicho concepto, considerando que de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, no se espera recaudar cantidad alguna, no

se destinarán a sufragar el gasto público sino que están destinados a que el Estado no asuma el costo que le representa dejar de recaudar recursos, como consecuencia de que los patrones disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entregan a sus trabajadores, cuando el crédito al salario es mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo.--- Sin embargo, el hecho de que el fin del impuesto sustitutivo del crédito al salario, sea de trasladar a los patrones la carga fiscal que representa para el Estado el costo de otorgamiento del crédito al salario, siendo que el mismo constituye un subsidio, no implica que las cantidades que se recauden por dicho concepto estén destinadas al gasto público.--- Además se insiste, el crédito al salario al tener el carácter de un subsidio dirigido a un sector específico de trabajadores, no se puede considerar como gasto público, lo cual evidencia una violación al principio de destino al gasto público.--- En efecto, de conformidad con el artículo 2 de la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público Federal, se consideran gasto público federal las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan

cualquiera de las cantidades a que se hace referencia en las ocho fracciones de dicha disposición, siendo claro que, en términos de la disposición aplicable, las erogaciones por concepto de subsidio no se consideran gasto público federal.--- En estos términos, toda vez que el aparente destino del impuesto sustitutivo del crédito al salario, es solventar el crédito al salario que el Estado otorga a los trabajadores, en carácter de subsidio, es claro que se viola el principio de destino al gasto público consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.--- C. Incluso, para evidenciar que el impuesto sustitutivo del crédito al salario resulta violatorio de la garantía de destino al gasto público, basta que su Señoría analice el apartado A. (Ingresos del Gobierno Federal), fracción I, numeral 10 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 1º de enero de 2002, para advertir que en el rubro correspondiente a ingresos por concepto de impuesto sustitutivo del crédito al salario, la cantidad a recaudar es de \$0.0 pesos.--- Ahora bien, si la cantidad a recaudar por concepto del impuesto que nos ocupa, es de \$0.0 pesos, es evidente que en el presupuesto de egresos no está prevista erogación alguna en la que se prevean ingresos que provengan del impuesto sustitutivo del crédito

al salario, toda vez que no hay expectativa de ingreso por tal concepto, siendo evidente la violación al principio constitucional de destino al gasto público.--- En efecto, de conformidad con el principio del equilibrio presupuestario, toda erogación prevista en el presupuesto de egresos debe corresponderle su respectivo ingreso, a efecto de que exista un equilibrio presupuestario, evitándose así el déficit presupuestario.--- En el Derecho Positivo Mexicano, el principio de equilibrio presupuestario está consagrado en el artículo 22 de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, mismo que a la letra señala lo siguiente:--- ‘Artículo 22.’ (Transcribe).--- En virtud de lo anterior, en la medida que no exista un ingreso previsto en la ley de Ingresos, es claro que, las cantidades que se recauden por concepto del impuesto sustitutivo del crédito al salario no podrán ser destinadas al gasto público, toda vez que en el presupuesto de egresos no se prevé erogación derivada de los ingresos que se hayan recaudado por concepto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, violándose, en consecuencia el principio constitucional de destino al gasto público.--- Lo anterior se corrobora con lo previsto por el artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el sentido de que no podrá hacerse pago alguno que no esté

comprendido en el presupuesto. A la letra la referida establece lo siguiente:--- ‘Artículo 126.’ (Transcribe).--- En la especie, su Señoría advertirá que no puede efectuarse pago alguno con las cantidades que, en su caso, recaude el Estado por concepto de impuesto sustitutivo del crédito al salario, toda vez que cuando el presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio de 2002 se aprobó, no estaban previstos recursos provenientes del referido impuesto, pues la expectativa de ingresos era de \$0.0 pesos.--- Así, es claro que el impuesto sustitutivo del crédito al salario, resulta violatorio del principio de destino al gasto público consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, toda vez que al no haberse previsto ingreso alguno por dicho concepto, tampoco está previsto el destino que tendrán las cantidades que, en su caso, se recauden por el referido impuesto, por lo que lo procedente será que su Señoría conceda a mis representadas el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado en contra de la disposición combatida.---

SÉPTIMO. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO Y 119 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA

Y DE PROHIBICIÓN DE SANCIONES EXCESIVAS, CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 22 CONSTITUCIONALES, RESPECTIVAMENTE.--- El artículo 14 constitucional establece, en su parte conducente, textualmente lo siguiente:--- ‘Artículo 14.’ (Transcribe).--- De la transcripción anterior del artículo 14 constitucional, se desprende que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino en virtud de un juicio que deberá ser seguido ante los Tribunales que hayan sido previamente establecidos y en el que, además, se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento.--- Lo anterior, incluso debe ser respetado por el legislador al emitir las leyes, pues en caso de que dichos ordenamientos no contemplen la posibilidad de que antes de la privación de sus derechos los gobernados sean escuchados en su defensa, estos ordenamientos se traducirían en normas inconstitucionales.--- Al respecto, el Licenciado Ignacio Burgoa en su libro ‘Las Garantías Individuales’, editorial Porrúa, página 564 señala: (Transcribe).--- Así las cosas, es claro que cualquier ordenamiento material y formalmente legislativo que no prevea la posibilidad para el gobernado de defender sus derechos antes de que sea privado de los mismos, necesariamente se traduce en una violación a la garantía de seguridad jurídica

prevista en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, y por ende, el mismo resulta inconstitucional.--- Lo anterior, incluso ha sido reconocido en el criterio que a continuación se transcribe:--- ‘AUDIENCIA, GARANTÍA DE.’ (Se transcribe).--- A. En el caso, como ha quedado señalado anteriormente, el párrafo octavo de la disposición reclamada establece que para efectuar la disminución del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente o del retenido a terceros, del crédito al salario entregado a los trabajadores, cuando dicho crédito resulta mayor que el impuesto del 3% causado en términos del impuesto cuya constitucionalidad se combate, se deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de lo contrario no se podría efectuar la referida disminución.--- Como se señaló anteriormente, cuando se hizo valer la violación a la garantía de legalidad tributaria, el referido artículo 120 de la Ley no contiene requisito alguno en relación a la procedencia de la disminución que nos ocupa.--- A continuación se transcribe el octavo párrafo del artículo Tercero Transitorio.--- ‘Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Único.’ (Transcribe).--- De la anterior disposición, claramente se establece que la disminución de la diferencia que por concepto de crédito al salario

que resulte respecto del impuesto sustitutivo causado, podrá disminuirse del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente o del retenido a terceros siempre y cuando (esto es, condicionado) a que se cumplan los requisitos del artículos 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- Sin embargo, del análisis que su Señoría realice del artículo 120, como ya se apuntó anteriormente, no contiene requisito alguno relativo a la disminución que nos ocupa, máxime que dicha disposición corresponde a otro artículo de la ley de la materia que no tiene relación alguna con el crédito al salario.--- Ahora bien, de una interpretación armónica y sistemática de las disposiciones jurídicas (y, desde luego con un esfuerzo, dado lo confuso del impuesto sustitutivo del crédito al salario), se debe concluir que a la disposición a la que se parece referir el octavo párrafo del artículo Tercero Transitorio, corresponde al artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- Es importante destacar que el hecho de que mis representadas hayan arribado a la conclusión anterior, de ninguna manera elimina o subsana el vicio de inconstitucionalidad de la disposición combatida por lo que hace a la violación al principio de legalidad tributaria.--- En estos términos, mis representadas deben cumplir con los requisitos que establece el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a efecto de

poder efectuar la disminución a que se refiere el octavo párrafo de la disposición reclamada, ya que de lo contrario pierden dicho derecho.--- Al respecto, el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:--- ‘Artículo 119.’ (Transcribe).--- Del análisis que su Señoría realice de los requisitos que mis representadas deben cumplir a efecto de realizar la disminución correspondiente, se les obliga a realizar una serie de actos que resultan intrascendentes y ajenos al derecho que mis representadas tienen a efectuar la disminución de la diferencia por concepto de crédito al salario pagado después de compararlo con el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Esto es, como su Señoría podrá advertir el derecho de mis representadas previsto en ley a efectuar la disminución correspondiente está condicionado a cumplir requisitos absurdos que de no cumplirlos mis representadas perderán su derecho a efectuar la disminución correspondiente.--- Lo anterior, resulta a todas luces violatorio de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional, toda vez que por el simple hecho de no dar un aviso al Instituto Mexicano del Seguro Social, no llevar una contabilidad adicional a la que ya se encuentran obligadas a llevar, se les priva de un derecho consistente en recuperar el dinero que pagaron por cuenta del Estado mediante la

disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.--- Es decir, se les priva del derecho a cobrar las cantidades que entregaron a sus trabajadores por concepto de crédito al salario y por cuenta del Estado, por el simple hecho de no cumplir con una serie de requisitos absurdos, con el derecho que tienen.--- En virtud de lo anterior, es claro que el hecho de que el octavo párrafo de la disposición combatida señale que si mis representadas no cumple con los requisitos del artículo 120 (119) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pierde(n) su derecho a recuperar las cantidades que entregó (aron) a sus trabajadores por concepto de crédito al salario y por cuenta del propio Estado, pues como se ha señalado el otorgamiento del crédito es una obligación del Estado no así del patrón, resulta violatorio de la garantía de audiencia pues se les está privando de un derecho, sin que puedan defenderse.--- C. En este mismo orden de ideas, su Señoría podrá advertir que el hecho de que mis representadas incumplan con los requisitos establecidos en el artículo 120 (119) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, acarree como sanción, el que mis representadas pierdan su derecho a efectuar la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregamos a sus trabajadores por concepto de

crédito al salario, se traduce una sanción excesiva, mismas que se encuentran prohibidas en términos de lo dispuesto por el artículo 22 constitucional.--- En efecto, el artículo 22 constitucional en su parte conducente establece lo siguiente:--- ‘Artículo 22.’ (Transcribe).--- En relación a las sanciones excesivas, los Tribunales Federales han sostenido lo siguiente:--- ‘MULTAS FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER PARA SU DEBIDA MOTIVACIÓN.’ (Se transcribe).--- ‘MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL.’ (Se transcribe).--- Las tesis anteriormente transcritas, resultan aplicables por analogía, toda vez que si bien no estamos en presencia de multas excesivas, sí estamos en presencia de una sanción excesiva, como lo es el hecho de que si mis representadas incumplen con cualquiera de los requisitos que se establecen en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se imponga la sanción de impedir la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores, en términos del artículo tercero que se reclama.--- Como su Señoría podrá advertir de la sanción que se establece en el octavo párrafo del artículo tercero que se combate, la misma resulta excesiva (imposibilidad de efectuar la disminución del impuesto sobre la renta a cargo de mis representadas o del retenido a

terceros, hasta por la diferencia que exceda del impuesto sustitutivo causado), siendo que la magnitud de la sanción no atiende a la gravedad del incumplimiento de cualquiera de los requisitos que se establecen en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.--- Asimismo, la sanción derivada del incumplimiento de los requisitos legales que al efecto establece el artículo que nos ocupa resulta irrazonable en atención al perjuicio económico que se le causa a mis representadas, siendo evidente que la referida sanción resulta excesiva a la luz de la gravedad de la infracción que se cometiera.--- En efecto, lo anterior es así toda vez que por hecho de incumplir dichos requisitos mis representadas pierden el derecho de disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades entregadas por concepto de crédito al salario, siendo que las cantidades otorgadas fueron por cuenta del Estado.--- Además, es importante que su Señoría tenga presente la irracionalidad económica de la sanción, toda vez que en ocasiones las cantidades entregadas a los trabajadores por concepto de crédito al salario corresponden a cientos de miles de pesos o incluso millones, por lo que es claro que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos que establecen las disposiciones reclamadas no pueden corresponder a una sanción

económica correspondiente a dichas cantidades, pues de ser ello así, estaríamos en presencia de una sanción excesiva y, por lo tanto inconstitucional.--- D. Finalmente es importante destacar, como su Señoría podrá advertir que la opción prevista en la disposición reclamada per se es confiscatoria y por tanto inconstitucional al violar el artículo 22 constitucional en perjuicio de mis representadas, toda vez que el requisito para ejercer dicha opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario res renunciar a un derecho.--- Esto es, a efecto de obtener un beneficio (no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario) mis representadas deben renunciar a un derecho que tienen consistente en no disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo del retenido a terceros las cantidades que hayan entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario.--- En estos términos, toda vez que el ejercicio de la opción que nos ocupa (supuestamente a efecto de obtener un beneficio) implica un perjuicio en la esfera jurídica de mis representadas, afectando sus derechos necesariamente si debe concluir que la misma resulta confiscatoria violándose así en perjuicio de mis representadas el artículo 22 de la Constitución, siendo procedente, conceder el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado

declarándose inconstitucional el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- OCTAVO. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 115 Y 116 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.--- A. El artículo 14 constitucional establece, en su parte conducente, textualmente lo siguiente:--- ‘Artículo 14.’ (Transcribe).--- De la transcripción anterior del artículo 14 constitucional, se desprende que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino en virtud de un juicio que deberá ser seguido ante los Tribunales que hayan sido previamente establecidos y en el que, además, se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento.--- Lo anterior, incluso debe ser respetado por el legislador al emitir las leyes, pues en caso de que dichos ordenamientos no contemplen la posibilidad de que antes de la privación de sus derechos los gobernados sean escuchados en su defensa, estos ordenamientos se traducirían en normas inconstitucionales.--- Al respecto, el Licenciado Ignacio Burgoa en su libro ‘Las Garantías Individuales’, editorial Porrúa, página 564 señala: (Transcribe).--- Así las cosas, es claro que cualquier ordenamiento material y formalmente legislativo que no prevea la posibilidad para el gobernado de

defender sus derechos antes de que sea privado de los mismos, necesariamente se traduce en una violación a la garantía de seguridad jurídica prevista en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, y por ende, el mismo resulta inconstitucional.--- B. En el caso, el hecho de que mis representadas únicamente puedan disminuir el crédito al salario pagado a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, resulta violatorio de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional.--

- Como se ha señalado en repetidas ocasiones, el crédito al salario que mis representadas entregan a sus trabajadores en términos de los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo hacen por cuenta del Estado, toda vez que es el Estado el que otorga el crédito al salario a los trabajadores, siendo mis representadas en su carácter de patrones un simple vehículo que el Estado usa para entregar los créditos al salario a los trabajadores.---

Lo anterior, como ya se ha señalado, claramente se desprende de la mecánica misma que los patrones, como mis representadas, deben seguir a efecto de recuperar las cantidades que entregan a sus trabajadores por concepto de crédito al salario.---

Al respecto, cabe recordar que la forma en la que los patrones recuperan las cantidades que entregan a sus trabajadores por concepto de

crédito al salario se presenta mediante la disminución del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros de las cantidades entregadas a sus trabajadores.--- Sin embargo, su Señoría no debe perder de vista que las disposiciones reclamadas expresamente señalan que la disminución se efectúa contra el impuesto sobre la renta a cargo del patrón o del retenido a terceros.--- Para mayor claridad a continuación se transcriben las partes de las referidas disposiciones reclamadas:--- ‘Artículo 115.’ (Transcribe).--- ‘Artículo 116.’ (Transcribe).--- Como claramente se desprende de las disposiciones anteriormente referidas, la disminución que, en su caso, efectúan mis representadas se limitan al impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.--- Sin embargo, la anterior limitación, resulta a todas luces violatoria de la garantía de audiencia, pues cuando no hay impuesto sobre la renta a pagar (v.gr. en virtud de que existen pérdidas pendientes de amortizar) ni tampoco hay impuesto a enterar, en carácter de retenedor, mis representadas se encuentran impedidas a efectuar la disminución correspondiente, lo cual, a su vez implica que mis representadas no puedan recuperar las cantidades entregadas a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, por cuenta del Estado.--- Esto es, al no haber impuesto

sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, no puede efectuarse la disminución correspondiente, por tanto, mis representadas no recuperarán las cantidades entregadas por concepto de crédito al salario por cuenta del Estado, siendo claro que mis representadas no podrán ejercitar su derecho a recuperar las cantidades correspondientes y, por tanto, el Estado obtendrá un beneficio a costa del patrimonio de mis representadas.--- Lo anterior resulta a todas luces violatorio del principio de la garantía de audiencia, pues se está privando a mi representada de un derecho (consistente en no recuperar las cantidades entregadas por cuenta del Estado por concepto de crédito al salario, por el simple hecho de no contar con impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, siendo que puede tener a su cargo cualquier otro impuesto federal).--- Sobre el particular, es importante destacar que el Estado frente a mis representadas tienen el carácter de deudores (respecto de las cantidades que mis representadas entregaron por cuenta del Estado a los trabajadores por concepto de crédito al salario) y, en consecuencia, mis representadas tienen el carácter de acreedores y, por tanto, el derecho a recuperar las cantidades entregadas por cuenta del crédito al salario.--- Asimismo, mis representadas al tener el carácter de

contribuyentes de diversos impuestos federales a su cargo, es evidente que las mismas también tienen el carácter de deudores frente al Estado.--- En estos términos, si mis representadas y el Estado tienen el carácter de deudores y acreedores recíprocos, lo justo y equitativo sería que la disposición reclamada permitiera a los patrones efectuar la disminución correspondiente de las cantidades entregadas a los trabajadores por concepto de crédito al salario, contra cualquier impuesto federal (como al efecto se establece en los artículo 80-B y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de enero de 2001) y no limitarlo al impuesto sobre la renta, máxime que como ya se señaló, el Estado está obligado a restituir a mis representadas las cantidades entregadas por concepto de crédito al salario por cuenta del propio Estado.--- Sin embargo, como su Señoría podrá advertir las disposiciones reclamadas limitan la disminución del crédito al salario pagado contra el impuesto sobre la renta, de manera que si no hay tal impuesto, mis representadas no recuperan, las cantidades entregadas por concepto de crédito al salario, con lo cual se les estará privando de un derecho violándose en su perjuicio la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional.--- Además, también se viola el principio de proporcionalidad

tributaria, pues se obliga a las empresas a tener que pagar contribuciones, no obstante que se tengan saldos a favor por concepto de crédito al salario pagado.--- Por lo anterior, procedente será que su Señoría conceda a mis representadas el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las disposiciones reclamadas, en específico por lo que hace a la limitante en ellas establecida en el sentido de que la disminución de las cantidades pagadas por concepto de crédito al salario sólo pueden ser disminuidas contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros y no así contra cualquier impuesto federal a su cargo.--- NOVENO. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CREACIÓN DE LEYES.--- No obstante que lo anterior es más que suficiente para conceder a las quejas el amparo y protección de la Justicia Federal que se solicita, cabe señalar que las normas reclamadas también violan lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con lo dispuesto por el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación y 4 del Código Civil Federal.--- En efecto, de conformidad con el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación, se establece lo siguiente:--- ‘Artículo 7.’ (Transcribe).--- Por su parte, el artículo 4 del Código Civil Federal establece:--- ‘Artículo 4.’ (Transcribe).--- Así pues, como podrá advertir su Señoría, por regla general las leyes fiscales, como

es el caso de las disposiciones reclamadas, entran en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.--- Sin embargo, en el caso de que las propias leyes establezcan el día en que entrarán en vigor, su vigencia empezará a partir de dicha fecha, con la única condición de que la publicación haya sido anterior a la fecha en que se pretende entren en vigor.--- Lo anterior, no tiene sino como finalidad que los destinatarios de la norma, puedan enterarse de su contenido y la observen cabalmente cuando entren en vigor.--- La Doctrina Jurídica establece que el tiempo que transcurre entre la publicación y entrada en vigor de una norma es conocido como ‘vacatio legis’, lo cual tiene por objeto que durante ese tiempo los que van a cumplir la norma puedan enterarse de su contenido.--- Lo anterior permite que las leyes cumplan con las garantías de seguridad y legalidad jurídicas contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales.--- Sin embargo, las disposiciones reclamadas, en franca violación de lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constituciones, en relación con el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación y 4 del Código Civil Federal, entraron en vigor, por así disponerlo las propias leyes, el mismo día de su publicación.--- En efecto, las normas cuya constitucionalidad se reclama, fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero

de 2002, entraron en vigor el 1° de enero de 2002, esto es, el mismo día de su publicación.--- Así como su Señoría podrá advertir, las disposiciones reclamadas son violatorias de las garantías de seguridad y legalidad jurídicas, pues no dieron la oportunidad y el tiempo suficiente a los destinatarios de la norma, a fin de poder cumplir cabalmente con sus nuevas obligaciones.--- Esto es, las disposiciones reclamadas carecieron de vacatio legis, al no dar la oportunidad debida de enterarse de su contenido y hacer los cambios a las disposiciones necesarias a fin de poder cumplirlas puntualmente.--- En estos términos, al haberse demostrado que las disposiciones reclamadas violan flagrantemente lo señalado por los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con los artículos 7 del Código Fiscal de la Federación y 4 del Código Civil Federal, lo procedente será que su Señoría conceda a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita.--- E. De igual forma, la ley reclamada resulta violatoria de lo dispuesto por el artículo 66 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, toda vez que nos encontramos en presencia de una ley que fue aprobada por el Congreso de la Unión en la madrugada del 1° de enero de 2002, siendo que

conforme a nuestra Carta Magna ello no puede ocurrir.--- El artículo 66 de nuestra Constitución establece textualmente lo siguiente:--- ‘Artículo 66.’ (Transcribe).--- Como se puede advertir, el Constituyente expresamente estableció cuáles son las fechas límite para concluir las sesiones del Congreso de la Unión. Asimismo, estableció en el artículo 67 la posibilidad de que el Congreso se reúna en sesiones extraordinarias para tratar ciertos asuntos expresamente convenidos.--- Sin embargo, en ningún caso la Constitución autoriza al Congreso a celebrar más allá del 31 de diciembre de cada año.--- No obstante lo anterior, en el caso que nos ocupa, el Congreso de la Unión, concluyó la aprobación de los Decretos reclamados hasta la madrugada del día 1° de enero de 2002 y no así el 31 de diciembre de 2001, que era la fecha máxima con la que contaba para tal efecto, por lo que es claro que las disposiciones reclamadas no pueden surtir efecto jurídico alguno en perjuicio de la quejosa.--- Lo anterior no podría ser de otra manera, pues al aceptar que una ley pueda entrar en vigor sin haber seguido exactamente el procedimiento que para su creación establece nuestra Constitución, equivaldría a hacer a un lado el principio de autonomía formal de la ley consagrado en el artículo 72, inciso H de nuestra Constitución, la garantía de legalidad tributaria

prevista en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna y las garantías de legalidad y seguridad jurídica que prevén los artículos 14 y 16 del mismo ordenamiento, lo que resulta jurídicamente aberrante e inadmisible.--- Con independencia de lo anterior, los Decretos reclamados aparecen firmados con fecha 31 de diciembre de 2001, lo cual es incorrecto y, por la sola razón suficiente para conceder el amparo solicitado, pues carece de la debida fundamentación y motivación.--- Así las cosas, al haberse demostrado que los Decretos reclamados son inconstitucionales, lo procedente será conceder a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita en su contra.--- Por todo lo anteriormente señalado, lo procedente en el presente juicio de garantías será conceder el amparo y protección de la Justicia Federal a las hoy quejosas en contra del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como en contra de los artículos 115, 116 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contenidos en el Decreto Legislativo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, de fecha 31 de diciembre de 2001, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, en cuanto establecen el impuesto sustitutivo del crédito al salario, la mecánica de cálculo, determinación y

disminución del crédito al salario del impuesto sobre la renta a cargo de mis representadas o del retenido a terceros, así como por lo que hace a los requisitos que se deben cumplir para disminuir la disminución correspondiente, respectivamente, ya que los mismos resultan contrarios a las garantías de proporcionalidad, equidad, legalidad tributarias y destino al gasto público, así como a la de seguridad jurídica.”

TERCERO. El promovente señaló como garantías violadas en su perjuicio las consignadas en los artículos 1º, 5, 14, 16, 22, 31, fracción IV, 66 y 72 inciso h), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CUARTO. Por auto de catorce de febrero de dos mil dos, la Juez Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, se declaró legalmente incompetente para conocer de la demanda de amparo que nos ocupa y, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley de Amparo, 5º, Transitorio de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y en el Acuerdo General 23/2001 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la determinación del número y límites territoriales, ordenó remitir el expediente que contiene la demanda de amparo, al Juez de Distrito en el Estado de Querétaro en turno.

Una vez recibida la demanda, por auto de veintiséis de febrero de dos mil dos, el Juez Tercero de Distrito en el Estado de Querétaro, a quien por razón de turno correspondió el conocimiento del asunto, admitió la demanda de garantías y la registró con el número 153/2002-I, previos los trámites procesales legales correspondientes, el doce de junio de dos mil dos, dictó sentencia, misma que se autorizó el treinta y uno de enero de dos mil tres, fecha en la que las labores del Juzgado así lo permitieron, y en la que resolvió:

“ÚNICO. SE SOBRESEE en el juicio de amparo promovido por **, en cuanto representante legal de *****, S.A. DE C.V. y ***** S.A. DE C.V., en contra de los actos y autoridades que quedaron precisados en el resultando primero de esta resolución.”.***

Dicha resolución se apoyó en las consideraciones que a continuación se transcriben:

“PRIMERO. Este Juzgado Tercero de Distrito en el Estado de Querétaro, resulta competente para conocer y resolver el presente juicio de amparo, de conformidad con los artículos 103 fracción I y 107 fracción VII de la Constitución General de la República; 1 fracción I, 36 y 114 fracción I de la Ley de Amparo, 48, 52 fracción III y 144 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, éste

último en relación con el Acuerdo General 23/2001 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la determinación del número y límites territoriales de los Circuitos en que se divide el territorio de la República Mexicana; y al número, a la jurisdicción territorial y especialización por materia de los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y de los Juzgados de Distrito, de dieciséis de abril de dos mil uno; dado que se reclama la inconstitucionalidad de una ley por una persona moral que radica en el domicilio que se ubica dentro de la jurisdicción de este Juzgado.---

SEGUNDO. Son ciertos los actos reclamados al Congreso de la Unión, Presidente de la República y Secretario de Gobernación, y Director del Diario Oficial de la Federación, todos con residencia en México, Distrito Federal consistentes, respectivamente, en la aprobación, expedición promulgación, refrendo y publicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de dos mil dos, por así reconocerlo las autoridades responsables al rendir su informe justificado.---

TERCERO. La procedencia del juicio de amparo implica una cuestión de orden público y por ello su estudio, ya sea de oficio o por planteamiento de alguna de las partes, es preferente y previo al fondo que en su caso proceda.--- El Agente del Ministerio

Público de la Federación y Presidente de la República, propusieron que en el presente juicio de amparo se debía decretar el sobreseimiento, porque no está demostrado que se hubieran aplicado en perjuicio de la persona moral quejosa, esto es, que las normas que se tildan de inconstitucionales se hubieran actualizado en la esfera de derechos del gobernado.--- Asiste razón a las referidas autoridades, por lo siguiente:--- El artículo 73 fracción XVIII de la Ley de Amparo dispone: ‘El juicio de amparo es improcedente...XVIII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la ley’.--- Por su parte, el diverso 114 fracción I del mismo cuerpo normativo refiere: ‘El amparo se pedirá ante el juez de distrito: I. Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso;’.--- El concepto de perjuicio a que se refiere el transcrito numeral está dirigido a que la ley, por su sola expedición o por un acto concreto de aplicación, irrumpa en la esfera

*de derechos del gobernado, de modo tal que los menoscabe o reduzca, lo que le permite acudir en demanda de garantías.--- Sin embargo esa afectación debe ser actual, evidente, cuya existencia esté probada en el juicio, pues no cabe considerar que se causa ese perjuicio, necesario para acudir en demanda de garantías, cuando se trata de leyes que por su sola expedición no lo provocan o que el acto de aplicación no exista, aun cuando sea inminente.--- Sobre el particular cabe citar la jurisprudencia y tesis siguientes: ‘LEYES HETEROAPLICATIVAS. SI SE RECLAMAN POR ACTOS INMINENTES Y NO POR ACTOS CONCRETOS YA REALIZADOS, ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO.’ (transcribe).--- ‘REGLAMENTOS HETEROAPLICATIVOS. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA EL AMPARO CONTRA ELLOS.’ (transcribe).--- ‘LEYES, INTERÉS JURÍDICO EN AMPARO CONTRA.’ (transcribe).--- En el caso las personas morales quejasas reclaman la inconstitucionalidad de los artículos 115,116 y 119 haciéndolo depender del diverso tercero transitorio contenido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero del dos mil dos, que prevé el Impuesto Sustitutivo al Salario.--- De igual forma, la inconforme ***** S.A. de C.V.,*

acompaña como prueba para acreditar que de manera voluntaria siguió el procedimiento establecido en el impuesto que tilda de inconstitucional la declaración de pagos provisionales, primera parcialidad y retenciones de impuestos federales que aparecen a fojas 246, 247 y 771, (formato 1-D y 1D-1) así como copia certificada de los recibos de nómina correspondientes a los meses de diciembre de dos mil uno y enero del dos mil dos de diversos trabajadores de la empresa ahora quejosa, así como copia certificada de los comprobantes de pago de cuotas obrero patronales realizadas por la quejosa al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores correspondiente a los meses de septiembre a diciembre del dos mil uno y enero del dos mil dos, visibles a fojas de la 225 a 243 del cuaderno de amparo, de manera que reclama los dispositivos como heteroaplicativos, pues parte de la presentación de dichas declaraciones como primer acto de aplicación según se advierte de lo narrado en la demanda de garantías en el punto cuarto del apartado de hechos.--- Para efecto de determinar si la persona moral quejosa se ubicó voluntariamente en el hecho de la normas que tilda de inconstitucionales es necesario remitirse a su contenido, para determinar si los supuestos legales

se encuentran plasmados en el documento que la impetrante acompañó como prueba de que se sujeto a la ley.--- El contenido de los artículos dice:(transcribe).--- ‘Artículo 115.’ (transcribe).--- ‘Artículo 116.’ (transcribe).--- ‘Artículo 118.’ (transcribe).--- ‘Artículo Tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.’ (transcribe).--- ‘Artículo Cuarto.’ (transcribe).--- Ahora bien, conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, para acreditar una afectación a los derechos del gobernado, que lo legitime para impugnar en el juicio de amparo una disposición de observancia general, con motivo de su primer acto de aplicación, resulta necesario que se compruebe, fehacientemente, que a través de dicho acto, la respectiva hipótesis normativa se concretó expresa o implícitamente en su perjuicio, lo que no puede derivar de presunciones o de las afirmaciones contenidas en la demanda de garantías o en los diversos escritos presentados durante la tramitación del juicio, sino, en todo caso, del contenido del supuesto acto de aplicación.--- En tal virtud, a través del formato de declaración de pago de uno o varios impuestos, es factible acreditar la aplicación de las disposiciones jurídicas que sirven de base a los diversos cálculos cuyo resultado se plasma en él, siempre y cuando sea indudable que las correspondientes hipótesis normativas

sustentan los resultados contenidos en el mismo, lo que no acontece si los datos reportados no generan convicción al órgano de control constitucional sobre la norma que sirvió de base al cálculo de un determinado concepto, situación que puede suceder cuando la ley correspondiente establece diversos sistemas y, por ende, diferentes hipótesis o porciones normativas, que regulan disímiles procedimientos para obtener el mismo concepto, por lo que, en tales casos, para acreditar el respectivo acto de aplicación no bastará, por sí solo, el formato de declaración de pago, ya que será necesario el desahogo de la prueba idónea para acreditar el sistema utilizado y, por ende, la norma jurídica efectivamente aplicada.--- Lo anterior se apoya en la jurisprudencia que dice: **‘LEYES TRIBUTARIAS. EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE SUS HIPÓTESIS NORMATIVAS Y LA CONSECUENTE AFECTACIÓN AL INTERÉS JURÍDICO, SE PUEDE ACREDITAR CON LA RESPECTIVA DECLARACIÓN DE PAGO, SI LOS RESULTADOS PLASMADOS EN ELLA SE SUSTENTAN INDEFECTIBLEMENTE EN LO PREVISTO EN AQUÉLLAS.’** (transcribe).--- En cuanto al impuesto substitutivo del crédito al salario, del que el quejoso hace depender la inconstitucionalidad de todos los preceptos se advierte que:--- a). Están obligadas al pago del

impuesto las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:--- a1. 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, así como aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.--- b) El impuesto se determinará aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa del 3%.--- c) El gravamen 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.--- d) 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.--- e) Los contribuyentes 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.--- f) 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.--- g) 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.--- En el caso, del formato de declaración provisional no se puede advertir fehacientemente que la quejosa *****, S.A. de C.V. se hubiera ubicado voluntariamente en el supuesto de la norma esto es, al procedimiento*

establecido en el impuesto impugnado.--- En efecto, aduce la peticionaria de garantías que optó por no llevar a cabo el acreditamiento del crédito al salario cubierto a las personas que le prestan un servicio personal subordinado contra el impuesto sobre la renta a su cargo o retenido a tercero, en consecuencia no enterar el impuesto substitutivo al salario; es decir, que se sujeto a la opción contenida en el párrafo séptimo del artículo tercero transitorio que dice: 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.--- Sin embargo, aun así no demuestra que se sujeto a los términos precisos de la ley, pues no acreditó en el juicio de amparo que presentó la declaración del impuesto substitutivo al salario en ceros, es decir, que no lo pago, pues aunque la ley establezca que no debe cubrirlo si toma la opción señalada, ello no lo releva de presentar la declaración correspondiente, pues es evidente que al ser causante del impuesto, esta obligado a presentar sus declaraciones, aunque sea en ceros, para así tener la certeza de que cumplió cabalmente con la norma y, por ende, sujeto al procedimiento exacto

de la ley.--- Por otro lado, los documentos no reflejan que se llevó a cabo el procedimiento a que se refiere el artículo tercero transitorio reclamado, es decir, de los formatos no se desprende que el quejoso optó por pagar a sus trabajadores el crédito al salario en efectivo, sin deducirlo del impuesto sobre la renta, pues no lo reflejó en la declaración provisional no desglosó la cantidad que por concepto de crédito al salario entregó a sus trabajadores, pues el rubro F) que dice: ‘CRÉDITO AL SALARIO PAGADO EN EFECTIVO’ aparece en blanco, y si bien es cierto no lo redujo al impuesto sobre la renta, no menos es que omitió precisar cual fue la cantidad que entregó a sus empleados por concepto de crédito al salario no refleja fielmente la operación realizada por la patronal contribuyente.--- Tampoco demostró, como debería hacerlo, que presentó su declaración del impuesto substitutivo al salario aunque sea en ceros, pues de acuerdo con la mecánica del mismo, el contribuyente esta obligado a pagarlo, mas sin embargo, puede dejar de hacerlo si entrega en efectivo el crédito al salario a sus trabajadores, lo cual, existe duda si lo hizo, al no reportarlo en sus declaraciones provisionales de manera que no existe la certeza de que ello ocurrió, aunque hubiera acompañado el reporte contable donde aparece el crédito al salario, mas ello constituye un

*documento no soportado con las constancias que demuestren que en efecto se entrego al trabajador, pues al no reflejarlos en su declaración provisional existe la duda sobre si se sujetó o no a la opción elegida, máxime que no está acreditado que hubiera presentado su declaración correspondiente al Impuesto Substitutivo al Crédito al Salario, pues el hecho de no estar obligado al pago no implica el que no deba presentar su declaración correspondiente, al constituir una obligación como contribuyente, así sea en ceros.--- De manera que si la empresa quejosa no demostró fehacientemente haber realizado totalmente la opción elegida de acuerdo con la norma, como condición necesaria para que se actualice, es evidente que no existe prueba del acto de aplicación y por ende, no se acredita el perjuicio en contra de la quejosa.--- Por su parte la amparista ******, S.A de C.V., acompaña como prueba para acreditar que de manera voluntaria siguió el procedimiento establecido en el impuesto que tilda de inconstitucional, la declaración de pago provisional mensual y retenciones de impuestos federales, correspondiente al mes de enero del dos mil dos, que aparece a foja 771, del cuaderno de amparo, y copia certificada de la cédula de autodeterminación de cuotas del personal de dicha empresa que aparece a fojas de la 309 a la 768.---*

*En el caso, y partiendo de la premisa que estamos ante la presencia de una ley heteroaplicativa, la cual entró en vigor el uno de enero del pasado año, el formato que pudiera comprobar en el caso concreto el interés jurídico de la promovente ***** S.A. de C.V., sería el correspondiente al año dos mil dos, el cual exhibió; sin embargo, aún así no demuestra que se sujetó a los términos precisos de la ley, pues no acreditó en el juicio de amparo que presentó la declaración del impuesto substitutivo al salario (formado 1D-1), pues en el extremo de que aunque la ley establezca que no debe cubrirlo si toma la opción señalada en el artículo tercero transitorio, ello no lo releva de presentar la declaración correspondiente, pues es evidente al ser causante del impuesto, esta obligado a presentar sus declaraciones, aunque sea en ceros, para así tener la certeza de que cumplió cabalmente con la norma y, por ende, sujeto al procedimiento exacto de la ley.--- En efecto, los documentos no reflejan que se llevó a cabo el procedimiento a que se refiere el artículo tercero transitorio reclamado , es decir, del formato se desprende que el quejoso optó por pagar a sus trabajadores el crédito al salario en efectivo, sin deducirlo del impuesto sobre la renta, empero no demostró como debería hacerlo, que presentó su declaración del impuesto substitutivo al salario*

(formato 1-D1), pues de acuerdo con la mecánica del mismo, el contribuyente está obligado a pagarlo, más sin embargo, puede dejar de hacerlo si paga en efectivo el crédito al salario a sus trabajadores, lo cual, aun cuando lo haya hecho, no demostró que hubiera presentado su declaración respecto del impuesto reclamado para así tener la certeza de la opción tomada por el contribuyente.--- De manera que si la empresa quejosa no demostró fehacientemente haber realizado totalmente la opción elegida de acuerdo con la norma, como condición necesaria para que se actualice, es evidente que no existe prueba del acto de aplicación y por ende, no se acredita el perjuicio en contra de la quejosa.--- No es óbice para lo anterior, las documentales exhibidas por el peticionario de garantías y que se hacen consistir en copias certificadas de algunos recibos de nómina de los trabajadores, ya que éstos no tienen el alcance de comprobar la opción que eligió el contribuyente, sino únicamente de manera indiciaria que la empresa cuenta con trabajadores a su cargo, pues ni siquiera exhibió completa la planilla de trabajadores de la empresa quejosa.--- En las reseñadas condiciones, lo que procede es sobreseer en el presente juicio de garantías, con fundamento en el artículo 74 fracción III de la Ley de la Materia.”

QUINTO. Inconforme con el fallo anterior, el promovente interpuso recurso de revisión, mismo que le tocó conocer por razón de turno al Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito, el cual lo admitió mediante acuerdo de su Presidente de doce de mayo de dos mil tres.

En resolución de cuatro de julio de dos mil tres, el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito, dictó los siguientes puntos resolutivos:

“PRIMERO. Se revoca la sentencia que se revisa.--- SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a **, S.A. DE C.V. Y *****, S.A. DE C.V., contra los actos y autoridades que quedaron precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.--- TERCERO. Se deja a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los términos de la parte final del último de los considerandos de este fallo.--- CUARTO. Por lo anterior, se ordena remitir el juicio de amparo indirecto 153/2002-1 del índice del Juzgado Tercero de Distrito en el Estado de Querétaro, junto con un testimonio de la presente resolución, el diskette que contenga la misma y el toca 170/2003 del índice de este Tribunal Colegiado, al Secretario General de Acuerdos de la Suprema Corte de Justicia de la***

Nación, a fin de que se resuelva lo que conforme a derecho se estime procedente.”

Las consideraciones de dicha sentencia, en lo que interesa, dicen:

“QUINTO. De los agravios antes transcritos, el identificado como segundo, es esencialmente fundado y suficiente para revocar la resolución que se revisa, como enseguida se verá.--- En ellos, las inconformes sostienen que sí demostraron el acto concreto de aplicación, pues contrariamente a lo que adujo la jueza de distrito, como optaron por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, no se encontraban obligadas a presentar la declaración del impuesto sustitutivo del crédito al salario. Que de los formatos 1-D de pagos provisionales, se advertía que en estricto cumplimiento del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, optaron por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario y no disminuyeron el crédito al salario que pagaron a sus trabajadores y si bien en el renglón del crédito al salario del formato indicado, no anotaron cantidad alguna, ello fue una consecuencia de que eligieron no pagar el multicitado impuesto, además de que el ocho de febrero de dos mil tres, presentaron una promoción ante la Administración

*Local de Recaudación de Querétaro, en el que informaron su decisión de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario.--- Por su parte, la jueza de distrito, en la resolución recurrida, para sobreseer en el juicio de garantías, básicamente sostuvo que las personas morales quejasas reclamaban la inconstitucionalidad de los artículos 115, 116 y 119, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, haciéndola depender del artículo Tercero Transitorio de dicho ordenamiento que creó el impuesto sustitutivo al crédito, como actos heteroaplicativos. Que la inconforme ***** S.A. de C.V., acompañó como prueba para acreditar que de forma voluntaria siguió el procedimiento previsto en el impuesto tildado de inconstitucional y por consiguiente, el primer acto de aplicación de los indicados preceptos, la declaración de pagos provisionales, primera parcialidad y retenciones de impuestos federales, formatos 1-D y 1D-1, copia certificada de los recibos de nómina de diversos trabajadores, correspondientes a los meses de diciembre de dos mil uno y enero de dos mil dos, así como copia certificada de los comprobantes de pago de cuotas obrero-patronales, efectuadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, de los meses de septiembre a diciembre de dos mil uno y enero del dos mil dos.*

*Que del formato de declaración provisional, no se podía advertir que la quejosa *****⁹, S.A. de C.V., se hubiera ubicado en el procedimiento de la norma impugnada, porque no obstante que optó por llevar a cabo el acreditamiento del crédito al salario cubierto a sus trabajadores, contra el impuesto sobre la renta a su cargo, no demostró haber presentado la declaración del impuesto sustitutivo del salario en ceros, ya que a pesar de que la ley impugnada señalaba que no debía cubrirlo si tomaba la opción señalada, esto no la relevaba de presentar su declaración en su carácter de causante de ese impuesto, aunque fuese en ceros. Que además de los formatos no se veía si optó por pagar a sus trabajadores el crédito al salario, porque, en la declaración provisional, no desglosó la cantidad que entregó por dicho concepto, en tanto que el renglón F) del ‘CRÉDITO AL SALARIO PAGADO EN EFECTIVO’, aparecía en blanco, así como tampoco la dedujo del impuesto sobre la renta, ni precisó la cantidad que por crédito al salario entregó a sus trabajadores. Tampoco demostró que hubiera presentado su declaración correspondiente del impuesto sustitutivo del crédito al salario, porque a pesar de que escogió pagar el crédito al salario a sus trabajadores, ello no implicaba que hubiera estado exenta de presentar su declaración aunque fuese en ceros;*

*por lo que, concluyó la A quo, que la quejosa citada no demostró la existencia del acto de aplicación de la ley impugnada.--- Por otra parte, en lo que correspondía a la quejosa *****, S.A. de C.V., la jueza señaló que exhibió como prueba para acreditar que se sujetó de manera voluntaria al procedimiento del impuesto tildado de inconstitucional, el formato de declaración de pago provisional mensual y retenciones de impuestos federales, del mes de enero de dos mil dos y copia certificada de la cédula de autodeterminación de cuotas de personal que laboraba bajo sus órdenes, pero si se partía de la premisa de la que la ley impugnada era heteroaplicativa, la quejosa no demostró haberse sujetado a los términos precisos de dicha ley, porque no presentó en el juicio de amparo el formato 1D-1, correspondiente a la declaración del impuesto sustitutivo del crédito, pues al ser causante de ese impuesto, debió presentar su declaración aunque fuese en ceros. Que del formato se apreciaba que optó por pagar a sus trabajadores el crédito al salario en efectivo, sin deducirlo del impuesto; empero, no demostró que hubiera presentado su declaración del impuesto sustitutivo del crédito al salario, en el formato 1-D1, por lo que no se tenía la certeza de la opción elegida por la quejosa, para que se actualizara el acto de aplicación de la norma.---*

Ahora, con el fin de poner de manifiesto lo fundado de los agravios de las inconformes, es pertinente transcribir el primero y séptimo párrafos, del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dicen: ‘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:--- 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.’--- Del contenido de la formulación normativa, se advierte que en ella, se establece la obligación de las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, a pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario. Sin embargo, el séptimo párrafo contempla la posibilidad de que los contribuyentes de dicho impuesto, opten por no cubrirlo, siempre y cuando no efectúen la disminución del crédito al salario pagado en

*efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta. Esto significa que, si los causantes del impuesto sustitutivo del crédito al salario, deciden no pagar ese impuesto sobre la tasa del tres por ciento aplicado al total de las erogaciones por la prestación del servicio personal subordinado, no deberá efectuar la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta.--- Dicho de otro modo, si el contribuyente no paga el impuesto sustitutivo del crédito al salario, necesariamente debe absorber el crédito al salario que pagó a sus trabajadores en efectivo y no podrá acreditarlo contra el impuesto sobre la renta y esta circunstancia, le ocasionó perjuicio, dado que representa un costo económico de una carga que originalmente correspondía al estado sufragar, pues el crédito al salario nació como un subsidio que recibían los trabajadores de manos de los patrones, quienes eran sólo los intermediarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y como tal, podía disminuir de las contribuciones federales, a su cargo, las cantidades que entregaba a sus trabajadores.--- En ese orden de ideas, como acertadamente lo sostiene la recurrente, *****, S.A. de C. V., en los autos del juicio de amparo, se acreditó que sí se ubicó en el supuesto jurídico previsto en el párrafo séptimo, del artículo Transitorio Tercero, de la Ley*

del Impuesto sobre la Renta, con las declaraciones de pagos provisionales, primera parcialidad y retenciones de impuestos federales y pagos provisionales mensuales y retenciones de impuestos federales, (f. 246 a 247), presentadas ante el Banco BITAL, el dieciocho de febrero de dos mil dos, por el periodo de enero de dicho año, de las que en el formato 1-D, en el renglón 'F', se aprecia que no disminuyó del impuesto sobre la renta que declaró, el crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores.--- Ello es así, pues del contenido del formato 1-D, por el que la recurrente realizó pagos provisionales del impuesto sobre la renta y al valor agregado, se aprecia que no disminuyó de las cantidades que enteró por esos conceptos, el monto del crédito al salario pagado en efectivo a sus trabajadores, lo que revela que optó por no pagar el impuesto del crédito sustitutivo al salario y absorber por su cuenta el crédito al salario y con ello, que se autoaplicó el artículo transitorio tercero tildado de inconstitucional, independientemente de que no hubiera presentado otra declaración del impuesto sustitutivo, porque al no deducir del impuesto sobre la renta, el monto del crédito al salario pagado a sus trabajadores, es claro que desde ese momento, se ubicó en el supuesto legal previsto en la formulación normativa impugnada. Además de

que, este hecho se vio claramente corroborado con los diversos recibos de pagos de los trabajadores de la recurrente, en los que se ve que pagó a sus operarios el crédito al salario. (f. 225 a 231).--- En otro contexto, en lo que concierne a la inconforme *****, S.A. de C.V., como acertadamente lo sostiene, en sus agravios, con el formato 1D de pagos provisionales, primera parcialidad y retenciones de impuestos federales, se acreditó que se ubicó en el supuesto legal previsto en las normas que tildó de inconstitucionales, como a continuación se verá:--- El segundo párrafo, del artículo 31, del Código Fiscal de la Federación, literalmente establece:--- (Transcribe).--- Por su parte, las reglas números 2.10.7 y 2.10.9, de la resolución Miscelánea Fiscal para el dos mil, publicada en el Diario Oficial de la Federación el seis de marzo de dos mil, disponen:--- (Transcribe).-- Por último, el primer y séptimo párrafo del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, textualmente dicen: ‘Único.’ (Transcribe).--- De la interpretación sistemática de las formulaciones normativas transcritas, se llega a la conclusión, de que las personas físicas y las morales que realizan erogaciones por la prestación de un trabajo personal subordinado, tienen la obligación legal de presentar sus pagos provisionales mensuales a cuenta del ejercicio****

anual de que se trate, a través de medios electrónicos.--- De ahí que, si en el caso justiciable, la ahora recurrente, en su carácter de persona moral, que realiza erogaciones por la prestación de un servicio personal y subordinado, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales, presentó el formato 1D, relativo a pagos provisionales, primera parcialidad y retenciones de impuestos federales, (f. 771 a 773), correspondiente al mes de enero de dos mil dos, con el que declaró el impuesto sobre la renta, al valor agregado y otros conceptos fiscales y para acreditar tal hecho, anexó a su demanda copias certificadas notarialmente del formato de declaración 1D, así como del acuse de recibo expedido por el Servicio de Administración Tributaria, que obtuvo por la red de internet, contra lo que sostuvo la jueza de distrito, estos documentos, sí son idóneos para acreditar el acto de aplicación de las normas que tildó de inconstitucionales en la demanda, pues en el referido acuse de recibo, aparece el estado del envío de su declaración, señalándose en el primer renglón el número de folio de la declaración, que correspondió al 709605, la fecha de recepción de la misma, la fecha de inicio del proceso de envío y de la última modificación, además se precisó que se recibió el archivo de la declaración y se hallaba en proceso de validación.--- De modo que, el cúmulo

de los autos mencionados, permite aseverar con certeza, que sí se acreditó el acto de aplicación de las normas impugnadas de inconstitucionales, pues del indicado formato 1D, se ve que de la cantidad que declaró del impuesto sobre la renta, no disminuyó el monto del crédito al salario pagado en efectivo, independientemente de que no hubieran presentado otra declaración del impuesto sustitutivo del crédito al salario, lo que se robustece aun más, con los diversos recibos de pago de los operarios que trabajan bajo sus órdenes, en los que se aprecia que les cubrió el crédito al salario, (f. 287 a 304).--- Por el principio jurídico que contiene, cobra aplicación la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparece publicada en las páginas 20 y 21 del Tomo XIV, correspondiente al mes de octubre de 2001, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

‘CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA CONSTANCIA DE RECEPCIÓN DEL PAGO PROVISIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN RELACIÓN CON EL RESULTADO DE LOS ESTADOS CONSOLIDADOS DE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS, OBTENIDA DE LA RED DE INTERNET, ACREDITA EL ACTO DE APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 57-E, 57-K, 57-N Y 57-Ñ DE LA LEY DE LA MATERIA, VIGENTES A PARTIR DEL

PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO.' (Se transcribe).--- Consecuentemente, al demostrarse la ilegalidad de la sentencia reclamada, por lo fundado de los agravios de las recurrentes, resulta procedente revocar el sobreseimiento decretado por el A quo y con fundamento en lo dispuesto por la fracción III, del artículo 91 de la Ley de Amparo, al no advertirse otra causal de improcedencia, ingresar al estudio de los conceptos de violación de la demanda.--- **SEXTO.** Los conceptos de violación que hacen valer las solicitantes del amparo, son fundados y suficientes para conceder la protección constitucional solicitada.--- En efecto, en ellos se quejan de que el impuesto sustitutivo del crédito no gravaba la capacidad tributaria de los patrones, por lo que no era proporcional y violatoria del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República.--- Ahora bien, lo fundado de los conceptos de violación, estriba en que, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 243/2002, promovido por la quejosa *********, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, el trece de mayo de dos mil tres, estimó lo siguiente:--

- (Transcribe).--- Así, con apoyo en lo anterior el Pleno de nuestro más Alto Tribunal estableció la

jurisprudencia identificada con el número 11/2003, que dice: ‘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.’ (Se transcribe).--- Conforme con las consideraciones antes transcritas, el más Alto Tribunal del país, estimó que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgredía la garantía de proporcionalidad tributaria, pues no atendía a la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realizaran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, dado 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 la obligación tributaria a su cargo, no estaba en función de su potencialidad real para contribuir con los gastos públicos, sino de un elemento ajeno a la misma, como era la cantidad del crédito al salario que en efectivo debían entregar a sus trabajadores.--- En este orden de ideas, conforme con las consideraciones de la ejecutoria de nuestro más Alto Tribunal procede conceder a las quejas el amparo y

protección de la Justicia de la Unión, para que se les restituya en el goce de la garantía individual vulnerada.--- SÉPTIMO. Ahora bien, toda vez que las quejas además del impuesto sustitutivo del crédito al salario, se advierte que también combaten los artículos 115, 116 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación, el primero de enero de dos mil dos, que regulan lo relativo al llamado crédito al salario y en atención a que, las responsables no hicieron valer las causales de improcedencia sobre dicho tópico y que este órgano colegiado no advierte que en el caso se actualice alguna diversa, que impida entrar al examen de la constitucionalidad; lo que procede al respecto es dejar a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a lo dispuesto en la fracción II, del apartado tercero del Acuerdo 5/2001 del Pleno de ese alto tribunal, pues no se ha pronunciado sobre el problema de constitucionalidad que las promoventes del amparo plantean en la demanda de garantías y en consecuencia, deberán remitirse los autos del juicio de amparo, así como las constancias necesarias, a fin de que el Máximo Tribunal de Justicia del País se avoque al examen de constitucionalidad relativo.”

SEXTO. Una vez recibidos los autos en esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, su Presidente por auto de cuatro de agosto de dos mil tres, asumió la competencia originaria del recurso de revisión interpuesto por *****, en su carácter de apoderado legal de *****, Sociedad Anónima de Capital Variable y otra, formándose el toca 992/2003, ordenó notificar a las autoridades responsables y al Procurador General de la República adscrito para los efectos legales conducentes. Este último no formuló pedimento alguno.

Por diverso proveído de veintidós de agosto de dos mil tres, se ordenó turnar los autos que integran el presente amparo en revisión, al Ministro José Vicente Aguinaco Alemán, para que formulara el proyecto de resolución correspondiente.

Previo dictamen del Ministro Ponente, el presente asunto fue radicado en esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que sea la que lo resuelva.

C O N S I D E R A N D O :

PRIMERO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Federal;

84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; 11, fracción V y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con lo previsto en el punto Cuarto, del Acuerdo General Plenario 5/2001, de veintiuno de junio de dos mil uno, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio de ese mismo año, en atención a que se interpuso en contra de una sentencia dictada en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó el proceso legislativo que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta y, además, de manera particular, los artículos 115, 116, 119 y Tercero Transitorio del ordenamiento jurídico mencionado; en este tenor, si bien, subsiste en el recurso el problema de inconstitucionalidad planteado, su resolución no entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional, toda vez que existen jurisprudencias del Pleno de este Alto Tribunal que son aplicables al caso.

SEGUNDO. Es innecesario transcribir los argumentos jurídicos que se hacen valer en el recurso de revisión, toda vez que se encuentran encaminados a combatir el fallo dictado por el Juez de Distrito mediante el cual se decretó el sobreseimiento en el juicio de garantías respecto de los artículos 115, 116, 119 y Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero del dos mil dos.

Lo anterior es así, porque de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo General número 5/2001 del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Diario

Oficial de la Federación el veintinueve de junio de dos mil uno, Punto Quinto, fracción I, inciso a) y Punto Undécimo, el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito procedió al estudio de los planteamientos respectivos, considerando que, tal como lo afirmaba la parte recurrente, era infundada la causa de improcedencia expuesta por el Juez de Distrito para sobreseer en el juicio de garantías respecto de las normas impugnadas, en virtud de que las quejas si acreditaron el acto de aplicación de las mismas.

En este tenor y por virtud de lo precedente, el órgano jurisdiccional de referencia, revocó el sobreseimiento que se decretó en la resolución recurrida.

Sobre el particular es menester señalar que el Tribunal Colegiado sólo examinó el concepto de violación referente a la inconstitucionalidad del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, concediendo el amparo y la protección de la Justicia Federal con fundamento en la jurisprudencia número 11/2003 del Pleno de este Alto Tribunal, de rubro “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”, y por otra parte no examinó ningún concepto de violación de los que se formularon en la demanda de garantías en contra de los artículos 115, 116 y

119 del mismo ordenamiento legal, dejando a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer del problema de constitucionalidad de las normas impugnadas, para cuyo efecto ordenó la remisión de los autos a este Alto Tribunal a fin de que resolviera la cuestión efectivamente planteada.

TERCERO. En vista de lo anterior y en atención a que el Tribunal Colegiado del conocimiento no examinó ninguno de los conceptos de violación expuestos en la demanda de garantías, referentes a los artículos 115, 116 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación procederá al estudio correspondiente.

La parte quejosa expresó los conceptos de violación que se encuentran transcritos en el resultando segundo de esta resolución.

Ahora bien, para el análisis de los conceptos de violación propuestos en la demanda de garantías, cuyo estudio omitió el juzgador de amparo no se respetará el orden numérico en que fueron planteados, sino el que permita la lógica y el método judicial.

Así, las quejas aducen en síntesis lo siguiente:

a) El párrafo octavo de la disposición transitoria que se reclama establece que para estar en posibilidad de disminuir

del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, el monto del crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores que exceda del tributo causado en los términos de la norma impugnada, deberá cumplirse con los requisitos que prevé el artículo 119 antes citado, ya que de lo contrario pierde el derecho para ello.

En estos términos, lo dispuesto en los artículos Tercero Transitorio y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, viola las garantías que establecen los artículos 14 y 22 constitucionales, toda vez que.

- Por el simple hecho de no cumplir con una serie de requisitos absurdos, tales como dar aviso al Instituto Mexicano del Seguro Social y llevar una contabilidad adicional a la que se encuentran obligados, se les priva del derecho consistente en recuperar las cantidades que pagaron por concepto del crédito al salario y por cuenta del Estado, sin que puedan defenderse, ya que así lo establece el artículo Tercero Transitorio reclamado.
- Asimismo, en el caso de que las quejas incumplan con los requisitos que establece el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y pierden el derecho a efectuar la disminución antes precisada, dicha

situación se traduce en una sanción excesiva, en términos de la disposición transitoria que se reclama, lo cual se encuentra prohibido por el artículo 22 constitucional, ya que el requisito para ejercer la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario se traduce en la renuncia de un derecho (séptimo concepto de violación).

b) Se viola la garantía de seguridad jurídica porque el Congreso de la Unión no concluyó la sesión extraordinaria en que aprobó la Ley del Impuesto sobre la Renta antes de las veinticuatro horas del día treinta y uno de diciembre de dos mil uno, de conformidad con los artículos 66 y 72 de la Constitución Federal.

c) La ley impugnada al establecer el inicio de su vigencia el mismo día de su publicación es violatoria de la garantía de seguridad jurídica, ya que es necesario que exista un período en el cual los afectados por la misma, la conozcan antes de su entrada en vigor, toda vez que el propio legislador ordinario reconoció la existencia de tal garantía al plasmarla en diversos preceptos legales del Código Fiscal de la Federación y el Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal (noveno concepto de violación).

d) Los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreden la garantía de audiencia prevista en el

artículo 14 constitucional, en atención a que el crédito al salario que mis representadas entregan a sus trabajadores en términos de los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo hacen por cuenta del Estado, toda vez que es el Estado el que otorga el crédito al salario a los trabajadores, siendo mis representadas en su carácter de patrones un simple vehículo que el Estado usa para entregar el beneficio de mérito; en estos términos, si las quejas tienen el carácter de deudores y acreedores recíprocos, lo justo y equitativo sería que las disposiciones reclamadas, permitieran a los patrones efectuar la disminución de las cantidades entregadas a los trabajadores por concepto de crédito al salario, contra cualquier impuesto federal (como al efecto establecía la ley anterior) y no limitarlo al impuesto sobre la renta, porque cuando no existe cantidad a pagar por este último tributo mencionado (pérdida fiscal), implicaría no recuperar las cantidades entregadas por concepto del crédito al salario, con lo cual se les priva de un derecho violándose la garantía de audiencia.

Además, también se viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues se obliga a las empresas a tener que pagar contribuciones, no obstante que se tengan saldos a favor por concepto de crédito al salario pagado (octavo concepto de violación).

CUARTO. De conformidad con el orden de prelación en el estudio de los conceptos de violación que se ha precisado en el considerando que antecede, se procede a lo conducente.

En vista de lo anterior, **por lo que se refiere al concepto de violación que se ha precisado en el inciso a)**, elaborado en el sentido de que los artículos Tercero Transitorio y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgreden la garantía de audiencia al establecer requisitos absurdos para estar en posibilidad de disminuir del impuesto sobre la renta el crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores, cuando éste exceda del importe del impuesto sustitutivo del crédito al salario de no haber ejercido la opción de **“no pago”**, así como el artículo 22 constitucional (sanción excesiva), esta Segunda Sala lo considera inoperante, toda vez que en la especie, los preceptos jurídicos mencionados se combaten de manera relacionada, sin que se advierta del planteamiento correspondiente que el segundo de ellos hubiere sido reclamado por vicios propios, para que en esos términos se realizara el estudio correspondiente.

En tal virtud, tomando en consideración que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo el criterio de que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece el sistema del impuesto sustitutivo del crédito al salario, es inconstitucional porque transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, lo que trae como consecuencia que las quejas, no se encuentren obligadas a observar en sus términos lo dispuesto en el numeral en cuestión y, por ende se les permita

disminuir las cantidades que por concepto de crédito al salario entreguen en efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, como lo establece el artículo 119 de la ley de la materia, sin la limitante que para tal efecto establecía la disposición transitoria reclamada (únicamente del excedente del 3% sobre las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado ---base de impuesto sustitutivo del crédito al salario---), las alegaciones expuestas en el concepto de violación en estudio, en vía de consecuencia, resultan ser inoperantes, puesto que las promoventes del juicio de garantías, en razón de lo anterior, no podrían obtener mayor beneficio de los ya concedidos con motivo del otorgamiento de la protección de la Justicia Federal en lo que atañe al artículo Tercero Transitorio multicitado, que prevé el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Sin embargo, con fundamento en la fracción I del artículo 76 bis de la Ley de Amparo, procede suplir la deficiencia en los conceptos de violación, ya que respecto de la fracción VI del artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil dos, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia número 94/2003, pendiente de publicar, determino que es inconstitucional. La tesis de jurisprudencia de mérito es del tenor siguiente:

“CRÉDITO AL SALARIO. LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 119 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN EL AÑO DE DOS MIL DOS

QUE ESTABLECE DICHO IMPUESTO SUSTITUTIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. La disposición mencionada prevé que ‘Quienes hagan los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley sólo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto, cuando cumplan con los siguientes requisitos: ...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.’ Dicha norma no establece las bases, requisitos y procedimientos que debe tomar en cuenta la autoridad para llevar a cabo la autorización administrativa a que se refiere, como tampoco lo hace ningún otro precepto legal; por tanto, es evidente que esa situación deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la posibilidad de que el particular ejerza un derecho que la ley de la materia prevé expresamente a su favor, en atención a que de los requisitos contenidos en la citada fracción VI, el relativo a que el monto del crédito al salario sea autorizado previamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, omite establecer de manera cierta, precisa y objetiva en

qué forma (requisitos, trámites y procedimiento) el contribuyente podrá ejercer el derecho correspondiente, así como las atribuciones que al respecto corresponden a la autoridad administrativa respectiva; en tal virtud, es inconcuso que la referida indefinición e imprecisión en la regulación de la forma en que puede hacerse valer el derecho que establece la ley a favor del particular ante la autoridad fiscal conlleva, por sí mismo, una transgresión al principio constitucional de legalidad tributaria, consagrada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de la Constitución Federal, en la medida de que genera inseguridad e incertidumbre en los gobernados, deja al criterio subjetivo de la autoridad hacendaria conceder o no la autorización del acreditamiento de las cantidades pagadas en efectivo por los patrones a sus trabajadores por concepto del crédito al salario. Ahora bien, como el requisito cuestionado recae sobre un variable de la contribución y no sobre los elementos esenciales de la misma, la protección constitucional sólo tiene el efecto de desincorporar de la esfera jurídica de la parte quejosa la observancia del requisito que se le impone para poder acreditar contra el impuesto sobre la renta, a cargo de la quejosa o del retenido a terceros, el crédito al salario pagado en efectivo a sus trabajadores, consistente en la autorización, previa

al ejercicio de ese derecho, por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

QUINTO. No obstante la determinación que se ha sustentado en el considerando que antecede, es menester destacar que por virtud de los efectos limitados de la concesión del amparo (únicamente respecto del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos), procede examinar los demás conceptos de violación hechos valer por las sociedades mercantiles quejas en contra de la Ley del Impuesto sobre la Renta (proceso legislativo) y sus artículos 115 y 116, actos que se combaten por vicios propios, en atención a que en primer lugar versan sobre un gravamen cuya mecánica y base de tributación es independiente de aquél que fue declarado inconstitucional (impuesto sustitutivo del crédito al salario) y, en segundo lugar, porque de resultar fundadas dichas argumentaciones y conceder la protección constitucional por ese motivo a las promoventes del juicio de garantías, no sólo obtendrían el beneficio de desincorporar de la esfera jurídica las obligaciones que les imponen la disposición transitoria, sino uno más amplio que, en el caso, se traduciría en la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre la renta en general o de los preceptos jurídicos combatidos.

Así, en la segunda parte del noveno concepto de violación y que se ha señalado en el inciso b) del considerando Tercero de esta ejecutoria, las quejas

sostienen que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, transgrede la garantía de seguridad jurídica, porque el Congreso de la Unión no concluyó la sesión extraordinaria en que la aprobó, antes de las veinticuatro horas del treinta y uno de diciembre de dos mil uno, de conformidad con los artículos 66 y 72 de la Constitución.

Pues bien, la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Carta Magna, está vinculada con el apego de todo acto autoritario al orden jurídico que lo regula; así, las autoridades respetarán los derechos constitucionales cuando ajusten su proceder a los mandamientos de la Carta Magna y de las leyes aplicables al caso concreto, fundamentándolos y motivándolos debidamente.

En este punto, conviene tener presente que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la fundamentación de un acto legislativo, debe entenderse como el hecho de que el órgano que expide la ley esté constitucionalmente facultado para ello y, de esta manera, tratándose del Congreso de la Unión, la ley que expide estará fundada si, en los términos de la Constitución Federal, el Poder Legislativo tiene la atribución en comento.

Así, los requisitos de fundamentación y motivación se satisfacen cuando la autoridad legislativa actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución le confiere y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que

exigen ser jurídicamente reguladas, sin que ello implique que cada una de las disposiciones contenidas en esas leyes deben ser materia de motivación especial.

Son aplicables al caso, las tesis de jurisprudencia y aislada, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que son del tenor siguiente:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA. Por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquél actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.”

(Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 146. Página: 149)

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. FORMA DE ENTENDER ESTA GARANTÍA, CON RESPECTO A LAS LEYES. Ni en la iniciativa de una ley ni en el texto de la misma, es indispensable expresar su fundamentación y motivación, como si se tratara de una resolución administrativa, ya que estos requisitos, tratándose de leyes, quedan satisfechos cuando éstas son elaboradas por los órganos constitucionalmente facultados, y cumpliéndose con los requisitos relativos a cada una de las fases del proceso legislativo que para tal efecto se señalan en la Ley Fundamental.

(Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 193-198 Primera Parte. Página: 100).

Por su parte, los artículos 65, 66, 67 y 72, inciso h), de la Constitución, en la parte que interesa, establecen:

“Artículo 65. El Congreso se reunirá a partir del 1o. 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.

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 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.

(...)

F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

(...)

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;

(...).”

De la transcripción hecha se advierte que, el Congreso de la Unión tendrá dos periodos de sesiones ordinarias, el primero del uno de septiembre al quince de diciembre del mismo año, que sólo puede prolongarse hasta el treinta y uno de diciembre cuando el Presidente de la República inicie su mandato de seis años; el segundo periodo del quince de marzo al treinta de abril del mismo año, sin que pueda prolongarse.

Asimismo, se establece la posibilidad de que el Congreso se reúna en sesiones extraordinarias cada vez que los convoque la Comisión Permanente.

Por otra parte, se prevé que todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas Cámaras, observando su reglamento de debates y que la formación de leyes o decretos sobre contribuciones o impuestos deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, esto es, fue voluntad del constituyente que antes de iniciar el proceso legislativo en materia presupuestal, la Cámara de Diputados discuta las contribuciones que habrán de dar solvencia al gobierno federal para el cumplimiento de sus funciones.

En estos términos, se destaca que en los artículos constitucionales antes transcritos no se exige que las sesiones extraordinarias deban concluir en cierto plazo, por tanto,

trasladándose al caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que fue aprobada en una sesión extraordinaria, no se puede exigir constitucionalmente que los asuntos que se aborden en las mismas se resuelvan en fecha determinada.

Lo anterior pone en evidencia que aún otorgando razón a las quejas en el sentido de que la ley impugnada fue aprobada después del treinta y uno de diciembre de dos mil uno, tal argumento resultaría de cualquier modo inoperante para concederles el amparo, pues esa irregularidad no trasciende de manera fundamental que amerite la invalidez e inaplicabilidad de las normas reclamadas, puesto que no impide que se cumpla el fin último buscado con el proceso legislativo, es decir, que la Ley del Impuesto sobre la Renta, haya sido aprobada por el Pleno del órgano legislativo y publicada oficialmente.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis de jurisprudencia número 89/2003, aprobada por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de tres de octubre de dos mil tres, pendiente de publicación, cuyo rubro y texto son los siguientes:

“CONGRESO DE LA UNIÓN. ACTÚA CONFORME A DERECHO CUANDO EN UN PERIODO EXTRAORDINARIO DE SESIONES APRUEBA ORDENAMIENTOS LEGALES INCLUIDOS EN LA CONVOCATORIA RESPECTIVA. Los artículos 65 y 66 de la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos establecen que el Congreso de la Unión se reunirá el 1° de septiembre de cada año para celebrar un primer periodo de sesiones ordinarias, y a partir del 15 de marzo de cada año para un segundo periodo, los cuales no podrán prolongarse sino hasta el 15 de diciembre y 30 de abril del mismo año, respectivamente, excepto cuando el Presidente de la República inicie su cargo, en cuyo caso podrá extenderse hasta el 31 de diciembre de dicho año. Sin embargo, cuando se convoca a un periodo extraordinario de sesiones por la Comisión Permanente, y en la convocatoria se señala que la clausura se verificará una vez que cada Cámara termine de tratar los temas para los que fue convocado, debe decirse que tal periodo concluirá hasta que se dé esa situación, esto es, no tiene un plazo determinado y, consecuentemente, al aprobar ordenamientos legales en tal periodo extraordinario de sesiones, el Congreso de la Unión actúa conforme a derecho, si dicho asunto se señaló en la convocatoria respectiva.”

Igualmente es aplicable la tesis de jurisprudencia P./J.94/2002, visible en la página cuatrocientos treinta y ocho, Tomo XIV, agosto de dos mil uno, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que a la letra dice:

“VIOLACIONES DE CARÁCTER FORMAL EN EL PROCESO LEGISLATIVO. SON IRRELEVANTES SI NO TRASCIENDEN DE MANERA FUNDAMENTAL A LA NORMA. Dentro del procedimiento legislativo pueden darse violaciones de carácter formal que trascienden de manera fundamental a la norma misma, de tal manera que provoquen su invalidez o inconstitucionalidad y violaciones de la misma naturaleza que no trascienden al contenido mismo de la norma y, por ende, no afectan su validez. Lo primero sucede, por ejemplo, cuando una norma se aprueba sin el quórum necesario o sin el número de votos requeridos por la ley, en cuyo caso la violación formal trascendería de modo fundamental, provocando su invalidez. En cambio cuando, por ejemplo, las comisiones no siguieron el trámite para el estudio de las iniciativas, no se hayan remitido los debates que la hubieran provocado, o la iniciativa no fue dictaminada por la comisión a la que le correspondía su estudio, sino por otra, ello carece de relevancia jurídica si se cumple con el fin último buscado por la iniciativa, esto es, que haya sido aprobada por el Pleno del órgano legislativo y publicada oficialmente. En este supuesto los vicios cometidos no trascienden de modo fundamental a la norma con la que culminó el procedimiento legislativo, pues este tipo de requisitos tiende a facilitar el análisis, discusión y

aprobación de los proyectos de ley por el Pleno del Congreso, por lo que si éste aprueba la ley, cumpliéndose con las formalidades trascendentes para ello, su determinación no podrá verse alterada por irregularidades de carácter secundario.”

En esa tesitura, la transgresión alegada es insuficiente para otorgar la protección de la Justicia Federal solicitada, puesto que tiene un carácter secundario en tanto que no repercute en el contenido de la Ley que se combate.

Respecto del concepto de violación **que se ha sintetizado con antelación en el inciso c)** del considerando Tercero de esta ejecutoria, relativo a que la Ley del Impuesto sobre la Renta en que se contienen los preceptos cuestionados, no contó con la fase o etapa denominada **“*vacatio legis*”**, en razón de que el Ejecutivo Federal sancionó y expidió el decreto promulgatorio de dicho ordenamiento el mismo día en que entró en vigor; por tanto, al parecer de las recurrentes no tienen validez ni son obligatorias sus normas por ser inexistente la ley, pues en su proceso de formación se encuentra un vicio que afecta su vigencia y obligatoriedad, con violación al principio de seguridad jurídica, esta Segunda Sala lo considera infundado, dado que la ausencia de la **“*vacatio legis*”** reclamada no provoca su inconstitucionalidad porque esa etapa en el proceso legislativo no está prevista como una fase esencial en el proceso legislativo en los artículos 71 y 72 constitucional que dicen:

“Sección II.

De la iniciativa y formación de las Leyes

ARTÍCULO 71. *El derecho de iniciar leyes o decretos compete:*

I. Al Presidente de la República;

II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión; y,

III. A las legislaturas de los Estados.

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los Estados, o por las diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a comisión. Las que presentaren los diputados o los senadores se sujetarán a los trámites que designe el Reglamento de Debates.”

“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 esta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, sino

tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente;

B. Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen, dentro de diez días útiles; a no ser que corriendo este término, hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido;

C. El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación. Las votaciones de ley o decreto serán nominales;

D. Si algún proyecto de ley o decreto fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo, fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes,

volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción a); pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones;

E. Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los Artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de la fracción a). Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquélla para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción a). Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas

adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los Artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes;

F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación;

G. Todo proyecto de ley o decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año;

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;

I. Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la comisión dictaminadora sin que esta

rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en la otra Cámara;

J. El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales.

Tampoco podrá hacerlas al decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente.”

Como es de advertirse, la Constitución Federal no dispone nada sobre el particular, de ahí que es incuestionable que la materia pueda ser regulada libremente por el legislador ordinario.

La promulgación no es otra cosa que la publicación formal de la ley y ambas voces se emplean como sinónimas, tanto en el lenguaje común como en el jurídico. La Carta Magna emplea las dos palabras con el mismo significado, tal como puede corroborarse de la lectura de los artículos 70, 72, incisos a) y 89, fracción I.

La finalidad de la promulgación es lograr que las leyes sean conocidas de aquéllos a quienes obligan y, naturalmente, los particulares no están obligados a cumplir lo prevenido en disposiciones que no han sido publicadas. Es así, que si bien el legislador ordinario cuenta con la libertad para establecer el momento en que inicia la vigencia de una ley, es claro que jamás podrá determinar que su vigencia sea anterior a su promulgación, empero, ninguna disposición constitucional le impide establecer que el ordenamiento jurídico estará vigente a partir del día de su publicación.

Si bien, lo deseable es que una ley sea conocida por todos sus destinatarios cuando cobre vigencia, lo cierto es que el sistema que establece que las leyes entrarán en vigor el día de su publicación no transgrede ningún derecho fundamental consagrado en la Constitución Federal, pues de la lectura de los preceptos constitucionales transcritos lo único que se concluye es que su propósito es que las leyes sean obligatorias a partir de su promulgación.

En esta tesitura, tal como lo afirma la parte recurrente, es cierto que en diversos ordenamientos secundarios, como el Código Fiscal de la Federación o el Código Civil para el Distrito Federal, el legislador contempló sistemas de vigencia de leyes en los que media un plazo entre su publicación y su entrada en vigor, sin embargo, tales sistemas no lo obligan a establecer de ese mismo modo la vigencia de todas las leyes; pues es bien sabido que las distintas leyes que expide el legislador ordinario no tienen

jerarquía unas sobre otras; cada ley rige las situaciones jurídicas que prevé de una manera válida, eficaz y autónoma, con relación a otras disposiciones de distintos cuerpos de leyes; de manera tal que no hay duda de que el legislador ordinario se encontraba en posibilidad de apartarse de esos sistemas, ya que a lo único a que está obligado es a sujetarse a las disposiciones constitucionales.

A mayor abundamiento, aun cuando se tomaran en consideración las normas del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, el agravio sería infundado, pues si bien es cierto que el artículo 3° establece determinados plazos después de la publicación para que las leyes sean obligatorias, igualmente cierto resulta que el artículo 4° dispone que si la ley fija el día de su vigencia, desde éste debe empezar a regir.

Consecuentemente, se debe concluir que es infundado el agravio propuesto, porque contrariamente a lo que alegan las recurrentes, es constitucional la disposición que establece que el ordenamiento jurídico en estudio entrará en vigor el mismo día de su publicación.

Es aplicable a lo precedente la tesis de jurisprudencia número 50/2003, aprobada por el Pleno de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de agosto de dos mil tres, pendiente de publicación, cuyo rubro y texto son los siguientes:

“LEYES. EL LEGISLADOR TIENE FACULTAD PARA FIJAR EL DÍA EN QUE INICIA SU VIGENCIA, PUDIENDO SER, INCLUSO, EL DÍA DE SU PUBLICACIÓN. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 71 y 72, señala a quiénes compete el derecho de emitir leyes y el procedimiento que se sigue para su formación, pero no prevé regla alguna sobre el momento en que deban iniciar su vigencia, por lo que es incuestionable que esta materia puede ser regulada libremente por el legislador ordinario. En consecuencia, el hecho de que una ley haya entrado en vigor el mismo día de su promulgación, no vulnera disposición constitucional alguna, pues debe tomarse en consideración que la promulgación de una ley, no es otra cosa que su publicación formal, esto es, su finalidad consiste en lograr que las leyes sean conocidas por aquellos a quienes obligan y, naturalmente, los particulares no están obligados a cumplir lo prevenido en disposiciones que no han sido publicadas, por ende, el legislador ordinario cuenta con la libertad para establecer el momento en que inicia la vigencia de una ley, al no existir disposiciones constitucionales que le impidan establecer que el ordenamiento jurídico estará vigente a partir del día de su publicación oficial, aun cuando lo deseable es que una ley sea

conocida por todos sus destinatarios antes de que cobre vigencia.”

Finalmente, no le asiste la razón a las sociedades mercantiles quejasas en lo que aducen en el **octavo concepto de violación, que se ha sintetizado en el inciso d)** del considerando Tercero de este fallo, en el sentido de que los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del primero de enero de dos mil dos, transgreden la garantía de audiencia y el principio de proporcionalidad tributaria, consagrados en los artículos 14 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, respectivamente, porque estiman que dichos preceptos jurídicos les privan del derecho para efectuar la disminución de las cantidades entregadas a los trabajadores por concepto de crédito al salario contra cualquier impuesto federal, tal como lo establecía la ley anterior, asimismo, porque se les obliga a las empresas a tener que pagar contribuciones, no obstante que tengan saldo a favor por el crédito de mérito.

En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene el criterio de que la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquéllos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un

tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento.

Lo anterior, de conformidad con la jurisprudencia de este Tribunal Pleno, de rubro, texto y datos de localización que enseguida se mencionan:

“ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN. El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, 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 esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que 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. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora

bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IV, Julio de 1996. Tesis: P./J. 40/96. Página: 5,)

Ahora, en materia de impuestos, no rige el principio de audiencia previa, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, en términos de lo dispuesto en la fracción IV, del artículo 31 constitucional; y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el

derecho fundamental, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa.

Sirve de apoyo a esta consideración, la jurisprudencia de este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro, texto y datos de localización, que enseguida se mencionan:

“AUDIENCIA, GARANTÍA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia

previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.”

(Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 66, Primera Parte, Página: 77).

Igualmente, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia número 87/2003, aprobada por esta Segunda Sala, en sesión de tres de octubre de dos mil tres, pendiente de publicación, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

“CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO 115 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2002, AL ESTABLECER QUE LOS CONTRIBUYENTES ÚNICAMENTE PODRÁN EFECTUAR LA DISMINUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTREGADAS EN EFECTIVO A LOS TRABAJADORES POR ESE CONCEPTO, DEL IMPUESTO A SU CARGO O DEL RETENIDO A TERCEROS, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. El hecho de que el Congreso de la Unión haya establecido en el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1º de enero de 2002, que las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación

de un servicio personal subordinado únicamente pueden disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que por concepto del crédito al salario entreguen en efectivo a sus trabajadores y no de todas las contribuciones federales, como se establecía en la legislación anterior, no transgrede la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que ésta no rige en materia tributaria, ya que al ser el impuesto una prestación unilateral y obligatoria, en términos de lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, dicha garantía puede otorgarse con posterioridad a la aplicación de la norma, toda vez que ese es el momento en que los afectados tienen la oportunidad de impugnar ante las propias autoridades dicha cuestión, pues basta con que la ley les otorgue ese derecho, una vez que se dé el supuesto respectivo, para que se cumpla con esa prerrogativa.”

En consecuencia, es infundado el argumento que se analiza, pues no aplica el principio de audiencia previa en materia fiscal.

Por otra parte, se debe destacar que el hecho de que los preceptos jurídicos impugnados establezcan que el crédito al salario entregado en efectivo a los trabajadores únicamente

pueda disminuirse contra el impuesto sobre la renta a cargo del patrón o del retenido a terceros, siendo que con anterioridad las sociedades mercantiles quejasas se encontraban en aptitud de disminuir el crédito al salario contra cualquier impuesto federal, no es violatorio de la garantía de audiencia, porque como sujetos pasivos de la relación tributaria, no es posible reclamar como un derecho adquirido la forma en que disminuía el crédito al salario conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil uno.

Esto es, la autoridad legislativa puede modificar los lineamientos para la recaudación de las contribuciones, ya que tiene que atender a las cambiables necesidades económicas y sociales, entre otras, del país; motivo por el cual se encuentra facultada para cambiar las bases de esa recaudación, siempre que lo considere conveniente, atendiendo a la situación imperante y dentro de la órbita de sus facultades constitucionales.

Sustenta esta consideración, en la parte conducente, la tesis de la otrora Segunda Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXXVI, página 4825, que señala:

“IMPUESTOS, LEYES DE. No es retroactivo el cobro que se hace con apoyo en las disposiciones del decreto de tres de abril de mil novecientos cuarenta y uno, que reformó diversos artículos de la Ley del Impuesto Predial en el Distrito Federal,

de veintitrés de agosto de mil novecientos treinta y tres. El cobro del impuesto predial que se hace a los causantes con apoyo en las disposiciones del decreto mencionado, no tienen el carácter de retroactivo, ni puede decirse que sea inconstitucional, por violar los derechos adquiridos por los mismos causantes, de pagar el impuesto respectivo conforme a las bases señaladas en la ley de veintitrés de agosto de mil novecientos treinta y tres, porque en ningún caso puede hablarse de un derecho de tal naturaleza, adquirido por los sujetos pasivos de la relación tributaria, ya que la autoridad legislativa, que tiene que atender a las siempre cambiables necesidades económicas no puede establecer lineamientos inmodificables para la recaudación de las contribuciones, sino que tiene derecho a cambiar las bases de esa recaudación, siempre que lo considere conveniente dentro de la órbita de sus facultades constitucionales.”

En lo que atañe a que los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del primero de enero de dos mil dos, violan el principio de proporcionalidad tributaria porque cuando no exista impuesto sobre la renta a enterar por parte del patrón, las quejas se encontrarán impedidas para efectuar la disminución correspondiente, lo cual, a su vez implicaría que no recuperaran las cantidades entregadas a sus

trabajadores por concepto del crédito al salario entregado en efectivo, además porque se les obliga a las empresas a tener que pagar otras contribuciones, no obstante que se tenga saldo a favor por la entrega en efectivo precisada con antelación, esta Segunda Sala lo considera jurídicamente inoperante por una parte e ineficaz por otra, con base en las siguientes anotaciones.

En principio debe mencionarse que las alegaciones de referencia son inoperantes, en atención a que se sustentan en una situación de hecho que pudiera acontecer o no, esto es, en un hecho futuro de realización incierta, luego, las sociedades mercantiles quejasas pretenden acreditar la inconstitucionalidad de los preceptos reclamados mediante argumentaciones que se refieren a una circunstancia particular y concreta en que pudieran, en algún momento, ubicarse los sujetos pasivos del tributo, lo cual, si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, más no de que algunos de ellos puedan tener determinados atributos o características, es inconcuso que los argumentos que se hagan valer, en vía de conceptos de violación en contra de disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales (en la especie hipotéticas), independientemente del conjunto de destinatarios de la norma, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir su finalidad que, no es otra, que la consistente en demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que, por

la naturaleza de la ley, debe referirse a todos aquellos sujetos a los que se dirige la norma y no sólo a alguno de ellos.

Es aplicable a lo precedente la tesis aislada número 2a. CIII/2001, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, julio de 2001, Novena Época, página: 511, que dice:

“NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS EN CONTRA DE AQUÉLLAS SI SE HACE DEPENDER LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO AL QUE SE LE APLICAN. Si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características, en razón de todos sus destinatarios y no de que uno de ellos pueda tener determinados atributos, es inconcuso que los argumentos que se hagan valer, en vía de conceptos de violación o agravios, en contra de las disposiciones generales y que hagan depender su inconstitucionalidad de situaciones o circunstancias individuales, propias del quejoso, independientemente del conjunto de destinatarios de la norma, deben ser declarados inoperantes porque no podrían cumplir con su finalidad, que no es otra que demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que por la

naturaleza de la ley debe referirse a todos los destinatarios de la norma y no sólo a uno de ellos.”

Asimismo, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia número 88/2003, aprobada por esta Segunda Sala, en sesión de tres de octubre de dos mil tres, pendiente de publicación, cuyo rubro y texto son los siguientes:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA. Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley.”

No obstante lo que se ha mencionado con antelación, cabe señalar que de actualizarse el supuesto que mencionan las quejas, es de explorado derecho, que los contribuyentes respectivos se encuentran en posibilidad de aplicar las reglas generales que sobre el particular establece el Código Fiscal de la

Federación en sus artículos 22 y 23, esto es, que se puede solicitar la devolución de las cantidades que resulten como saldo a favor, o bien solicitar la autorización para realizar la compensación.

Lo anterior en el entendido de que el Código Fiscal de la Federación es un cuerpo legal a través del cual se busca la sistematización y unidad de las instituciones que rigen esta materia, así como los principios generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado; por tanto, establece el marco general de referencia obligatorio de la relación jurídico tributaria de los sujetos que ésta interviene, donde más que un simple ordenamiento supletorio constituye uno complementario, toda vez que no sólo se aplica en defecto de la ley fiscal especial, sino actuando conjuntamente con ellas para evitar la repetición innecesaria de conceptos tributarios, regulando para tal efecto figuras procedimentales o sustantivas como en el presente asunto acontece con la devolución o la compensación.

En consecuencia, al haber resultado infundados los conceptos de violación hechos valer en contra de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus artículos 115 y 116, procede negar el amparo solicitado respecto de dichas normas.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

PRIMERO. En la materia de la revisión, la Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****, S. A. DE C. V. Y *****, S. A. DE C. V., por lo que hace a la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus artículos 115 y 116, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, en términos del considerando Quinto de este fallo.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a *****, S. A. DE C. V. Y *****, S. A. DE C. V., respecto del artículo Tercero Transitorio y la fracción VI del artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al lugar de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidente y Ponente José Vicente Aguinaco Alemán.

Firma el Ministro Presidente y Ponente, con el Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala que autoriza y da fe.

PRESIDENTE Y PONENTE:

MINISTRO JOSÉ VICENTE AGUINACO ALEMÁN.

SECRETARIO DE ACUERDOS:

LIC. MARIO ALBERTO ESPARZA ORTIZ.

ESTA HOJA CORRESPONDE AL AMPARO EN REVISIÓN 992/2003. QUEJOSA: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE Y OTRA. FALLADO: EL DÍA VEINTIUNO DE NOVIEMBRE DE DOS MIL TRES, EN EL SENTIDO SIGUIENTE: “PRIMERO. EN LA MATERIA DE LA REVISIÓN, LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE A ***** , S. A. DE C. V. Y ***** , S. A. DE C. V., POR LO QUE HACE A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUS ARTÍCULOS 115 Y 116, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, EN TÉRMINOS DEL CONSIDERANDO QUINTO DE ESTE FALLO. SEGUNDO. LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE A ***** , S. A. DE C. V. Y ***** , S. A. DE C. V., RESPECTO DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO Y LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 119 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS.” CONSTE.**

FMR/crv

“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.