

**CONTRADICCIÓN DE TESIS 7/2008-PL.
ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LA
PRIMERA Y LA SEGUNDA SALAS DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA
NACIÓN.**

**PONENTE: MINISTRO JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO.
SECRETARIO: ROGELIO ALBERTO MONTOYA RODRÍGUEZ.**

Vo.Bo.

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al día ocho de diciembre de dos mil nueve.

**VISTOS; y
RESULTANDO:**

PRIMERO. Por escrito presentado en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el siete de marzo de dos mil ocho, el Ministro Sergio A. Valls Hernández, denunció la posible contradicción de criterios entre la Primera Sala, al resolver los amparos en revisión 1663/2006 y 1055/2007 y la Segunda Sala al fallar los amparos en revisión 1468/2006, 1933/2006, 1965/2006, 1973/2006 y 1979/2006; al manifestar, entre otras cuestiones, las siguientes:

“(…) 1. Esta Primera Sala al resolver el Amparo en Revisión 1663/2006, el 21 de febrero de 2007, promovido por **, sostuvo que el subsidio acreditable es un beneficio que al aminorar la cuantía de la obligación tributaria afecta el monto total del pago respectivo y, por ende, constituye una consecuencia jurídica que incide directamente en el aspecto sustancial del impuesto. Los principios constitucionales en materia tributaria deben tener plena eficacia en cualquier actuación legislativa que repercuta en la obligación sustantiva (el pago); por ello, el análisis de la constitucionalidad del subsidio acreditable debe atender a los elementos considerados por el legislador para otorgar dicho beneficio, a la luz de los principios tributarios. El asunto dio origen a la tesis aislada 1ª. CXXXV/2007, aprobada el 13 de junio de 2007, de rubro: ‘SUBSIDIO ACREDITABLE. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD DEBE ATENDER A LOS ELEMENTOS CONSIDERADOS POR EL LEGISLADOR PARA OTORGAR DICHO BENEFICIO, A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS’, criterio que fue reiterado en el Amparo en Revisión 1055/2007, fallado el 23 de enero de 2008. --- 2. La Segunda Sala, en sesión privada de fecha 22 de agosto de 2007 aprobó la tesis jurisprudencial 165/2007, de rubro: ‘RENTA. LA PROPORCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 114, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO***

RELATIVO, ES PARTE DEL BENEFICIO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006)', de la cual se advierte que del estudio histórico de la figura del subsidio acreditable, el legislador incorporó un beneficio fiscal consistente en un subsidio decreciente mediante una proporción que reduce gradualmente su monto. Esta proporción es parte de dicho beneficio del subsidio acreditable y por ende no le son aplicables los principios de justicia fiscal. --- Por ello, el posible tema de contradicción se refiere al aspecto de la aplicación a los subsidios acreditables, previstos en los artículos 114 y 178 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de los principios tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. --- En consecuencia, someto a la consideración de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la presente denuncia, para que se le dé el trámite que en derecho proceda, para cuyo efecto se acompañan copias de los criterios emitidos por cada Sala."

SEGUNDO. Mediante proveído de once de marzo de dos mil ocho, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó, por una parte, que se formara y registrara el expediente de contradicción de tesis respectivo; por la otra, que se le diera

vista al Procurador General de la República para que expusiera su parecer y, finalmente, que se le notificara por lista y mediante oficio al Ministro Sergio A. Valls Hernández.

TERCERO. Mediante acuerdo de veintiséis de marzo de dos mil ocho, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ordenó que se turnara el presente asunto al Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo.

CUARTO. Mediante oficio DGC/DCC/436/2008, presentado en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia el siete de mayo de dos mil ocho, la Agente del Ministerio Público de la Federación, designada para intervenir en el presente asunto por el Director General de Constitucionalidad, emitió su parecer en el sentido de que sí existe la contradicción de tesis denunciada, debiendo prevalecer el criterio que considera que sí son aplicables los principios que prevé el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, a los subsidios acreditables previstos en los artículos 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

PRIMERO. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para resolver las contradicciones de tesis, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción XIII, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 197 de la Ley de Amparo; 10, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como

el Acuerdo General Plenario 5/2001, en relación con el Punto Tercero, fracción VII del Acuerdo General Plenario 3/2008, emitidos por el Tribunal Pleno el veintiuno de junio de dos mil uno y el diez de marzo de dos mil ocho, respectivamente, relativo a la determinación de los asuntos que conservará el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para su resolución y el envió de los de su competencia originaria a las Salas y a los Tribunales Colegiados de Circuito, en virtud de que se trata de la posible contradicción de criterios entre la Primera y la Segunda Sala de este Alto Tribunal.

SEGUNDO.- La denuncia de contradicción de tesis es procedente en términos de lo dispuesto por el artículo 197 de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que dicho numeral expresamente establece que los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Procurador General de la República, los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes, los Magistrados que los integren o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis contradictorias hubieren sido sustentadas, se encuentran facultados para denunciar, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dicha contradicción.

En el presente asunto, el Ministro Sergio A. Valls Hernández, Presidente de la Primera Sala de este Alto Tribunal, denunció la posible contradicción de criterios, por lo que debe concluirse que se reunió el requisito de legitimidad señalado.

TERCERO.- Debe examinarse en primer lugar si existe la contradicción denunciada.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 1663/2006 interpuesto por *****, sostuvo lo siguiente:

“El concepto de violación es infundado por los siguientes razonamientos: --- Como puede apreciarse de los artículos 177, 178 y Segundo Transitorio, fracciones LXXXVII, inciso C) y LXXXVIII, inciso a), reclamados, los cuales fueron transcritos en el considerando anterior, se debe calcular el impuesto a cargo del contribuyente, conforme a la tabla del artículo 177, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y una vez obtenido ese resultado se procede a calcular el subsidio acreditable que se restará de la cantidad anterior, lo que determinará el impuesto a pagar. --- Lo anterior, se efectúa mediante dos procedimientos, establecidos con base en estructuras de rangos, tasa y cuota fija, en el que por un lado se establece una tarifa progresiva para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, para la obtención del impuesto a pagar y, por otro, una alícuota regresiva para el subsidio que será acreditable al impuesto determinado. --- Al respecto, se advirtió que la carga contributiva establecida en el artículo 177 multireferido, a través de una tarifa progresiva en la

cual resulta que sujetos que tienen mayores ingresos obtienen mayor carga impositiva, la cual es medida en función del incremento proporcional que se dé entre un renglón y otro, que se efectúa de la comparación entre el límite superior del renglón anterior. --- Sin embargo, por lo que se refiere al subsidio acreditable, que será aplicado al impuesto a cargo, hay una regresión de la alícuota a aplicar hasta el séptimo renglón, que resulta a los sujetos que se sitúen en dicho renglón en mayor beneficio, y por tanto, pagan menor impuesto que los sujetos que se encuentran en el renglón anterior. --- En esa tesitura, nos encontramos ante una situación en la cual derivado de un beneficio otorgado a los sujetos pasivos ubicados en el renglón séptimo, en mayor proporción a sus ingresos, resulta que tributen en menor medida que los que tienen menores ingresos. --- Al respecto, se considera que el carácter de infundado del agravio en estudio deriva de la convicción en el sentido de que, aún de existir una inconsistencia en la tabla del subsidio, ello no conduce a determinar que por el otorgamiento de un mayor beneficio a sujetos obligados con mayor ingreso neto, los demás causantes —entre ellos el quejoso— no contribuyan al gasto público de manera proporcional. --- Lo anterior es así, ya que si el principio de proporcionalidad consiste en que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la

capacidad contributiva de cada sujeto pasivo; y nos encontramos ante un supuesto en que se ve afectado el subsidio en un renglón —que es aplicable al impuesto a cargo—, luego la capacidad contributiva apreciada para la imposición del gravamen de los demás sujetos obligados —como el quejoso—, no se ve afectada por el subsidio otorgado de manera incorrecta a un renglón al que no pertenece. --- Como se advirtió en el considerando anterior, dentro de la mecánica establecida en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para la obtención del impuesto a cargo hay una tarifa progresiva que conduce a que los sujetos con mayor capacidad contributiva tributen en mayor medida, por lo que la particular circunstancia de que existan sujetos que cubran un mayor gravamen a pesar de recibir menores ingresos, es porque en un renglón se otorgó más subsidio a sujetos con mayores ingresos. --- Dentro de la mecánica contenida en el artículo 178 reclamado para determinar el subsidio acreditable, hay una alícuota regresiva que es aplicada en función de la capacidad contributiva —apreciada por el impuesto sobre la renta—, salvo en un renglón en el que la alícuota es progresiva, pues se otorga más beneficio a mayores ingresos. - -- Sin embargo, se advierte que, apreciando la progresividad y la regresividad dentro de los procedimientos establecidos en los artículos

reclamados, los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta tributan de acuerdo a su capacidad contributiva. --- Lo anterior es así, ya que hay una progresividad en el pago del impuesto, hasta los sujetos que se encuentran en el renglón referido, y si existe un caso en él — indeseablemente— disminuye el monto a enterar, tal circunstancia se deriva de un beneficio que es aplicado al impuesto a cargo, debiendo considerarse que el error que se advierte es específicamente en un renglón de la tabla del subsidio —por una cuota que supera la proporción de la disminución del porcentaje—. --- Y toda vez que el subsidio no constituye un elemento del tributo sino una variable que será aplicable a la determinación del mismo, el error en un renglón de la mecánica establecida para la distribución del beneficio, no conlleva a distorsionar la capacidad contributiva de los demás sujetos obligados al pago del tributo, pues ello sólo conduce a que los situados en el séptimo renglón de la tabla de subsidio, tributen en menor proporción a su capacidad, pero sin que ello deslegitime el juicio adelantado en el sentido de que los demás causantes —entre ellos, el quejoso— efectuaron un entero ajustado a su capacidad. --- En efecto, debe tomarse en cuenta que el subsidio no es un elemento del tributo que cuantifique el hecho imponible, por lo que si existe un rompimiento de la

regresión del subsidio, se debe advertir que es por la mecánica establecida para la distribución del beneficio y no porque se hubiere distorsionado la apreciación de los elementos que reflejan la capacidad contributiva, con base en la cual fue otorgado. --- En efecto, ya que si partimos del hecho de que la medida utilizada por el legislador para la determinación del subsidio acreditable, fueron los ingresos netos considerados para la determinación de la obligación tributaria, y se advirtió que la herramienta técnica establecida en la ley, cuantifica la obligación tributaria en la cual expresa, efectivamente, la parte de la capacidad contributiva que le corresponde legítimamente al Estado; luego, la proporción de beneficio establecido en cada renglón de la tabla contenida en el numeral reclamado, es de acuerdo a una real capacidad contributiva, salvo la del séptimo renglón, pero que es por un error en la aplicación de la mecánica no por la apreciación de su capacidad. De tal manera, resulta que la desproporción con la que tributan sujetos con mayor capacidad contributiva, no conduce a que los demás —como el quejoso— estén tributando incorrectamente. ---- Lo anterior es así, ya que el error en la aplicación de la mecánica del subsidio, no puede decirse que afecta la capacidad contributiva con base en la cual están los demás sujetos pasivos tributando —específicamente, los

que no se encuentren en ese renglón— ya que tal circunstancia se deriva del subsidio acreditable, que es ajeno a los elementos esenciales del tributo que cuantifican la obligación tributaria a cargo, y no es por un error en el elemento que determina su distribución, sino en la aplicación en un renglón de la mecánica establecida. --- Esto es, si la apreciación de la capacidad contributiva para la determinación del impuesto —en este caso, el elemento o medida para el otorgamiento del beneficio—, no es distorsionada por la mecánica de cuantificación propia del gravamen, luego, el rompimiento de la regresividad de la alícuota del subsidio, en un renglón, no implica que los sujetos pasivos que se encuentren en los demás renglones contribuyan de manera desproporcionada. --- Lo anterior es así, ya que, se insiste, el subsidio no constituye un elemento del tributo que cuantifique el hecho imponible, por lo que si existe un rompimiento de la regresión del otorgamiento del subsidio, ello no conduce a que se tribute de forma ajena a la capacidad contributiva real evidenciada en los demás causantes; en otras palabras, la incorrecta determinación del subsidio en un renglón determinado, nada aporta para contradecir que el impuesto a cargo de otros causantes — como el quejoso— no tributen en la medida de la renta disponible por ellos obtenida. --- De tal suerte, que la situación indeseable de que pague más

quien menos ingreso tiene se deriva de una comparación que efectúa el quejoso con otros sujetos que se encuentren en un renglón posterior en la tabla de subsidio, y no así porque se hubiere apreciado incorrectamente su capacidad contributiva para imponer el gravamen, que es el elemento legitimador del Estado para exigir el pago de un tributo. --- Además, para que se transgrediera el principio de proporcionalidad, en virtud de que, en el caso, la capacidad contributiva del sujeto obligado determina la cuantía de beneficio a obtener, deberían ser los elementos de apreciación de dicha capacidad los que no correspondan a una realidad efectiva. --- Es decir, el error no está en los conceptos que fueron considerados como ingreso y gasto para la determinación del impuesto, sino en la aplicación de la mecánica utilizada para la distribución del beneficio, específicamente en un renglón en el que la cuota fija que debe compensar la disminución de la tasa de manera proporcional al aumento del ingreso, sobrecompensa la alícuota de beneficio. --- De tal suerte que, si el beneficio mayor otorgado a sujetos con mayor ingreso, se debió a un error de la aplicación de la mecánica y no de la determinación de un impuesto que —antes o después del subsidio— no correspondiera a la capacidad del sujeto obligado —y, en concreto, del quejoso—, ello no conduce a considerar que se transgrede la garantía de proporcionalidad

tributaria. --- En esa tesitura, se estima infundado lo argumentado por el recurrente en el sentido de que es desproporcional que se establezca un subsidio mayor a sujetos que tienen mayores ingresos, ya que la determinación de la carga del impuesto es establecida de manera objetiva y correcta de acuerdo a la capacidad contributiva del deudor —y, específicamente, a la propia del quejoso—, motivo por el cual la indeseable o inconveniente progresión de subsidio que resulta en un renglón en relación con el límite superior anterior, no conduce a determinar que se distorsiona la medición de capacidad de los demás sujetos pasivos, por lo que su contribución no es desproporcionada ni deja de ajustarse a la propia potencialidad tributaria. --- Ahora bien, en relación al planteamiento del quejoso en el sentido de que es inequitativa la diferencia de trato entre sujetos que se coloquen en el sexto rango con los del séptimo rango de la tabla del subsidio, pues se otorga mayor beneficio a los que tienen mayor ingreso, debe decirse lo siguiente: --- En primer término es preciso reiterar que en lo que concierne al principio constitucional de equidad en materia tributaria, este Alto Tribunal, mediante criterio jurisprudencial sentado desde la séptima época, delimitó el contenido de dicha garantía individual, precisando que la misma radica en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un

mismo gravamen, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducción permitida, plazos de pago, etcétera, de lo cual se deriva, en síntesis, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. --- De tal manera, el argumento del quejoso en cuanto a la falta de equidad por el otorgamiento de mayor subsidio a mayor ingreso, resulta infundado, pues el subsidio reclamado es aplicable a todos los sujetos que se ubican en el mismo supuesto normativo, independientemente de las posibles diferencias en lo que concierne a su capacidad contributiva; en tal virtud, si el quejoso tiene distinta capacidad para contribuir al gasto público, que los que se ubican en el séptimo renglón, ello en todo caso constituiría un planteamiento de proporcionalidad y no de equidad. --- En efecto, como postulado de equidad tributaria, resulta trascendente que se reconozca a los gobernados, el derecho a contar con el subsidio acreditable, siempre y cuando se encuentren en la misma situación jurídica relevante —como acontece entre el universo integrado por las personas que prestan un servicio personal subordinado, quienes en todo caso cuentan con dicho derecho—; en cambio, la decisión en torno al

monto específico que de dicho subsidio les corresponde, es un pronunciamiento atinente a sus diferentes capacidades contributivas y, por ende, constituye un juicio en torno a la proporcionalidad tributaria —aspecto éste que ya fue analizado con antelación—. --- En tal virtud, si las personas que se encuentran en la misma situación del quejoso, cuentan con el mismo derecho al subsidio acreditable, es claro que no existe la violación aducida en relación con la garantía de equidad, siendo que la aplicación diferenciada de la alícuota de subsidio entre el sexto y el séptimo renglón de la tabla se debió a la diferente apreciación de la capacidad contributiva por parte del legislador, lo cual se presenta en términos acorde a la propia capacidad del quejoso, independientemente de los juicios que pudieran hacerse en torno a otros causantes que se ubiquen en renglones diversos. --

- Lo relevante, por ende, es que todas las personas que obtengan ingresos por honorarios —como es el caso del quejoso—, tengan derecho al subsidio acreditable, lo cual efectivamente acontece, mientras que el pronunciamiento sobre el monto específico que a cada persona puede corresponder —planteamiento de inconstitucionalidad que aduce el quejoso— es un argumento de proporcionalidad tributaria que ya fue contestado con anterioridad, y no de equidad tributaria como alega. --- Además, es preciso hacer notar que la naturaleza del subsidio

acreditable es la de ser un beneficio otorgado por el Estado, cuya finalidad es dar mayor subsidio a los rangos de contribuyentes con menores ingresos y en congruencia los decrementos en el beneficio sean de manera proporcional en relación con el incremento del ingreso neto, no obstante, ello no ocurre en un renglón, por un error en la aplicación de la mecánica. --- Sin embargo, el error en un renglón de la mecánica utilizada por el legislador, al no encontrarse viciado de origen como se señaló, no la afecta en su totalidad, pues ello se originó por una errónea ponderación en una cuota, y no así porque el legislador lo hubiere considerado por la fuente de donde proviene la riqueza para otorgar el subsidio y con ello beneficiar a unos sujetos obligados. --- El Estado tiene la responsabilidad de organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de sus tareas centrales en la regulación económica que ejerce, deberá encontrarse encaminada a designar a los sujetos que recibirán los beneficios o cargas de dicha regulación, qué forma tomará ésta y los efectos de los mismos sobre asignación y distribución de recursos. --- En esa medida, para poder subsanar el error ocurrido en un renglón que originó el otorgamiento de mayor proporción de subsidio en relación con los demás sujetos, implicaría intervenir en la redistribución del gasto público, en aras de otorgar la misma proporción de

subsidio a los demás renglones, ámbito éste en el que no corresponde a este Alto Tribunal ejercer una decisión por vía de juicio de amparo. --- En las relatadas condiciones, resulta infundado el concepto de violación efectuado por el quejoso, por lo que procede negar el amparo y protección de la Justicia Federal que se solicita respeto de los artículos 177, 178 y Segundo Transitorio, fracción LXXXVIII, inciso c), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cuatro. (...)

Asimismo, la Primera Sala al resolver el amparo en revisión 1055/2007, promovido por *****, dictó la resolución siguiente:

“Ahora bien, en el tercer agravio, la parte recurrente aduce que devienen ilegales las consideraciones de la sentencia recurrida consistentes en declarar inoperantes los conceptos de violación en los que aduce que los preceptos impugnados son violatorios de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, en atención a que el subsidio acreditable no es una contribución, aunado a que al ser la quejosa el patrón, únicamente le corresponde retener y enterar el impuesto. --- En tal sentido, la recurrente aduce que el subsidio es un elemento que trasciende a la carga tributaria, de ahí que deba regirse por las garantías tributarias. También argumenta que no se puede dejar de lado lo

dispuesto por el artículo 26, fracción I, del Código Fiscal, que señala al patrón como responsable solidario de la contribución generada por sus trabajadores, por lo que es insostenible que por no haber desembolso del patrón resulten inoperantes sus agravios. --- Las argumentaciones de referencia devienen inoperantes en atención a lo siguiente: --- Es cierto, como lo sostiene la parte actora, que el subsidio constituye un beneficio que incide en el pago del tributo, y que por tanto, debe respetar las garantías tributarias, lo anterior incluso ya ha sido reconocido por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (a diferencia del criterio de la Segunda Sala) que se ha pronunciado en el sentido de que los principios tributarios deben aplicarse en el contexto del subsidio, toda vez que el subsidio tiene por objeto aminorar la cuantía de la obligación de contribuir en el gasto público lo que conlleva a la necesidad de un análisis bajo los mencionados principios, pues aquél es el otorgamiento de un beneficio que afecta el monto total de la obligación a pagar. --- El criterio de referencia, se encuentra contenido en la siguiente tesis aislada de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos datos de localización, rubro y texto, son los siguientes: --- Tesis aislada ---- Materia(s): Constitucional, Administrativa --- Novena Época --- Instancia: Primera Sala --- Fuente: Semanario

Judicial de la Federación y su Gaceta --- Tomo: XXVI, Julio de 2007 --- Tesis: 1a. CXXXV/2007 --- Página: 270 --- SUBSIDIO ACREDITABLE. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD DEBE ATENDER A LOS ELEMENTOS CONSIDERADOS POR EL LEGISLADOR PARA OTORGAR DICHO BENEFICIO, A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS. (se transcribe) --- Lo anterior no implica que la parte recurrente, en su calidad de retenedor, pueda esgrimir razonamientos tendientes a evidenciar la violación a la proporcionalidad o equidad del subsidio. --- En efecto, el subsidio tiene por objeto aminorar la cuantía de la obligación a cargo del trabajador de contribuir al gasto público, pues es el otorgamiento de un beneficio que afecta el monto total de la obligación a pagar, por tanto, el establecimiento de dicha medida utilizada por el legislador no corresponde cuestionarla al retenedor, pues ésta se aplica al contribuyente, de ahí que sea éste el único que en su caso puede cuestionarla. --- El patrón retenedor sólo tiene la obligación de realizar el cálculo del subsidio y de enterar el impuesto correspondiente, lo que implica que no puede cuestionar la medida utilizada por el legislador, aplicada al contribuyente. --- Por ende, es correcta la consideración contenida en la sentencia recurrida, en el sentido de que deben declararse inoperantes los conceptos de violación en los que

la parte quejosa aduce que los artículos 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulneran las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, pues al demostrarse de autos su carácter de patrón, y por ende de retenedor del impuesto en cuestión, es inconcuso que no puede dirigir argumentos tendientes a evidenciar una falta de equidad y desproporcionalidad que no le es aplicable. --- Lo expuesto, no significa que el retenedor en su calidad de obligado solidario, en un momento dado no tenga interés jurídico para reclamar lo concerniente al establecimiento y cálculo del subsidio, pues tal cuestión sí le podría llegar afectar, puesto que es el encargado de aplicar dicha mecánica, a diferencia de la proporcionalidad y equidad del subsidio, ya que si el subsidio le es aplicable al trabajador es incuso que sólo a éste le correspondía cuestionar una violación a tales principios. --- En conclusión, deviene inoperante la argumentación esgrimida por la parte recurrente, en relación a la procedencia del estudio de proporcionalidad y equidad de los artículos 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en el ejercicio fiscal de dos mil tres.”

De dicha ejecutoria derivó la tesis aislada 1ª. CXXXV/2007, que sustentó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la novena época y que aparece publicada en el

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, julio de dos mil siete, página doscientos setenta, que es del tenor literal siguiente:

“SUBSIDIO ACREDITABLE. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD DEBE ATENDER A LOS ELEMENTOS CONSIDERADOS POR EL LEGISLADOR PARA OTORGAR DICHO BENEFICIO, A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS. Si se toma en cuenta que el subsidio acreditable es un beneficio que al aminorar la cuantía de la obligación tributaria afecta el monto total del pago respectivo y, por ende, constituye una consecuencia jurídica que incide directamente en el aspecto sustancial del impuesto, y atento a que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. XXXIV/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 639, con el rubro: ‘EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.’, sostuvo que los principios constitucionales en materia tributaria deben tener plena eficacia en cualquier actuación

legislativa que repercute en la obligación sustantiva (el pago), resulta inconcuso que el aludido beneficio debe ser analizado bajo dichos principios. Sin embargo, lo anterior no significa que tal análisis deba efectuarse como si se tratara de un elemento que cuantifica la obligación tributaria que hace referencia al hecho imponible que lo causa, sino que el estudio de su constitucionalidad debe atender a los elementos o parámetros considerados por el legislador para su otorgamiento, a la luz de los referidos principios.

Amparo en revisión 1663/2006. Juan Carlos Guerrero Valle. 21 de febrero de 2007. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.”

Ahora bien, la Segunda Sala al fallar los amparos en revisión 1468/2006, interpuesto por HY Line de México, Sociedad Anónima de Capital Variable y 1973/2006, interpuesto por ***** de la ponencia del señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel; 1933/2006, interpuesto por *****, de la ponencia del señor Ministro Mariano Azuela Güitrón; 1965/2006, interpuesto por *****, de la ponencia del señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano; y 1979/2006, interpuesto por *****, de la ponencia de la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, resolvió conforme a las consideraciones siguientes:

“(...) resulta pertinente significar que en sesión del veintitrés de octubre de dos mil uno, el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación decidió que el mecanismo para obtener la proporción del subsidio acreditable establecido en el abrogado artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en la nueva ley quedó contenido en el numeral 114, afecta la esfera jurídica de los trabajadores contribuyentes y empleadores retenedores, porque no regula el cálculo de un beneficio tributario y, además, forma parte de la base gravable del tributo de mérito, al resolver el amparo directo en revisión 949/2001, promovido por la empresa Exportadora de Sal, sociedad anónima de capital variable, que en lo conducente, dice: --- “SÉPTIMO. Una vez precisado el alcance de la norma cuya constitucionalidad se controvierte es factible abordar el análisis del concepto de violación que ha quedado resumido, debiendo señalarse que los referidos argumentos lógico jurídicos resultan operantes únicamente en la medida en que controvierten la porción normativa del artículo 80-A, párrafo quinto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en perjuicio de la quejosa se aplicó por primera vez, sin que exista en autos prueba en contrario, en el acto administrativo cuya validez se cuestionó en el respectivo juicio contencioso administrativo. --- En ese tenor, por principio, debe señalarse que si la regulación contenida en los párrafos segundo, tercero, cuarto,

séptimo, octavo y noveno del artículo 80-A, así como en el primero, segundo, tercero, cuarto y séptimo del artículo 141-A, constituyen una específica porción normativa que se limita a regular el beneficio tributario denominado subsidio acreditable, precisando cómo se cuantifica, qué categorías de contribuyentes personas físicas tienen derecho a él y en qué momento podrán disfrutar del mismo, debe estimarse que conforme a la técnica que rige el juicio de garantías, la aplicación de la misma no puede generar un perjuicio al peticionario de garantías, pues la circunstancia de que tal normatividad se concrete en su esfera jurídica únicamente podría provocar una reducción de la obligación tributaria que le corresponde retener y enterar, y respecto de la cual es responsable solidario. --- Por tanto, de oficio, este Alto Tribunal advierte la inoperancia del concepto de violación que pretende controvertir la constitucionalidad de la tarifa prevista en el párrafo segundo del artículo 80-A en estudio, la que sirve de base para calcular el monto al que asciende el subsidio acreditable, pues en el presente caso se actualiza lo dispuesto en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo en relación con el diverso 114, fracción I, aplicado en sentido contrario, del propio ordenamiento, en virtud de que en el juicio de garantías no es posible abordar el análisis de constitucionalidad de un acto de autoridad que no genera un perjuicio al quejoso, circunstancia que tratándose del juicio de amparo directo da lugar a la declaración de inoperancia

del planteamiento respectivo, al no constituir acto reclamado la ley controvertida. Sirven de apoyo a la anterior conclusión las tesis que llevan por rubro, texto y datos de identificación los siguientes: (Se transcriben)

--- Conviene agregar que tal circunstancia no se presenta respecto de la porción normativa contenida en el párrafo quinto del artículo 80-A, de la ley en comento, pues como quedó antes precisado, lo dispuesto en tal párrafo no regula el cálculo de un beneficio tributario, sino que establece un mecanismo conforme al cual el legalmente denominado subsidio acreditable, regulado por una diversa porción normativa autónoma e independiente, será reducido e incluso nulificado respecto de los contribuyentes que reciban ingresos por prestar un trabajo personal subordinado, circunstancia que lleva a concluir que su aplicación en el acto administrativo de origen y en la sentencia definitiva reclamada no puede realizarse, en momento alguno, en beneficio de la quejosa, pues en todo caso, dará lugar a incrementar su carga tributaria, reduciendo el mencionado subsidio o provocando la pérdida de tal prerrogativa; de ahí, que si la porción normativa contenida en el citado párrafo se aplica necesariamente en perjuicio de los gobernados incrementando el monto de la respectiva obligación tributaria, no existe razón para sostener que el concepto respectivo pueda resultar inoperante. ---En abono a lo anterior, debe tomarse en cuenta que con independencia de la denominación que se dé al

mecanismo regulado en el párrafo quinto del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como a las operaciones contables que el mismo implica, cuestiones propias de la técnica contable y no de la ciencia jurídica, resulta evidente, por sentido común y aplicación de rudimentarios principios de aritmética propios de cultura general, que tal porción normativa tiene como consecuencia incrementar la obligación tributaria de la respectiva categoría de contribuyentes, por lo que debe estimarse que los conceptos que con ella se cuantifican provocando tal incremento, como son las aportaciones de seguridad social pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, integran materialmente la base gravable de la respectiva contribución, por lo que para abordar el análisis de su constitucionalidad no debe estimarse que el referido párrafo quinto establece un beneficio a favor de los contribuyentes. ---Al respecto, debe añadirse que la determinación del impuesto específico que debe pagar un contribuyente debe vincularse con la base gravable, que estará constituida por los elementos que se toman en cuenta para hacer dicha determinación, independientemente del procedimiento matemático que deba aplicarse. En cuanto al tema que se analiza resulta claro que al incluirse las aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores para aumentar el impuesto a pagar, reduciendo el

subsidio acreditable, afectan la base gravable respectiva y forman parte de ella...” --- ***De este modo, para abordar el estudio de constitucionalidad del artículo 80-A de la abrogada Ley del Impuesto sobre la Renta, se separaron sus párrafos para formar dos aspectos normativos de naturaleza tributaria aparentemente diversa, a saber: --- 1. El artículo 80-A, con excepción de su párrafo quinto, de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula el beneficio tributario del subsidio acreditable y, por ende, no causa perjuicio a la esfera jurídica del particular. --- 2. El artículo 80-A, párrafo quinto, de dicha Ley del Impuesto sobre la Renta, que prevé un mecanismo autónomo que disminuye el subsidio acreditable (proporción o porcentaje), y además forma parte de la base gravable del tributo, el cual afecta la esfera jurídica de los sujetos obligados. --- Cabe hacer hincapié que por virtud de esta segunda hipótesis se estudiaron los planteamientos de inconstitucionalidad respecto del tema de proporcionalidad tributaria e, inclusive, se concedió el amparo al advertirse que el artículo 80-A, párrafo quinto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta conculcaba ese principio, tal como se corrobora con la tesis aislada número XXII/2001 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que lleva por rubro y texto, los siguientes: ‘RENTA. EL ARTÍCULO 80-A, PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY***

DEL IMPUESTO FEDERAL RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL CONSIDERAR A LAS CUOTAS PATRONALES PAGADAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, PARA EFECTOS DE REDUCIR EL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, INCREMENTAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA A CARGO DE LOS TRABAJADORES.' (se transcribe). --- *Al tenor de estas ideas, debe señalarse que esta Segunda Sala decide apartarse del criterio aislado de mérito, habida cuenta que la proporción del subsidio acreditable prevista en el artículo 114 de la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, antes ubicada en el artículo 80-A, forma parte de la propia mecánica del referido beneficio fiscal, esto es, no es una porción normativa autónoma de este último, ni tampoco se integró como un elemento tributario de índole imprescindible en la estructura típica del tributo, atendiendo, desde luego, a su propia naturaleza, pues no coadyuva a cifrar el hecho imponible. --- Con el propósito de demostrar la anterior aseveración, tiene especial importancia destacar que la figura del subsidio acreditable surgió temporalmente en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de mil novecientos noventa y uno, en cuya exposición de motivos del*

Presidente de la República se dijo lo siguiente: ---

‘En los últimos años, la tarifa en el impuesto sobre la renta a las personas físicas ha sido objeto de cambios que sólo han logrado reconocer en forma parcial los efectos de la inflación. La reestructuración de las mismas, así como la reducción experimentada en la tasa marginal máxima, ha representado un beneficio superior para los contribuyentes con niveles de ingreso más elevados, mientras que los estratos de ingresos más bajos han experimentado beneficios poco significativos. El esfuerzo que ha realizado el gobierno federal para reducir las tasas del impuesto de las personas físicas no ha sido suficiente para distribuir de manera más justa la carga fiscal; más aún, esto se refuerza si se considera el abuso que existe actualmente al otorgarse ingresos libres de impuestos a los trabajadores. --- Frente a esta problemática, en la reforma fiscal para 1991 se plantea el otorgar un subsidio en el impuesto sobre la renta, que beneficiará a todas las personas físicas que sean contribuyentes de este impuesto, pero de manera decreciente en la medida que se obtengan niveles de ingresos más altos. Por otro lado, para lograr una mejor distribución de la carga fiscal se establece que el monto del subsidio se reducirá en la proporción que representen las prestaciones exentas en el ingreso percibido. Con esto, se beneficiará a todos los trabajadores aunque en mayor medida a los que no reciben este tipo de remuneraciones. --- Es conveniente resaltar la

importancia de la anterior propuesta, ya que beneficia en forma especial a los trabajadores que perciben hasta cuatro salarios mínimos, nivel en que se encuentra la gran mayoría de estos contribuyentes. --- Artículo 15. Los contribuyentes del Título Cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en el ejercicio en los términos de dicho título, que se determinará conforme a lo siguiente: --- I. Se calculará el subsidio bruto que corresponda al ingreso al cual se le aplicó la tarifa a que se refiere el artículo 141 de la ley mencionada, conforme a la siguiente: --- El monto del subsidio fiscal no podrá exceder de \$1.290,973.00. II. El subsidio a que se refiere este artículo será el que resulte de multiplicar el subsidio bruto determinado en los términos de la fracción anterior por la proporción que represente el ingreso al cual se le aplicó la tarifa contenida en el artículo 141 de la ley mencionada, respecto de todos los ingresos del contribuyente en el ejercicio incluyendo aquéllos por los que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto y excluyendo los que hubieran sido objeto de pago definitivo. En el caso en que la proporción descrita sea inferior al 30% no se tendrá derecho al subsidio que establece este precepto. --- III. Los contribuyentes podrán aplicar el subsidio a que se refiere este artículo contra el impuesto que resulte a su cargo en los pagos provisionales que deben efectuar en los términos de la mencionada ley. En estos casos, el subsidio bruto se

calculará considerando el ingreso al cual se le aplicó la tarifa para determinar el pago provisional que corresponda conforme a la siguiente: --- El monto del subsidio fiscal no podrá exceder de \$107,566.00. --- El subsidio para pagos provisionales se determinarán con la proporción que represente el ingreso mencionado en el párrafo anterior respecto de todos los ingresos del contribuyente en el periodo por el que se efectúa el pago. En el caso en que la proporción descrita sea inferior al 30% no se tendrá derecho al subsidio que establece esta fracción. --- Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título Cuarto de la ley citada, calcularán la proporción a que se refiere este artículo para todos sus trabajadores dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el periodo que sirva de base para determinar el impuesto en los términos del citado capítulo, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, a excepción de los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo. --- El empleador deberá comunicar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados a más tardar en el mes de febrero de cada año, la proporción que sirvió de base

para determinar el subsidio a que se refiere este artículo en el ejercicio inmediato anterior. --- Cuando los contribuyentes, además de los ingresos a que se refiere al Capítulo I del Título Cuarto de la ley citada obtengan ingresos de los señalados en los demás capítulos del título mencionado, podrán modificar la proporción a que se refiere la fracción II de este artículo para determinar el subsidio que corresponda, considerando para estos efectos la totalidad de sus ingresos. --- No se considerarán ingresos para fines de este artículo, los viáticos, las herencias o legados, los donativos, las indemnizaciones por daños, los alimentos, los impuestos que se trasladen al contribuyente por los cuales no se está obligado al pago del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 77 de la ley de la materia.’ --- ***Por su parte, en la comparecencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión del quince de noviembre de mil novecientos noventa, se dijo:*** --- ‘En virtud de que los trabajadores han contribuido de manera distinta al impuesto sobre la renta, dependiendo de la composición en sus ingresos totales de las percepciones gravadas y no gravadas, se propone un mayor alivio para aquellos que soportan una mayor carga fiscal, considerando una definición integral del ingreso. El estímulo además daría un mayor alivio tributario a los contribuyentes de ingresos más bajos, que son aquellos cuya carga fiscal se ha visto más

afectada por la inflación. --- De manera concreta, se somete a su consideración el otorgamiento de su subsidio decreciente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que consiste, para aquellos que se encuentran en los estratos más bajos de ingresos, en una reducción de hasta el 40% del impuesto a pagar. De ser aprobada esta propuesta, se verían favorecidos el 70% de los contribuyentes.’ --- ***El enlace de las consideraciones transcritas pone de relieve que el legislador ordinario, al estimar que los efectos inflacionarios habían perjudicado considerablemente a las personas físicas con menos ingresos y que se había convertido en práctica común que a los trabajadores se les otorgara mayores prestaciones exentas para efectos del impuesto sobre la renta, estableció un estímulo en aras de beneficiar a todas las personas físicas, pero esencialmente a los trabajadores que recibían menos ingresos exentos al prestar un servicio personal subordinado. --- Ese beneficio consistía en una aminoración de la carga fiscal por las consecuencias de la mecánica de tributación, en particular, mediante la reducción del ‘impuesto a pagar’, lo que significa que el legislador ordinario no quiso incorporarlo como parte normal de la estructura del impuesto sobre la renta, esto es, no se entrelazó con el sistema de tributación que opera respecto de cualquiera de sus elementos esenciales, si se pondera que se actualiza una vez***

determinada la deuda tributaria, situación que patentiza que no es un elemento que actúe desde el interior del tributo para la exacta definición y cuantificación del presupuesto de hecho, de la base o de la cuota tributaria, o bien, por la naturaleza del tipo de gravamen. --- De igual manera, cabe puntualizar que dicho beneficio fiscal consistió en un 'subsidio decreciente' mediante la proporción que reduce gradualmente su monto, de conformidad con los ingresos exentos o gravados que recibieran los trabajadores, que evidencia que en realidad el porcentaje del subsidio constituyó el estímulo a esas personas físicas del impuesto sobre la renta, de ahí que no pueda sostenerse que la aludida reducción de la carga impositiva sea distinta de la proporción, aunque por razones de permanencia se incorporó a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero no cambió su esencia complementaria y privilegiada con el nombre de subsidio acreditable, como se robustece con el dictamen de la Cámara de Diputados del siete de diciembre de mil novecientos noventa de la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio siguiente, así como del proceso legislativo que culminó con la adición del artículo 80-A de la citada ley, que en ese orden, disponen: --- 'LEGISLATURA LIV. --- 7 DE DICIEMBRE DE 1990. --- DICTAMEN DE PRIMERA LECTURA. --- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. --- Por otra parte, ha suscitado interés

particular en la comisión, el establecimiento en el artículo 15 de la iniciativa que se dictamina, de un subsidio en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que tiene como finalidad hacer más equitativa la aplicación de la tarifa correspondiente. --- Dos son las cuestiones principales que la comisión ha examinado sobre el particular. La primera consiste en determinar si el subsidio procede incluirlo en la Ley de Ingresos. La segunda cuestión que preocupa a la comisión reside en señalar cuál deba ser su estructura y la mecánica de funcionamiento para hacerla eficaz a sus propósitos redistributivos. --- En el primer aspecto, la comisión considera que el subsidio debe ser incorporado al proyecto de la Ley que Establece, Reforma Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que reforma otras Leyes Federales, mismo que se encuentra dictaminando la propia comisión. --- En esa virtud se propone a la Honorable Cámara de Diputados que se suprima del proyecto de Ley de Ingresos el artículo 15 propuesto en la iniciativa que se dictamina y que pase a ocupar su lugar el artículo 16 de la citada iniciativa. --

- La segunda cuestión considerada por la comisión con motivo del subsidio, es tratada en el Decreto de la iniciativa en dictaminación a que se ha hecho referencia con anterioridad. Cabe señalar que los diputados miembros de la comisión estimaron que la divulgación de los beneficios de la desgravación, tendría mayor impacto y permanencia legales vigente en la materia y no en la Ley de Ingresos.' ---

‘DICTAMEN DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS. --- 13 DE DICIEMBRE DE 1990. --- IMPUESTO SOBRE LA RENTA. --- Una vez analizado el argumento de la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, relativo a que se otorgue un subsidio en el impuesto sobre la renta hasta en un 40% a los contribuyentes que ganen menos de cuatro salarios mínimos, para coadyuvar a la recuperación del poder de compra de las personas de más bajos ingresos, lo que apoyará una mayor estabilidad, así como un crecimiento paulatino y sostenido de la economía, esta dictaminadora encuentra que la citada propuesta cumple con los objetivos que la motivaron, por lo cual se consideró conveniente su traslado al texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta. ---- En primer término, la suscrita Comisión, con el objeto de imprimir permanencia a aquellas normas caracterizadas por representar un beneficio hacia los sectores de menor potencial económico y tomando en cuenta los argumentos esgrimidos en el Dictamen de la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, estima necesaria la inclusión de un subsidio en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el texto de la Ley de la Materia y concretamente, en las normas referentes a los ingresos cuyo gravamen se verá disminuido por tal subsidio. --- Atendiendo a las ideas de reducir la desigualdad tributaria y obtener un esquema fiscal más justo, que en el caso que nos

ocupa debe reflejarse en el establecimiento del citado subsidio sobre aquellos contribuyentes cuyos ingresos se encuentran afectados a una menor cantidad de exenciones, considerando que el mecanismo de dicho beneficio fiscal debe operar en base al establecimiento de un subsidio aplicable contra el impuesto a pagar y no como una reducción en la tarifa misma del impuesto. --- Tomando en cuenta la problemática que presenta aplicar este subsidio a los contribuyentes con ingresos distintos a los del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta dictaminadora plantea una mecánica más simple que permite el cálculo del coeficiente del subsidio partiendo de la información que proporcione la propia empresa para los contribuyentes que perciban ingresos adicionales a los salariales...’ --- ‘DICTAMEN DE LA CÁMARA DE SENADORES. --- 17 DE DICIEMBRE DE 1990. --- IMPUESTO SOBRE LA RENTA. --- En este sentido también estimamos pertinente se otorgue un subsidio en este impuesto de hasta un 40 por ciento, a los contribuyentes que ganen menos de cuatro salarios mínimos. Consideramos que, como lo ha expresado la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la honorable Cámara de Diputados en su dictamen correspondiente, ello contribuiría a la recuperación del poder de compra de las personas de más bajos ingresos, lo que apoyará una mayor estabilidad, así como un crecimiento paulatino y sostenido de la economía. En este tenor, sostenemos que esta medida

podrá fortalecer el carácter social del estado de derecho en que vivimos.’ --- Las consideraciones precedentes refuerzan la postura de que la proporción o porcentaje previsto en el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la actualidad 114, forma parte en sí de la mecánica para acceder al subsidio acreditable, porque se trata de un beneficio fiscal decreciente, de hecho, si se excluyera como autónomo se desnaturalizaría a este instituto minoritario porque el fin perseguido por el legislador ordinario no se alcanzaría, ya que sin importar los ingresos exentos de los trabajadores a todos se les otorgaría la misma porción numeraria de subsidio, aunado a que no quedó incorporado en la estructura propia del tributo, en virtud de que no formó parte de la tarifa relativa, sino que una vez concluido el cálculo del impuesto a pagar éste se disminuiría con el subsidio antes precisado. --- Bajo esa óptica jurídica, el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta alberga, en todos sus párrafos, un beneficio fiscal por antonomasia, y si bien en él se establece el procedimiento para obtener la proporción, no significa que sea ajena al subsidio acreditable, antes bien, es un mecanismo propio y primario de esta figura preferente, tanto es así, que su interpretación literal permite arribar a la misma conclusión, al disponer: ‘ARTÍCULO 114. (se transcribe)’ --- Como puede advertirse, el propio

artículo 114 emplea en su texto para acceder al beneficio fiscal la expresión ‘Para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto’, es decir, el porcentaje de ese subsidio que gozará el contribuyente; por ende, no puede establecerse que el mecanismo, en forma aislada, cause perjuicio a la esfera jurídica de la quejosa, en tanto que esa porción fue diseñada como el beneficio fiscal, pues no se pensó que todos los trabajadores tuvieran un mismo porcentaje de subsidio. --- En otras palabras, no puede disociarse internamente el texto del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque no se regulan cuestiones ajenas al subsidio decreciente o acreditable que recibirán las personas físicas, sino más bien los mecanismos para hacer efectivo ese beneficio fiscal; sin embargo, el aplicarse tales procedimientos para obtener el monto acreditable no implica que deje de constituir una verdadera ayuda económica tributaria, lo cual se patentiza si se tiene en cuenta que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver, en sesión del dieciocho de agosto de dos mil seis, por unanimidad de votos, la contradicción de tesis 102/2006-SS, determinó implícitamente que el subsidio, como subvención, se constituía por el citado porcentaje tratándose de personas físicas del Título IV, Capítulo Primero, de esa ley, situación que llevó a la modificación del criterio adoptado en

la diversa contradicción de tesis 166/2003-SS, en los términos que enseguida se precisan: ‘SÉPTIMO.

A efecto de estar en posibilidad de determinar el procedimiento para calcular el impuesto marginal a que hace alusión el tercer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario tener en consideración, el texto de los artículos 177 y 178 de dicha ley, vigentes para dos mil cuatro, que en la parte que interesa, respectivamente dicen: (se transcriben). - -- Es necesario precisar que el artículo Segundo transitorio, fracción LXXXVIII, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil dos, en la parte que interesa dice, en relación con la tarifa del artículo 177, que para el año 2004, será la siguiente: (Se transcribe). --- La transcripción de estos preceptos es indispensable, porque si bien el impuesto marginal sólo está contemplado en el tercer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cierto es que, por una parte, como se analizará en los siguientes párrafos, para su obtención es necesario contar con la base del impuesto, la cual se calcula conforme al artículo 177 del mismo ordenamiento legal y, por otro lado, la cifra que se obtenga del impuesto marginal, forma parte a su vez, de la ecuación para obtener el subsidio acreditable en contra del impuesto del ejercicio, de allí que sea necesario, en primer lugar, determinar cómo se calcula la base del impuesto, para posteriormente desentrañar el procedimiento para

obtener el subsidio que se acreditará contra el impuesto anual que resulte a cargo del contribuyente previsto en el artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, subsidio que para su obtención, es necesario, a su vez, determinar previamente el impuesto marginal a que hace alusión el tercer párrafo de este último numeral citado. --- Pues bien, de los artículos antes referidos, se desprende, del primero, la mecánica para calcular tanto la base del impuesto anual, así como el propio impuesto del ejercicio. --- Dispone que las personas físicas deben calcular el impuesto del ejercicio conforme a lo siguiente:

	Ingresos acumulables del ejercicio
(menos) -	Deducciones autorizadas
(más) +	Utilidad gravable (si es que existen actividades empresariales)
(menos) -	Deducciones establecidas en el artículo 176
(igual a) =	Base del impuesto

Es decir, la base del impuesto se obtiene como sigue: a los ingresos obtenidos en el ejercicio (que son los ingresos acumulables), se les restan las deducciones autorizadas; se le suma, en su caso (es decir cuando existan actividades empresariales), la utilidad gravable y se le sustraen, si las hay, las deducciones establecidas en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. --- Una vez obtenido el ingreso del ejercicio, para calcular el impuesto a cargo, se le aplica la “tarifa” establecida en el artículo 177 –utilizando la

terminología del propio artículo-, para lo cual, se debe localizar el renglón dentro de cuyo rango se ubiquen los ingresos obtenidos por el contribuyente y, una vez determinado el renglón, se debe seguir el siguiente procedimiento:

	Base del impuesto
(menos) -	Cantidad que se encuentra en el límite inferior del renglón correspondiente al renglón en que se ubiquen de la “tarifa”
(igual a) =	Excedente del límite inferior
(por) X	Tasa aplicable (que corresponde al porcentaje establecido en la cuarta columna de la “tarifa”, correspondiente al mismo renglón en el que se ubicaron los ingresos)
(igual a) =	Impuesto marginal
(más) +	La cuota fija que se debe adicionar, es la establecida en la tercera columna del artículo 177 y la que corresponde al mismo renglón en donde se ubicó el excedente del límite interior
(igual a) =	Impuesto causado
(menos) -	subsidio acreditable
(menos) -	En su caso, crédito al salario
(menos) -	Acreditamientos (pagos provisionales o mensuales)
(igual a) =	impuesto anual

Es decir, a la base del impuesto, se le resta la cantidad que se encuentra en el límite inferior de la tarifa en el

renglón correspondiente y a esa cifra, que será el excedente del límite inferior, se le multiplica por el por ciento que aparece en la cuarta columna de la tarifa del artículo 177 denominado “por ciento sobre el límite inferior”. Al resultado, se le suma la “cuota fija” establecida en la tercera columna de la tarifa y, la cifra que se obtenga, será el impuesto causado, al que se le restarán el subsidio acreditable; en su caso el crédito al salario y los acreditamientos, dando como resultado el impuesto del ejercicio o también llamado impuesto anual. --- Por su parte, el artículo 178, establece la mecánica para calcular el subsidio que se acreditará contra el impuesto del ejercicio, subsidio que se obtiene como sigue:

	Base del impuesto obtenida conforme al artículo 177 (tal como se calculó en la primera tabla presentada en este considerando que resultó en el último renglón y columna de la misma)
(menos) -	Límite inferior del renglón de la tabla establecida en el artículo 178, en cuyo rango se ubique la cantidad de la base del impuesto.
(igual a) =	Excedente sobre el límite inferior
(por) X	Tasa sobre el excedente establecida en el artículo 177
(igual a) =	impuesto marginal a que alude el tercer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (mismo renglón de la tabla de donde se restó el límite inferior)

(por) X	Porcentaje del subsidio sobre el impuesto marginal contemplado en la tabla del artículo 178 (mismo renglón que el anterior)
(igual a) =	Subsidio al impuesto marginal
(más) +	Cuota fija del artículo 178
(igual a) =	Subsidio total
	En su caso
(por) X	Porcentaje del subsidio acreditable.
(igual a) =	Subsidio acreditable.

En efecto, el artículo 178 establece que las personas físicas gozarán de un subsidio que se podrá acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo, impuesto que se calcula conforme a lo establecido en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. --- El subsidio acreditable, a su vez se calcula tomando en cuenta el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa establecida en el artículo 177. --- A esos ingresos y tarifa, se les aplica la tabla establecida en el artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya cuarta columna dice ‘por ciento sobre el impuesto marginal’. De allí que sea necesario calcular el impuesto marginal. --- El tercer párrafo del artículo 178 dispone que el impuesto marginal a que hace alusión la cuarta columna de su tabla, se obtiene ‘de aplicar la tasa que corresponda en la tarifa del artículo 177 de esta Ley al ingreso excedente del límite inferior’, por lo tanto, cuando hace alusión ‘al ingreso excedente del límite inferior’, se refiere a aquél establecido en la tabla

del artículo 178 de la ley en estudio y no aquel límite inferior del artículo 177, pues éste señala que tiene una tarifa y no una tabla, como sí la tiene el diverso 178. --- No obstante lo anterior, al haberse hecho referencia a la citada Contradicción de Tesis 166/2003-SS a lo largo de esta ejecutoria, se estima necesario hacer una aclaración a dicha sentencia consistente en la determinación del cálculo del subsidio acreditable. --- Allí se menciona que se obtiene (refiriéndose al mensual) con los siguientes pasos: --- ‘ ... *Así las cosas, el subsidio acreditable deberá determinarse de la siguiente manera: --- a). Los ingresos que constituyen la base gravable y que fueron considerados para la determinación del impuesto, se ubicarán en el renglón correspondiente, atendiendo a los márgenes que como límite inferior y límite superior se señalan en la tabla del artículo 80-A (actualmente 114), con el objeto de determinar el porcentaje a aplicar; --- b). Una vez ubicado el renglón respectivo y determinado el impuesto marginal, éste se multiplica por el por ciento que se señala en la cuarta columna del citado artículo 80-A (actualmente 114) y; --- c). A la cantidad que se obtenga se le suma la contenida en la tercera columna y que se denomina cuota fija, obteniéndose de esta manera el subsidio acreditable. ...’ --- Lo que gráficamente significaría que el subsidio acreditable mensual se obtiene como sigue:*

	Total de ingresos obtenidos en un mes de calendario.
--	--

(menos) -	Límite inferior del renglón de la primera columna de la tabla establecida en el artículo 80-A, en cuyo rango se ubique la cantidad de los ingresos.
(igual a) =	Excedente sobre el límite inferior.
(por) X	Tasa sobre el excedente establecida en la cuarta columna del artículo 80.
(igual a) =	Impuesto marginal a que alude el párrafo tercero del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
(por) X	Porcentaje del subsidio sobre el impuesto marginal contemplado en la cuarta columna de la tabla del artículo 80-A.
(igual a) =	Subsidio al impuesto marginal.
(más) +	Cuota fija contemplada en la tercera columna del artículo 80-A.
(igual a) =	Subsidio acreditable.

Cuando en realidad el subsidio que se dijo que era el ‘subsidio acreditable’ es el subsidio acreditable, pero sobre el impuesto marginal, cifra a la cual, para obtener el ‘subsidio acreditable’, se le debe multiplicar por el porcentaje del subsidio acreditable que le corresponda y, entonces sí, se obtiene el subsidio acreditable. --- De manera que se aclara que el subsidio acreditable mensual se debe calcular como sigue:

	Total de ingresos obtenidos en un mes de calendario.
(menos) -	Límite inferior del renglón de la primera columna de la tabla establecida en el artículo 80-A, en cuyo rango se ubique la cantidad de los ingresos.
(igual a) =	Excedente sobre el límite inferior.

(por) X	Tasa sobre el excedente establecida en la cuarta columna del artículo 80.
(igual a) =	Impuesto marginal a que alude el párrafo tercero del artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
(por) X	Porcentaje del subsidio sobre el impuesto marginal contemplado en la cuarta columna de la tabla del artículo 80-A.
(igual a) =	Subsidio al impuesto marginal.
(más) +	Cuota fija contemplada en la tercera columna del artículo 80-A.
(igual a) =	Subsidio total.
	En su caso
(por) X	Porcentaje del subsidio acreditable.
(igual a) =	Subsidio acreditable.

Lo que implica para el cálculo del impuesto anual lo siguiente:

	Base del impuesto obtenida conforme al artículo 177.
(menos) -	Límite inferior del renglón de la primera columna de la tabla establecida en el artículo 178 (que hasta el sexto rango es idéntica a la tarifa prevista en el artículo 177)
(igual a) =	Excedente sobre el límite inferior.
(por) X	Tasa sobre el excedente establecida en la cuarta columna de la tarifa del artículo 177.
(igual a) =	Impuesto marginal previsto en el artículo 178, párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
(por) X	Porcentaje del subsidio sobre el impuesto marginal contemplado en la cuarta columna de la tabla del artículo 178.
(igual a) =	Subsidio al impuesto marginal.
(más) +	Cuota fija contemplada en la tercera columna del artículo 178.

(igual a) =	Subsidio total
	En su caso
(por) X	Porcentaje del subsidio acreditable.
(igual a) =	Subsidio acreditable.

Una vez hecha esta aclaración respecto a las consideraciones de la CT 166/2003-SS, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que las tesis que deben prevalecer con el carácter de jurisprudencia...’ --- ***En ese contexto, es innegable que el mecanismo complejo de determinación del porcentaje del subsidio que será acreditable no es autónomo del beneficio fiscal previsto en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que lo integra para hacerlo decreciente con el fin de alcanzar la intención del legislador, de tal suerte que ese precepto otorga un apoyo económico a los sujetos tributarios con menos ingresos, como una expresión del poder del Estado para distribuir los ingresos y la riqueza de una forma más justa, en términos del artículo 25, párrafo primero, constitucional. --- Por estas razones, al no causar perjuicio el artículo reclamado, deben declararse inoperantes los conceptos de violación que la parte quejosa plantea en su contra, ya que se creó en favor de las personas físicas que tributan en el impuesto sobre la renta para atemperar su carga fiscal, por lo que sus beneficiarios no pueden alegar, de acuerdo a la propia naturaleza jurídica del subsidio, que les***

depara perjuicio la mecánica para acceder a él, pues el carácter de beneficio fiscal se ha reiterado a través de distintas reformas, en especial, mediante las siguientes: --- 'REFORMA PUBLICADA EL 20 DE DICIEMBRE DE 1991. --- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

MÉXICO, D.F., A 15 DE NOVIEMBRE DE 1991. --- En relación al subsidio de las personas físicas, al ser ésta una figura caracterizada por representar un beneficio hacia los sectores con niveles de ingresos más bajos, se estima conveniente someter a consideración de esa Soberanía algunas modificaciones con el objeto de poder determinar con mayor precisión el cálculo del subsidio acreditable, así como para conceder un subsidio hasta del 50% para aquellos contribuyentes que no reciben percepciones adicionales no gravables...' --- 'REFORMA PUBLICADA EL 20 DE DICIEMBRE DE 1991. --- DICTAMEN. --- MÉXICO, D.F., MARTES 10 DE DICIEMBRE DE 1991. --- Tanto en las sesiones de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, como en las reuniones en conferencia, se decidió solicitar a la autoridad correspondiente, precisión cabal de los cálculos tarifarios, tendencia inflacionaria y demás factores en forma tal que de manera sencilla y transparente sea factible determinar el subsidio fiscal del 50% que de acuerdo con la iniciativa del Ejecutivo se habrá de otorgar a quienes devengan el equivalente de hasta 5 salarios mínimos. --- Esta Comisión Dictaminadora en

base al estudio y análisis efectuados considera adecuada conceptualmente la reforma enviada por el Ejecutivo, en virtud de que en la presente Iniciativa se amplía el beneficio del subsidio a los trabajadores de menores ingresos, ya que con esta medida contribuyentes que perciban hasta 5 salarios mínimos se beneficiarán de una reducción del 50% del impuesto, mientras que en 1991 ésta sólo alcanzó el 27%. --- Así mismo, en la medida en que la exención de los ingresos de previsión social, opera desgravando en su totalidad a cada trabajador por los ingresos con mayores impuestos y el beneficio del subsidio se desea que llegue a una mayor población, se considera procedente que el subsidio se reduzca en el doble de la proporción que constituyan los ingresos exentos dentro del total de ingresos del trabajador, y desaparezca totalmente, cuando esta proporción llega al 50%, dado que de no hacerlo, el costo total del subsidio sería de un monto inmanejable. --- Sobre esta materia, y para otorgarle mayor precisión a los elementos previstos en el encabezado de la tabla del subsidio contenido en el artículo 80-A se estima adecuado modificar el texto de dicho encabezado...' --- 'REFORMA PUBLICADA EL 29 DE NOVIEMBRE DE 2001. --- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS. --- MÉXICO, D.F., A 13 DE SEPTIEMBRE DE 2001. --- INICIATIVA DE DIPUTADO (GRUPO PARLAMENTARIO PRD) --- El veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley que establece, reforma,

adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales (Miscelánea Fiscal), por virtud de la cual se crea el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante ISR). Esta adición creó en dicha Ley la figura del subsidio acreditable contra el ISR, como un mecanismo de estímulo a los trabajadores asalariados...’ --- **Además de todo lo expuesto, la inoperancia de los conceptos de violación se robustece porque al reclamado artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no le son aplicables las reglas o principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, porque como se vio, el subsidio de que trata no constituye una figura minoritaria de carácter estructural, es decir, no es un elemento de la estructura o naturaleza del tributo de mérito, que se haya integrado, modifique o incida directamente sobre el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago, si se toma en cuenta que no es idóneo para cuantificar ese tributo en la medida de que técnicamente se consideran elementos propios del empleador o la universalidad de contribuyentes ubicados en una situación aparentemente precaria.** --- **Ilustran las anteriores precisiones, las tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que llevan por rubro y texto, los siguientes:** --- **‘CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ENDE, NO LE**

SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS, NI TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO. (se transcribe)' --- 'ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN'. (se transcribe) --- 'ESTÍMULOS FISCALES PARA ACTIVIDADES PRIORITARIAS. EL ARTÍCULO 17, FRACCIONES DE LA I A LA V, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE EQUIDAD'. (se transcribe) --- En relación con las dos últimas tesis transcritas, se advierte que se estudiaron los argumentos de inconstitucionalidad relativos al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que los estímulos fiscales analizados se incorporaron a la estructura de los impuestos sobre la renta y al activo para graduar la capacidad de los contribuyentes y buscar una equidad impositiva, en tanto que tocante al primero se previó el estímulo como deducción que forma parte de la base gravable, y respecto del segundo en realidad se trató de una exención como se aclaró en la ejecutoria relativa. --- A diferencia de lo expuesto, tanto el crédito al salario como el subsidio

decreciente son figuras minoritarias que no conforman la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, porque ninguna de ellas tiene relación con la tarifa tributaria y con la base del tributo, pues inclusive, para determinar este elemento cuantitativo se sustrae de los ingresos acumulables, los ingresos exentos y las deducciones, pero en dicha mecánica no aparecen tales beneficios fiscales, porque actúan sobre el impuesto a pagar, es decir, una vez realizado el cálculo para determinar el numerario a cubrir. --- Luego, si el subsidio acreditable no se incorporó a alguno de los elementos esenciales de la contribución, ni podría formar parte imprescindible de la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de acuerdo con su propia naturaleza, resulta inconcuso que no le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, sin soslayar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que otras figuras minoritarias como el acreditamiento, que sin integrar formalmente parte de un elemento esencial, le son válidamente aplicables dichos principios, pues en estas hipótesis se estableció que atendiendo a la naturaleza de la contribución sí se integraron directamente a su estructura, sea para cuantificar la cuota tributaria y para hacer congruente su objeto, siendo que se entrelazan

directamente con la imposición, lo cual no acontece en el presente supuesto. --- Sobre el particular, resultan aplicables las jurisprudencias del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que llevan por rubro y texto, los siguientes: --- ‘VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.’ (se transcribe) --- *‘ACTIVO. EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 9o. DE LA LEY DE AQUEL IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.’* (se transcribe).”

De dichas ejecutorias la Segunda Sala, en sesión privada de fecha veintidós de agosto de dos mil siete, aprobó la tesis jurisprudencial 2a./J. 165/2007 que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, septiembre de dos mil siete, página quinientos veintiséis, que es del tenor literal siguiente:

“RENTA. LA PROPORCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 114, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES PARTE DEL

BENEFICIO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). Del estudio histórico de la figura del subsidio acreditable a partir de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, se advierte que el legislador ordinario incorporó un beneficio fiscal consistente en un "subsidio decreciente" mediante una proporción que reduce gradualmente su monto, de acuerdo con los ingresos exentos o gravados que recibieran los trabajadores, que evidencia que el porcentaje de ese subsidio constituyó un estímulo para esas personas físicas del impuesto sobre la renta, de modo que la citada proporción no es un elemento autónomo, sino que forma parte del mecanismo para acceder a dicho subsidio y, por tanto, el artículo 114, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no perjudica a los trabajadores contribuyentes ya que contiene un beneficio fiscal; aunado a que no se incorporó a alguno de los elementos esenciales de la contribución ni podría formar parte imprescindible de la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya que en principio, el aludido subsidio no es idóneo para cuantificar el tributo de mérito, pues técnicamente se consideran elementos propios del empleador o de la universalidad de contribuyentes ubicados dentro de una situación precaria, además

de que aquél opera una vez concluido el cálculo del impuesto a pagar, lo que revela que no le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

CUARTO.- A fin de estar en posibilidad de analizar si existe o no la contradicción de tesis denunciada, se estima necesario, en primer lugar, señalar algunos de los antecedentes de los asuntos en los que, de acuerdo con la denuncia de contradicción de tesis, la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvieron criterios divergentes.

AMPARO EN REVISIÓN 1663/2006

- La parte quejosa, *****, por su propio derecho, planteó en su escrito inicial de demanda, que resultaban violatorias de lo dispuesto en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV constitucionales, la tabla contenida en la fracción LXVIII, inciso c), de la segunda disposición transitoria en relación con el artículo 177; así como la tabla contenida en el artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, actualizada a través de la modificación al anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dos, publicada en el Diario Oficial de siete de enero de dos mil cinco, mismas que sirven para realizar el cálculo del impuesto definitivo del ejercicio de dos mil cuatro.

- El Juez Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, previos los trámites de ley, dictó sentencia, en la que resolvió sobreseer en el juicio.
- Inconforme con dicha resolución, el quejoso interpuso recurso de revisión.
- Los Magistrados integrantes del Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en sesión de veintinueve de septiembre de dos mil seis, en el ámbito de su competencia, resolvieron por una parte, revocar la sentencia recurrida; y, por la otra, no sobreseer respecto del Decreto publicado el uno de enero de dos mil dos, por el cual se expidió la tarifa establecida en el artículo segundo transitorio, fracción LXXXVIII, inciso c) de las disposiciones transitorias, en relación con el numeral 177, y la diversa tarifa que se encuentra contemplada en el artículo 178, ambas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, modificadas a través del anexo 8 de la Resolución Miscelánea fiscal, publicada el siete de enero de dos mil cinco, en el Diario Oficial de la Federación; asimismo, se declararon incompetentes para conocer de la cuestión de inconstitucionalidad planteada y ordenaron la remisión de los autos a este Alto Tribunal para que resolviera lo

conducente en relación con el problema de constitucionalidad hecho valer.

- En sesión de veintiuno de febrero de dos mil siete, los Ministros de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de cuatro votos, resolvieron negar el amparo solicitado al estimar que resultaba infundado lo argumentado por el recurrente, en el sentido de que es desproporcional que se establezca un subsidio mayor a sujetos que tienen mayores ingresos, ya que la determinación de la carga del impuesto es establecida de manera objetiva y correcta de acuerdo a la capacidad contributiva del deudor, motivo por el cual la indeseable o inconveniente progresión de subsidio que resulta en un renglón en relación con el límite superior anterior, no conduce a determinar que se distorsiona la medición de capacidad de los demás sujetos pasivos, por lo que su contribución no es desproporcionada ni deja de ajustarse a la propia potencialidad tributaria. Ahora bien, en relación con el argumento del quejoso en cuanto a la falta de equidad por el otorgamiento de mayor subsidio a mayor ingreso, la Primera Sala lo consideró igualmente infundado, pues consideró que el subsidio reclamado es aplicable a todos los sujetos que se ubican en el mismo supuesto normativo, independientemente de las posibles diferencias en lo que concierne a su capacidad contributiva.

AMPARO EN REVISIÓN 1055/2007

- La parte quejosa, *****, por conducto de su representante, planteó en su escrito inicial de demanda que los artículos 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el treinta de diciembre de dos mil dos en el Diario Oficial de la Federación, resultaban violatorios de los artículos 14, 16, 31, fracción IV, 72 y 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- La Juez Tercero de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan de Juárez, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, previos los trámites de ley, dictó sentencia, en la que resolvió sobreseer por un lado en el juicio de garantías y negar el amparo por el otro.
- Inconforme con dicha resolución, el quejoso interpuso recurso de revisión.
- Los Magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, en sesión de veinticinco de octubre de dos mil siete, en el ámbito de su competencia, resolvieron por una parte, confirmar el sobreseimiento decretado por

la Juez de Distrito; y, por la otra, dejar a salvo la jurisdicción de este Alto Tribunal en cuanto al estudio de la constitucionalidad de los actos reclamados, específicamente por lo que respecta a los artículos 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- En sesión de veintitrés de enero de dos mil ocho, los Ministros de la Primera Sala de este Alto Tribunal, por unanimidad de cuatro votos, resolvieron confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo solicitado, al considerar que las argumentaciones resultaban inoperantes, en atención a que se demostró en autos el carácter de patrón del recurrente; y, por ende, de retenedor del impuesto en cuestión, por lo que no podía dirigir argumentos tendientes a evidenciar una falta de equidad y proporcionalidad que no le era aplicable. Además se precisó, que lo anterior no significaba que el retenedor en su calidad de obligado solidario, en un momento dado no tuviera interés jurídico para reclamar lo concerniente al establecimiento y cálculo del subsidio, pues tal cuestión sí le podría llegar a afectar, puesto que es el encargado de aplicar dicho mecánica, a diferencia de la proporcionalidad y equidad del subsidio, ya que si el subsidio le es aplicable al trabajador es inconcuso que sólo a éste le corresponde cuestionar una violación a tales principios.

AMPARO EN REVISIÓN 1468/2006

- La parte quejosa, *****, por conducto de su apoderado, planteó en su escrito inicial de demanda que los artículos 113, 114 y 180, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el veintiséis de diciembre de dos mil cinco en el Diario Oficial de la Federación, resultaban violatorios del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- El Juez Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Jalisco, con residencia en la ciudad de Guadalajara, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, previos los trámites de ley, dictó sentencia en la que resolvió sobreseer en el juicio de garantías.
- Inconforme con dicha resolución, el autorizado de la parte quejosa interpuso recurso de revisión.
- Los Magistrados integrantes del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en sesión de veintinueve de agosto de dos mil seis, en el ámbito de su competencia, resolvieron modificar la sentencia dictada por el Juez de Distrito, en virtud de que por una parte, confirmaron el

sobreseimiento por lo que hace al artículo 180, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y, por la otra, declararon que carecían de competencia para conocer del problema de constitucionalidad planteado en el recurso de revisión, respecto de los artículos 113 y 114 de la ley en cita, y como consecuencia ordenaron remitir los autos a este Alto Tribunal para la sustanciación de tal medio de defensa.

- En sesión de veintitrés de mayo de dos mil siete, los Ministros de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, por unanimidad de cinco votos, resolvieron negar el amparo solicitado al considerar que los argumentos aducidos por la parte quejosa resultaban inoperantes, en virtud de que la figura del subsidio acreditable se creó en favor de las personas físicas que tributan en el impuesto sobre la renta para atemperar su carga fiscal, por lo que sus beneficiarios no podían alegar, de acuerdo a la propia naturaleza jurídica del subsidio, que les para perjuicio la mecánica para acceder a él, pues el carácter de beneficio fiscal se ha reiterado a través de distintas reformas. Además de establecer que al reclamado artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no le son aplicables las reglas o principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, porque el subsidio de que trata no constituye una figura minoritaria de carácter estructural; es decir, no es un

elemento de la estructura o naturaleza del tributo de mérito, que se haya integrado, modifique o incida directamente sobre el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago, si se toma en cuenta que no es idóneo para cuantificar ese tributo en la medida de que técnicamente se consideran elementos propios del empleador o la universalidad de contribuyentes ubicados en una situación aparentemente precaria.

AMPARO EN REVISIÓN 1933/2006

- El quejoso *****, por su propio derecho, plantearon en su escrito inicial de demanda, que los artículos 113, 114 y 180, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el veintiséis de diciembre de dos mil cinco en el Diario Oficial de la Federación, resultaban violatorios del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- El Juez Tercero de Distrito en el Estado de Querétaro, con residencia en la ciudad del mismo nombre, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, previos los trámites de ley, dictó sentencia en la que resolvió sobreseer en el juicio de garantías.
- Inconformes con dicha resolución, los quejosos interpusieron recurso de revisión.

- Los Magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Vigésimo Segundo Circuito, a quienes por razón de turno correspondió el conocimiento del recurso, en sesión de veintiuno de junio de dos mil seis, en el ámbito de su competencia, resolvieron revocar por una parte la sentencia recurrida y declarar por otra, que carecían de competencia legal para analizar el problema de constitucionalidad de leyes, y como consecuencia ordenaron remitir los autos a este Alto Tribunal para la sustanciación de tal medio de defensa.
- En sesión de veintitrés de mayo de dos mil siete, los Ministros de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos, resolvieron negar el amparo solicitado al considerar que los argumentos aducidos por los quejosos resultaban inoperantes, en virtud de que la figura del subsidio acreditable se creó en favor de las personas físicas que tributan en el impuesto sobre la renta para atemperar su carga fiscal, por lo que sus beneficiarios no pueden alegar, de acuerdo a la propia naturaleza jurídica del subsidio, que les para perjuicio la mecánica para acceder a él, pues el carácter de beneficio fiscal se ha reiterado a través de distintas reformas; además de establecer que al reclamado artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no le son aplicables las reglas o principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la

Constitución Federal, porque el subsidio de que trata no constituye una figura minoritaria de carácter estructural; es decir, no es un elemento de la estructura o naturaleza del tributo de mérito, que se haya integrado, modifique o incida directamente sobre el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago, si se toma en cuenta que no es idóneo para cuantificar ese tributo en la medida de que técnicamente se consideran elementos propios del empleador o la universalidad de contribuyentes ubicados en una situación aparentemente precaria.

AMPARO EN REVISIÓN 1965/2006

- El quejoso *****, por su propio derecho, plantearon en su escrito inicial de demanda que los artículos 113, 114 y 180, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el veintiséis de diciembre de dos mil cinco en el Diario Oficial de la Federación, resultaban violatorios del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- El Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Jalisco, con residencia en la ciudad de Guadalajara, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, previos los trámites de ley, dictó sentencia, en la que resolvió negar el amparo solicitado.

- Inconformes con dicha resolución, los quejosos interpusieron recurso de revisión.
- Los Magistrados integrantes del Tercer Tribunal Colegiado del Tercer Circuito, en sesión de veintiuno de agosto de dos mil seis, en el ámbito de su competencia, resolvieron declarar que carecían de competencia legal para analizar el problema de constitucionalidad de leyes, y como consecuencia ordenaron remitir los autos a este Alto Tribunal para la sustanciación de tal medio de defensa.
- En sesión de veintitrés de mayo de dos mil siete, los Ministros de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos, resolvieron confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo solicitado, al considerar que los argumentos aducidos por los quejosos resultaban inoperantes, en virtud de que la figura del subsidio acreditable se creó en favor de las personas físicas que tributan en el impuesto sobre la renta para atemperar su carga fiscal, por lo que sus beneficiarios no pueden alegar, de acuerdo a la propia naturaleza jurídica del subsidio, que les depara perjuicio la mecánica para acceder a él, pues el carácter de beneficio fiscal se ha reiterado a través de distintas reformas; además de establecer que al reclamado artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no

le son aplicables las reglas o principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, porque el subsidio de que trata no constituye una figura minoritaria de carácter estructural; es decir, no es un elemento de la estructura o naturaleza del tributo de mérito, que se haya integrado, modifique o incida directamente sobre el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago, si se toma en cuenta que no es idóneo para cuantificar ese tributo en la medida de que técnicamente se consideran elementos propios del empleador o la universalidad de contribuyentes ubicados en una situación aparentemente precaria.

AMPARO EN REVISIÓN 1973/2006

- El quejoso *****, por su propio derecho, plantearon en su escrito inicial de demanda que los artículos 113, 114 y 180, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el veintiséis de diciembre de dos mil cinco en el Diario Oficial de la Federación, resultaban violatorios del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- El Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Jalisco, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, previos los trámites de ley, dictó sentencia, en la que resolvió sobreseer en

parte en el juicio de garantías y negar en otra el amparo solicitado.

- Inconformes con dicha resolución, los quejosos interpuso recurso de revisión.
- Los Magistrados integrantes del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en sesión de veintitrés de noviembre siguiente, en el ámbito de su competencia, resolvieron por una parte, hacer extensivo el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito a diversos quejosos; y, por la otra, declarar que carecían de competencia legal para analizar el problema de constitucionalidad de leyes, y como consecuencia ordenaron remitir los autos a este Alto Tribunal para la sustanciación de tal medio de defensa.
- En sesión de veintitrés de mayo de dos mil siete, los Ministros de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, por unanimidad de cinco votos, resolvieron confirmar la sentencia recurrida, dejar intocado el punto resolutivo primero de la sentencia emitida por el Órgano Colegiado que previno y negar el amparo solicitado, al considerar que los argumentos aducidos por los quejosos resultaban inoperantes, en virtud de que la figura del subsidio acreditable se creó en favor de las personas físicas que tributan en el impuesto sobre la renta para atemperar su carga fiscal, por lo que sus

beneficiarios no podían alegar, de acuerdo a la propia naturaleza jurídica del subsidio, que les para perjuicio la mecánica para acceder a él, pues el carácter de beneficio fiscal se ha reiterado a través de distintas reformas. Además de establecer que al reclamado artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no le son aplicables las reglas o principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, porque el subsidio de que trata no constituye una figura minoritaria de carácter estructural; es decir, no es un elemento de la estructura o naturaleza del tributo de mérito, que se haya integrado, modifique o incida directamente sobre el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, si se toma en cuenta que no es idóneo para cuantificar ese tributo en la medida de que técnicamente se consideran elementos propios del empleador o la universalidad de contribuyentes ubicados en una situación aparentemente precaria.

AMPARO EN REVISIÓN 1979/2006

- La parte quejosa, *****, por conducto de su apoderado, planteó en su escrito inicial de demanda que los artículos 113, 114 y 180, fracciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el veintiséis de diciembre de dos mil cinco en el Diario Oficial de la Federación, resultaban violatorios del artículo 31,

fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- El Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Jalisco, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, previos los trámites de ley, dictó sentencia, en la que resolvió negar el amparo solicitado.
- Inconformes con dicha resolución, el autorizado de la parte quejosa interpuso recurso de revisión.
- Los Magistrados integrantes del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en sesión de veintiséis de junio de dos mil seis, en el ámbito de su competencia, resolvieron confirmar la sentencia recurrida, sobreseer respecto de las fracciones I y II del artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y declarar que carecían de competencia legal para analizar el problema de constitucionalidad de leyes, y como consecuencia ordenaron remitir los autos a este Alto Tribunal para la sustanciación de tal medio de defensa.
- En sesión de veintitrés de mayo de dos mil siete, los Ministros de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos, resolvieron modificar en la materia de la revisión la sentencia recurrida, dejar intocado el punto

resolutivo primero de la resolución emitida por el Tribunal colegiado que previno y negó a la parte quejosa el amparo solicitado, al considerar que los argumentos aducidos en el recurso resultaban inoperantes, en virtud de que la figura del subsidio acreditable se creó en favor de las personas físicas que tributan en el impuesto sobre la renta para atemperar su carga fiscal, por lo que sus beneficiarios no pueden alegar, de acuerdo a la propia naturaleza jurídica del subsidio, que les para perjuicio la mecánica para acceder a él, pues el carácter de beneficio fiscal se ha reiterado a través de distintas reformas; además de establecer que al reclamado artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no le son aplicables las reglas o principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, porque el subsidio de que se trata no constituye una figura minoritaria de carácter estructural; es decir, no es un elemento de la estructura o naturaleza del tributo de mérito, que se haya integrado, modifique o incida directamente sobre el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, si se toma en cuenta que no es idóneo para cuantificar ese tributo en la medida de que técnicamente se consideran elementos propios del empleador o la universalidad de contribuyentes ubicados en una situación aparentemente precaria.

Como se puede advertir, la Primera Sala estableció medularmente, que las actuaciones legislativas que generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o

indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria, deben estar sujetas a control constitucional, bajo la óptica de los principios tributarios, cuando ello se haga por una modificación en los elementos sustanciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de algún beneficio que altere la cantidad que legalmente se debe enterar.

En esa misma línea de argumentación, determinó que los principios tributarios debían aplicarse en el contexto del subsidio, toda vez que éste tiene por objeto aminorar la cuantía de la obligación de concurrir en el gasto público y en esa medida, la repercusión en la obligación tributaria conllevaba la necesidad de un análisis bajo tales principios, pues es el otorgamiento de un beneficio que afecta el monto total de la obligación a pagar.

Agregó que no obstante que el subsidio se analizara bajo los principios tributarios, ello no conducía a concluir que por incidir en el pago del tributo, su análisis debiera efectuarse como si se tratara de un elemento que cuantificara la obligación tributaria que hace referencia al hecho imponible que lo causa, sino que debía analizarse la medida utilizada por el legislador para el otorgamiento del beneficio, de conformidad con los principios tributarios.

El subsidio en cuestión, se dijo, estaba determinado con base en la capacidad contributiva —considerada para cuantificar la obligación tributaria del impuesto sobre la renta— mediante una estructura de rangos, cuotas y tasas, de tal forma que el beneficio se establecía mediante una alícuota regresiva, de la que resultaba

que el beneficio otorgado por el Estado disminuía al aumentar el ingreso neto; es decir, que para que disminuyera la proporción del beneficio al aumentar la base imponible era necesario establecer una alícuota regresiva, para que quien más tuviera, menos beneficio obtuviera, para lo cual se iría midiendo en la misma proporción respecto de un parámetro y otro, partiendo de un menor a mayor ingreso.

En cambio, en las decisiones sostenidas por la Segunda Sala, se determinó que la proporción o porcentaje previsto en los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta examinados en las resoluciones contradictorias, forma parte en sí de la mecánica para acceder al subsidio acreditable, porque se trata de un beneficio fiscal decreciente, de tal forma que si se excluyera como autónomo, se desnaturalizaría a este instituto minoritario porque el fin perseguido por el legislador ordinario no se alcanzaría, ya que sin importar los ingresos exentos de los trabajadores a todos se les otorgaría la misma porción numeraria de subsidio, aunado a que no quedó incorporado en la estructura propia del tributo, en virtud de que no formó parte de la tarifa relativa, sino que una vez concluido el cálculo del impuesto a pagar éste se disminuiría con el subsidio antes precisado.

En ese sentido, se estableció que en el artículo 114 como en el 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ahora derogados, se albergaba un beneficio fiscal y aun cuando en dichos preceptos se establecía el procedimiento para obtener la proporción, ello no significaba que fuera ajena al subsidio acreditable, antes bien, era un mecanismo propio y primario de esta figura preferente, lo cual

se corroboraba con el contenido del propio artículo 114, el cual empleaba en su texto para acceder al beneficio fiscal la expresión *‘Para determinar el monto del subsidio **acreditable** contra el impuesto’*, es decir, el porcentaje de ese subsidio del que tendría que gozar el contribuyente.

Ahora bien, del análisis de las resoluciones reproducidas, se infiere que sí existe la contradicción de tesis denunciada, en virtud de que sustentan criterios opuestos sobre un mismo problema jurídico consistente en determinar, si a los subsidios acreditables previstos en los artículos 113, 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le son aplicables o no los principios de justicia fiscal para efecto de determinar su constitucionalidad o su inconstitucionalidad, Pues mientras la Primera Sala sostiene que sí son aplicables dichos principios por tratarse de un beneficio que afecta el monto total de la obligación a pagar; la Segunda Sala sostuvo que de acuerdo con la propia naturaleza jurídica del subsidio, no le son aplicables las reglas o principios de justicia fiscal, porque no es un elemento de la estructura del impuesto sobre la renta.

Corrobora lo anterior, las siguientes jurisprudencias sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismas que a la letra dicen:

“CONTRADICCIÓN DE TESIS. REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LA DENUNCIA.- Es verdad que en el artículo 107, fracción XIII de la Constitución y dentro de la Ley de Amparo, no

existe disposición que establezca como presupuesto de la procedencia de la denuncia de contradicción de tesis, la relativa a que ésta emane necesariamente de juicios de idéntica naturaleza, sin embargo, es la interpretación que tanto la doctrina como esta Suprema Corte han dado a las disposiciones que regulan dicha figura, las que sí han considerado que para que exista materia a dilucidar sobre cuál criterio debe prevalecer, debe existir, cuando menos formalmente, la oposición de criterios jurídicos en los que se controvierta la misma cuestión. Esto es, para que se surta su procedencia, la contradicción denunciada debe referirse a las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas vertidas dentro de la parte considerativa de las sentencias respectivas, que son las que constituyen precisamente las tesis que se sustentan por los órganos jurisdiccionales. No basta pues que existan ciertas o determinadas contradicciones si éstas sólo se dan en aspectos accidentales o meramente secundarios dentro de los fallos que originan la denuncia, sino que la oposición debe darse en la sustancia del problema jurídico debatido; por lo que será la naturaleza del problema, situación o negocio jurídico analizado, la que determine materialmente la contradicción de tesis que hace necesaria la decisión o

pronunciamiento del órgano competente para establecer el criterio prevaleciente con carácter de tesis de jurisprudencia.

Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI. Junio de 2000. Tesis: 1a./J. 5/2000. Página: 49.”

“CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA. De conformidad con lo que establecen los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Federal y 197-A de la Ley de Amparo, cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o la Sala que corresponda deben decidir cuál tesis ha de prevalecer. Ahora bien, se entiende que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos: a) que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes; b) que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias

respectivas; y, c) que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos.

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, Abril de 2001. Tesis: P./J. 26/2001. Página: 76.”

Al tenor de lo antes expuesto, el punto concreto de contradicción consiste en determinar si para la determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los subsidios acreditables previstos en los artículos 113, 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son atendibles o no los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de los elementos considerados por el legislador para otorgar dicho beneficio.

QUINTO.- Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia la tesis que se sustenta en la presente resolución, que en esencia coincide con el criterio sustentado en las ejecutorias sustentadas por la Segunda Sala, en tanto producen convicción a este Tribunal Pleno, en el sentido de que la proporción del beneficio fiscal consistente en el subsidio acreditable, constituye un beneficio fiscal no susceptible de ser examinado a la luz de los principios tributarios de justicia fiscal.

Al respecto, del análisis histórico del tema controvertido, se desprende que en el año de mil novecientos noventa y uno, como resultado de los pactos establecidos entre los diversos sectores

de la población y el Gobierno de la República, surgió en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la nueva figura jurídica que se denominó Subsidio Fiscal, la cual representaba un beneficio para los contribuyentes, personas físicas con menores ingresos, referidos a los capítulos de salarios de los trabajadores que recibían menos ingresos exentos al prestar un trabajo personal subordinado, arrendamiento y honorarios principalmente.

El objetivo primordial de tal figura jurídica, consistía en realizar una disminución gradual del impuesto sobre la renta, que les permitiera a los contribuyentes seguir manteniendo el poder adquisitivo y mantener congruencia en lo correspondiente a los pagos provisionales y del ejercicio de todos los contribuyentes personas físicas que aplicaran las tarifas de los artículos 113, 114 y 178 de la ley referida.

Para evidenciar lo anterior, resulta conveniente transcribir la exposición de motivos que el Ejecutivo Federal expresó al introducirse temporalmente, en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y uno, la figura del subsidio acreditable, exposición que es del tenor literal siguiente:

“En los últimos años, la tarifa en el impuesto sobre la renta a las personas físicas ha sido objeto de cambios que sólo han logrado reconocer en forma parcial los efectos de la inflación. La reestructuración de las mismas, así como la reducción experimentada en la tasa marginal

máxima, ha representado un beneficio superior para los contribuyentes con niveles de ingreso más elevados, mientras que los estratos de ingresos más bajos han experimentado beneficios poco significativos. El esfuerzo que ha realizado el gobierno federal para reducir las tasas del impuesto de las personas físicas no ha sido suficiente para distribuir de manera más justa la carga fiscal; más aún, esto se refuerza si se considera el abuso que existe actualmente al otorgarse ingresos libres de impuestos a los trabajadores.

Frente a esta problemática, en la reforma fiscal para 1991 se plantea el otorgar un subsidio en el impuesto sobre la renta, que beneficiará a todas las personas físicas que sean contribuyentes de este impuesto, pero de manera decreciente en la medida que se obtengan niveles de ingresos más altos. Por otro lado, para lograr una mejor distribución de la carga fiscal se establece que el monto del subsidio se reducirá en la proporción que representen las prestaciones exentas en el ingreso percibido. Con esto, se beneficiará a todos los trabajadores aunque en mayor medida a los que no reciben este tipo de remuneraciones.

Es conveniente resaltar la importancia de la anterior propuesta, ya que beneficia en forma especial a los trabajadores que perciben hasta

cuatro salarios mínimos, nivel en que se encuentra la gran mayoría de estos contribuyentes.

...

Artículo 15. Los contribuyentes del Título Cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en el ejercicio en los términos de dicho título, que se determinará conforme a lo siguiente:

I. Se calculará el subsidio bruto que corresponda al ingreso al cual se le aplicó la tarifa a que se refiere el artículo 141 de la ley mencionada, conforme a la siguiente:

El monto del subsidio fiscal no podrá exceder de \$1,290,973.00.

II. El subsidio a que se refiere este artículo será el que resulte de multiplicar el subsidio bruto determinado en los términos de la fracción anterior por la proporción que represente el ingreso al cual se le aplicó la tarifa contenida en el artículo 141 de la ley mencionada, respecto de todos los ingresos del contribuyente en el ejercicio, incluyendo aquéllos por los que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto y excluyendo los que hubieran sido objeto de pago definitivo. En el caso en que la proporción descrita sea inferior al 30% no se tendrá derecho al subsidio que establece este precepto.

III. Los contribuyentes podrán aplicar el subsidio a que se refiere este artículo contra el impuesto que

resulte a su cargo en los pagos provisionales que deben efectuar en los términos de la mencionada ley. En estos casos, el subsidio bruto se calculará considerando el ingreso al cual se le aplicó la tarifa para determinar el pago provisional que corresponda conforme a la siguiente:

El monto del subsidio fiscal no podrá exceder de \$107,566.00. El subsidio para pagos provisionales se determinará con la proporción que represente el ingreso mencionado en el párrafo anterior respecto de todos los ingresos del contribuyente en el periodo por el que se efectúa el pago. En el caso en que la proporción descrita sea inferior al 30% no se tendrá derecho al subsidio que establece esta fracción.

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título Cuarto de la ley citada, calcularán la proporción a que se refiere este artículo para todos sus trabajadores dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el periodo que sirva de base para determinar el impuesto en los términos del citado capítulo, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, a excepción de los útiles, instrumentos y materiales necesarios

para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo.

El empleador deberá comunicar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados a más tardar en el mes de febrero de cada año, la proporción que sirvió de base para determinar el subsidio a que se refiere este artículo en el ejercicio inmediato anterior.

Cuando los contribuyentes, además de los ingresos a que se refiere al Capítulo I del Título Cuarto de la ley citada obtengan ingresos de los señalados en los demás capítulos del título mencionado, podrán modificar la proporción a que se refiere la fracción II de este artículo para determinar el subsidio que corresponda, considerando para estos efectos la totalidad de sus ingresos.

No se considerarán ingresos para fines de este artículo, los viáticos, las herencias o legados, los donativos, las indemnizaciones por daños, los alimentos, los impuestos que se trasladen al contribuyente por los cuales no se está obligado al pago del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 77 de la ley de la materia.”

Las razones apuntadas, ponen de manifiesto que el legislador ordinario, al estimar que los efectos inflacionarios habían perjudicado considerablemente a las personas físicas con menos ingresos y que se había convertido en práctica común que

a los trabajadores se les otorgara mayores prestaciones exentas para efectos del impuesto sobre la renta, estableció un estímulo en aras de beneficiar a todas las personas físicas, pero esencialmente a los trabajadores que recibían menos ingresos exentos al prestar un servicio personal subordinado.

Por tanto, el beneficio otorgado consistía en una disminución de la carga fiscal por las consecuencias de la mecánica de tributación, en particular, mediante la reducción del 'impuesto a pagar', lo que significa que el legislador ordinario no quiso incorporarlo como parte normal de la estructura del impuesto sobre la renta; esto es, no se entrelazó con el sistema de tributación que opera respecto de cualquiera de sus elementos esenciales, si se pondera que se actualiza una vez determinada la deuda tributaria, situación que patentiza que no es un elemento que actúe desde el interior del tributo para la exacta definición y cuantificación del presupuesto de hecho, de la base o de la cuota tributaria, o bien, por la naturaleza del tipo de gravamen.

También resulta incuestionable que el sistema que operaba en dicho beneficio fiscal, consistió en un 'subsidio decreciente' mediante la proporción que reducía gradualmente su monto, de conformidad con los ingresos exentos o gravados que recibieran los trabajadores, lo cual evidencia que en realidad el porcentaje del subsidio constituyó el estímulo a esas personas físicas del impuesto sobre la renta.

Luego, se evidencia igualmente que la reducción de la carga impositiva, no era distinta de la proporción, aunque por razones de

permanencia se incorporó a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero no cambió su esencia complementaria y privilegiada con el nombre de subsidio acreditable.

Por considerarse necesarias para la definición del criterio que debe prevalecer en la presente contradicción de tesis, se transcriben las razones que sustentaron el dictamen de la Cámara de Diputados de siete de diciembre de mil novecientos noventa de la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio siguiente, así como del proceso legislativo que culminó con la adición del abrogado artículo 80-A de la citada ley, que en ese orden, disponen:

“LEGISLATURA LIV.

7 DE DICIEMBRE DE 1990.

DICTAMEN DE PRIMERA LECTURA.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

...

Por otra parte, ha suscitado interés particular en la comisión, el establecimiento en el artículo 15 de la iniciativa que se dictamina, de un subsidio en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que tiene como finalidad hacer más equitativa la aplicación de la tarifa correspondiente.

Dos son las cuestiones principales que la comisión ha examinado sobre el particular. La primera consiste en determinar si el subsidio procede incluirlo en la Ley de Ingresos. La segunda cuestión que preocupa a la comisión reside en

señalar cuál deba ser su estructura y la mecánica de funcionamiento para hacerla eficaz a sus propósitos redistributivos.

En el primer aspecto, la comisión considera que el subsidio debe ser incorporado al proyecto de la Ley que Establece, Reforma Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que reforma otras Leyes Federales, mismo que se encuentra dictaminando la propia comisión.

En esa virtud se propone a la Honorable Cámara de Diputados que se suprima del proyecto de Ley de

Ingresos el artículo 15 propuesto en la iniciativa que se dictamina y que pase a ocupar su lugar el artículo 16 de la citada iniciativa.

La segunda cuestión considerada por la comisión con motivo del subsidio, es tratada en el Decreto de la iniciativa en dictaminación a que se ha hecho referencia con anterioridad. Cabe señalar que los diputados miembros de la comisión estimaron que la divulgación de los beneficios de la desgravación, tendría mayor impacto y permanencia legales vigente en la materia y no en la Ley de Ingresos.

***“DICTAMEN DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS.
13 DE DICIEMBRE DE 1990.***

...

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

...

Una vez analizado el argumento de la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, relativo a que se otorgue un subsidio en el impuesto sobre la renta hasta en un 40% a los contribuyentes que ganen menos de cuatro salarios mínimos, para coadyuvar a la recuperación del poder de compra de las personas de más bajos ingresos, lo que apoyará una mayor estabilidad, así como un crecimiento paulatino y sostenido de la economía, esta dictaminadora encuentra que la citada propuesta cumple con los objetivos que la motivaron, por lo cual se consideró conveniente su traslado al texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

...

En primer término, la suscrita Comisión, con el objeto de imprimir permanencia a aquellas normas caracterizadas por representar un beneficio hacia los sectores de menor potencial económico y tomando en cuenta los argumentos esgrimidos en el Dictamen de la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, estima necesaria la inclusión de un subsidio en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el texto de la Ley de la Materia y concretamente, en las normas referentes a los ingresos cuyo gravamen se verá disminuido por tal subsidio.

Atendiendo a las ideas de reducir la desigualdad tributaria y obtener un esquema fiscal más justo,

que en el caso que nos ocupa debe reflejarse en el establecimiento del citado subsidio sobre aquellos contribuyentes cuyos ingresos se encuentran afectados a una menor cantidad de exenciones, considerando que el mecanismo de dicho beneficio fiscal debe operar en base al establecimiento de un subsidio aplicable contra el impuesto a pagar y no como una reducción en la tarifa misma del impuesto.

Tomando en cuenta la problemática que presenta aplicar este subsidio a los contribuyentes con ingresos distintos a los del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta dictaminadora plantea una mecánica más simple que permite el cálculo del coeficiente del subsidio partiendo de la información que proporcione la propia empresa para los contribuyentes que perciban ingresos adicionales a los salariales...”

“DICTAMEN DE LA CÁMARA DE SENADORES.

17 DE DICIEMBRE DE 1990.

...

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

...

En este sentido también estimamos pertinente se otorgue un subsidio en este impuesto de hasta un 40 por ciento, a los contribuyentes que ganen menos de cuatro salarios mínimos. Consideramos que, como lo ha expresado la Comisión de

Hacienda y Crédito Público de la honorable Cámara de Diputados en su dictamen correspondiente, ello contribuiría a la recuperación del poder de compra de las personas de más bajos ingresos, lo que apoyará una mayor estabilidad, así como un crecimiento paulatino y sostenido de la economía. En este tenor, sostenemos que esta medida podrá fortalecer el carácter social del estado de derecho en que vivimos.”

Pues bien, los preceptos que fueron materia de análisis de las Salas de este Alto Tribunal, que dieron origen a los criterios divergentes que aquí se examinan, fueron de parte de la Primera Sala, los artículos 177, 178 y Segundo Transitorio, fracción LXXXVIII, inciso c), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, actualizados mediante el anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal, publicada el siete de enero de dos mil cinco, que establecían lo siguiente:

“Artículo 177. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta

Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

TARIFA

2. Tarifa actualizada del impuesto correspondiente al ejercicio de 2004.

<i>Límite inferior</i>	<i>Límite superior</i>	<i>Cuota fija</i>	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
<i>\$</i>	<i>\$</i>	<i>\$</i>	<i>%</i>
0.01	5,270.20	0.00	3.00
5,270.21	44,732.10	158.07	10.00
44,732.11	78,612.70	4,104.20	17.00
78,612.71	91,383.85	9,864.06	25.00
91,383.86	109,411.33	13,056.85	32.00
109,411.34	En adelante	18,825.55	33.00

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario, así como, en su caso, el importe de la reducción a que se refiere el último párrafo del artículo 81 de esta Ley.

II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 6o., 165 y del último párrafo del artículo 170, de esta Ley.

El impuesto que resulte a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 178 de esta Ley. En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en que se compense.

Las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas y tablas contenidas en este artículo y los artículos 113, 114, 115, 116 y 178 de esta Ley, se actualizarán en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior y hasta el último mes inmediato anterior a

aquéel por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación”.

La Segunda Sala, sostuvo su criterio del análisis del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil seis, cuyo texto en la parte que interesa es el siguiente:

“ARTÍCULO 114. Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo anterior.

El subsidio se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 113 de esta Ley, a los que se les aplicará la siguiente:

TABLA

...

El impuesto marginal mencionado en esta tabla es el que resulte de aplicar la tasa que corresponde en la tarifa del artículo 113 de esta Ley al ingreso excedente del límite inferior.

Para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto que se deriva de los ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, se tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla, disminuido con el monto que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la

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

Tratándose de inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se considerará como erogación efectuada en el ejercicio, el monto de la deducción de dichas inversiones que en ese mismo ejercicio se realice en los términos de la Sección II del Capítulo II del Título II de esta Ley, y en el caso de inversiones que no sean deducibles en los términos de este ordenamiento, las que registren para efectos contables. No se considerarán ingresos para los efectos del párrafo anterior, los viáticos por los cuales no se esté obligado al pago del impuesto sobre la renta de acuerdo con el artículo 109 de esta Ley.

Los contribuyentes a que se refieren los Capítulos II y III de este Título, también gozarán del subsidio a que se refiere este artículo contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos de los artículos 127 y 143 de esta Ley, según corresponda.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por los conceptos a que se refieren dos o más de los Capítulos de este Título, sólo aplicarán el subsidio para los pagos provisionales efectuados en uno de ellos. Cuando se obtengan ingresos de los mencionados en este Capítulo, el subsidio se aplicará únicamente en los pagos provisionales correspondientes a dichos ingresos.

Tratándose de pagos provisionales que se efectúen de manera trimestral conforme al artículo 143 de esta Ley, la tabla que se utilizará para calcular el

subsidio será la contenida en este artículo elevada al trimestre. Asimismo, tratándose de los pagos provisionales que efectúen las personas físicas a que se refiere el Capítulo II de este Título, la tabla que se utilizará para calcular el subsidio será la contenida en este artículo elevada al periodo al que corresponda al pago provisional. La tabla se determinará sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota de subsidio de cada renglón de la misma, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del trimestre o del periodo de que se trate y que correspondan al mismo renglón.”

La lectura tanto de los preceptos transcritos, como de los dictámenes de las Cámaras de Diputados y de Senadores, pone de manifiesto la existencia del beneficio otorgado por el legislador a los sujetos obligados que en la vigencia de los mismos llevaron a cabo el hecho imponible, que necesariamente tenía que repercutir en el pago del tributo.

En ese sentido, cabe destacar particularmente lo expresado por la Segunda Sala, en el sentido de que el mecanismo complejo de determinación del porcentaje del subsidio que sería acreditable no era autónomo del beneficio fiscal previsto en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que lo integra para hacerlo decreciente con el fin de alcanzar la intención del legislador, de tal suerte que ese precepto otorga un apoyo

económico a los sujetos tributarios con menos ingresos, como una expresión del poder del Estado para distribuir los ingresos y la riqueza de una forma más justa, en términos del artículo 25, párrafo primero, constitucional, pues el carácter de beneficio fiscal se ha reiterado a través de distintas reformas, en especial, mediante las siguientes:

“REFORMA PUBLICADA EL 20 DE DICIEMBRE DE 1991.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

MÉXICO, D.F., A 15 DE NOVIEMBRE DE 1991.

...

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

“REFORMA PUBLICADA EL 20 DE DICIEMBRE DE 1991.

DICTAMEN.

MÉXICO, D.F., MARTES 10 DE DICIEMBRE DE 1991.

...

Tanto en las sesiones de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, como en las reuniones en conferencia, se decidió solicitar a la autoridad correspondiente, precisión cabal de los cálculos tarifarios, tendencia inflacionaria y demás factores en forma tal que de manera sencilla y transparente sea factible determinar el subsidio fiscal del 50% que de acuerdo con la iniciativa del Ejecutivo se habrá de otorgar a quienes devengan el equivalente de hasta 5 salarios mínimos.

Esta Comisión Dictaminadora en base al estudio y análisis efectuados considera adecuada conceptualmente la reforma enviada por el Ejecutivo, en virtud de que en la presente Iniciativa se amplía el beneficio del subsidio a los trabajadores de menores ingresos, ya que con esta medida contribuyentes que perciban hasta 5 salarios mínimos se beneficiarán de una reducción del 50% del impuesto, mientras que en 1991 ésta sólo alcanzó el 27%.

Así mismo, en la medida en que la exención de los ingresos de previsión social, opera desgravando en su totalidad a cada trabajador por los ingresos con mayores impuestos y el beneficio del subsidio se desea que lleque a una mayor población, se considera procedente que el subsidio se reduzca en el doble de la proporción que constituyan los ingresos exentos dentro del total de ingresos del trabajador, y desaparezca totalmente, cuando esta

proporción llega al 50%, dado que de no hacerlo, el costo total del subsidio sería de un monto inmanejable.

Sobre esta materia, y para otorgarle mayor precisión a los elementos previstos en el encabezado de la tabla del subsidio contenido en el artículo 80-A se estima adecuado modificar el texto de dicho encabezado...”

“REFORMA PUBLICADA EL 29 DE NOVIEMBRE DE 2001.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

MÉXICO, D.F., A 13 DE SEPTIEMBRE DE 2001.

INICIATIVA DE DIPUTADO (GRUPO PARLAMENTARIO PRD)

...

El veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales (Miscelánea Fiscal), por virtud de la cual se crea el artículo 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante ISR). Esta adición creó en dicha Ley la figura del subsidio acreditable contra el ISR, como un mecanismo de estímulo a los trabajadores asalariados...”

Pues bien, de acuerdo con todo lo antes expuesto, este Tribunal Pleno coincide con el criterio sostenido por la Segunda Sala, en el sentido de que las reglas o principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, no son aplicables a la figura del subsidio acreditable, dado que dicho beneficio no es un elemento de la estructura o naturaleza del tributo de mérito que se haya integrado, modifique o incida directamente sobre el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago, si se toma en cuenta que no es idóneo para cuantificar ese tributo en la medida de que técnicamente se consideran elementos propios del empleador o la universalidad de contribuyentes ubicados en una situación aparentemente precaria.

Lo anterior se corrobora con la lectura de los artículos 113 y 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con las fracciones I y II del artículo segundo de las disposiciones de vigencia anual del decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la citada ley, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil cinco, que son del tenor literal siguiente:

“ARTÍCULO 113. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general

correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

TARIFA

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
0.01	496.07	0.00	3.00
496.08	4,210.41	14.88	10.00
4,210.42	7,399.42	386.31	17.00
7,399.43	8,601.50	928.46	25.00
8,601.51	En adelante	1,228.98	28.00

(...)”

“ARTÍCULO 114. Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo anterior.

El subsidio se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 113 de esta Ley, a los que se les aplicará la siguiente:

TABLA

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el impuesto marginal
-----------------	-----------------	------------	---------------------------------------

0.01	496.07	0.00	50.00
496.08	4,210.41	7.44	50.00
4,210.42	7,399.42	193.17	50.00
7,399.43	8,601.50	464.19	50.00
8,601.51	10,298.35	614.49	50.00
10,298.36	20,770.29	852.05	40.00
20,770.30	32,736.83	2,024.91	30.00
32,736.84	En adelante	3,030.10	0.00

(...)

“ARTÍCULO SEGUNDO. Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2006, se aplicarán las siguientes disposiciones:

I. Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tarifa contenida en dicho precepto se aplicará la siguiente:

TARIFA

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
0.01	496.07	0.00	3.00
496.08	4,210.41	14.88	10.00
4,210.42	7,399.42	386.31	17.00
7,399.43	8,601.50	928.46	25.00
8,601.51	En adelante	1,228.98	29.00

II. Para los efectos del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tabla contenida en dicho precepto se aplicará la siguiente:

TABLA

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el impuesto marginal
0.01	496.07	0.00	50.00
496.08	4,210.41	7.44	50.00
4,210.42	7,399.42	193.17	50.00
7,399.43	8,601.50	464.19	50.00
8,601.51	10,298.35	614.49	50.00
10,298.36	20,770.29	860.53	40.00
20,770.30	32,736.83	2,075.27	30.00
32,736.84	En adelante	3,116.36	0.00

Como se advierte, para determinar el subsidio acreditable contra el impuesto a cargo de quienes perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, debe considerarse el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa del artículo 113 y aplicarse la tabla del artículo 114, debiendo disminuirse el subsidio así obtenido con el que resulte de multiplicarlo por el doble de la diferencia que exista entre la unidad y la proporción que determinen las personas que hagan los pagos por los conceptos referidos. Esta proporción se debe calcular para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo ejercicio por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador

esté sujeto al pago del impuesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluirse a los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo.

Lo anterior evidentemente se estableció con el claro propósito de beneficiar a los trabajadores, en tanto que se trata de un subsidio que disminuye el impuesto a su cargo. Sin embargo, de la propia redacción de la disposición legal, se advierte que no fue intención del legislador beneficiar por igual o en una proporción igual a todos los trabajadores, sino que pretendió que el beneficio fuera proporcionalmente mayor para los trabajadores con menos ingresos y proporcionalmente menor para los que perciban ingresos mayores, por un lado, así como que el beneficio aumente proporcionalmente en la medida que el contribuyente reciba menos prestaciones exentas y disminuya proporcionalmente según se obtengan más prestaciones exentas, por otro lado. Por ello es que para calcular el subsidio acreditable se considera el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa del artículo 113 de la ley de la materia, a los que se aplica una tabla que contiene renglones relativos al límite inferior, límite superior, cuota fija y por ciento de subsidio sobre impuesto marginal, y el monto que se obtenga de multiplicarlo por el doble de la diferencia entre la unidad y la proporción que determinen los empleadores para todos sus trabajadores, misma que deriva de dividir el total de los pagos efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determinar el impuesto, entre el total de erogaciones en el mismo ejercicio por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios subordinados; es decir, se dividen todos los pagos a los trabajadores sobre los que éstos

paguen el impuesto entre todas las erogaciones que el empleador debe realizar relacionadas con la prestación de servicios subordinados y no sólo aquéllos por los que los trabajadores cubran el gravamen.

En tales condiciones, debe decirse que la minoración contenida en la tabla transcrita para la realización del cálculo del subsidio acreditable, no constituye contribución a cargo de los patrones o de los trabajadores asalariados o asimilados, sino que tiene la naturaleza de estímulo fiscal que soporta el Estado, sin que forme parte de la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Luego, puede afirmarse que el subsidio acreditable es una figura minoritaria que no conforma la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, porque no tiene relación con la tarifa tributaria y con la base del tributo, pues inclusive, para determinar este elemento cuantitativo se sustrae de los ingresos acumulables, los ingresos exentos y las deducciones, pero en dicha mecánica no aparecen tales beneficios fiscales, porque actúan sobre el impuesto a pagar, es decir, una vez realizado el cálculo para determinar el numerario a cubrir.

Entonces, si el subsidio acreditable no se incorporó a alguno de los elementos esenciales de la contribución, ni podría formar parte imprescindible de la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de acuerdo con su propia naturaleza, resulta inconcuso que no le son aplicables los

principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Esto es, los beneficios fiscales están más ligados a la regla de exenciones de tributos que establece el artículo 28, de la Constitución Federal, respecto de la cual sólo se pone la condición de que sean generales; por tanto, este subsidio acreditable no tiene relación alguna con el cálculo original del impuesto, dado que después de determinar la cuantía se actualiza el beneficio que se otorga de manera general, que encuentra su raigambre en el citado artículo 28 de la Carta Magna, y no en el 35 de la propia Ley Suprema, que establece la obligación de pagar contribuciones.

En consecuencia, basta que la disposición de beneficio fiscal consistente en la exención total o atenuada tenga esa característica de generalidad para que sea efectiva constitucionalmente, sin que resulte necesario observar si la misma cumple o no con los principios de justicia tributaria.

Cabe destacar que las consideraciones fundamentales expresadas sobre el particular por la Segunda Sala, que aquí se estima deben prevalecer, fueron apoyadas en diversos criterios aislados sustentados por la misma Sala, que a criterio de este Tribunal Pleno y para los efectos de la presente contradicción, se consideran aplicables por las razones que los informan, cuyos rubro y texto son los siguientes:

“CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS, NI TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO. El crédito al salario no puede ser catalogado como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco como una prestación obligatoria a favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, sino que debe considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de que los asalariados aumenten sus ingresos disponibles a través del importe que se les entregue en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Es decir, el crédito al salario se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su

cargo los trabajadores asalariados a los que está dirigido, el cual corre a cargo del Estado, en virtud de que es el fisco federal quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, a dicho estímulo no le son aplicables los principios tributarios de equidad y proporcionalidad, ni transgrede el principio de destino al gasto público.”¹

“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN. Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando, asimismo, los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos

¹ Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, octubre de 2003, tesis 2a. CXXXV/2003, página 56.

gravables, una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.”²

“ESTÍMULOS FISCALES PARA ACTIVIDADES PRIORITARIAS. EL ARTÍCULO 17, FRACCIONES DE LA I A LA V, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE EQUIDAD. Los incentivos económicos que prevé el citado precepto, referidos a actividades que revisten la naturaleza de prioritarias conforme al Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006, están encaminados a propiciar y fomentar el desarrollo rural, a asegurar el desempeño del servicio de transporte, a fortalecer a los intermediarios financieros no bancarios, concretamente los Almacenes Generales de Depósito, a promover el empleo y autoempleo (pequeños contribuyentes) y a impulsar la inversión y financiamiento para crear infraestructura en áreas prioritarias; por tanto, constituyen una obligación tributaria aminorada en la cuantía del tributo, que la ley denomina subsidio; mediante aquéllos el Estado otorga una desgravación total o parcial del impuesto al activo a cierta categoría de contribuyentes que desempeñan actividades consideradas de interés general para el desarrollo nacional y de gran

² Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, tesis 2a. L/2005, página 530.

relevancia para la satisfacción de necesidades colectivas. En ese tenor, se concluye que el artículo 17, fracciones de la I a la V, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2002, no transgrede el principio tributario de equidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el trato diferenciado que otorga a los sujetos que llevan a cabo las referidas actividades respecto de aquellos que no lo hacen, se encuentra justificado.”³

Al respecto, debe decirse que el estudio realizado en las ejecutorias de las que emanan las tesis transcritas, prevalece un común denominador relacionado con el beneficio fiscal, que al igual que el subsidio acreditable, corre a cargo del Estado.

Ello es así, porque en relación con las dos últimas tesis transcritas, se advierte que se estudiaron los argumentos de inconstitucionalidad relativos al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que los estímulos fiscales analizados se incorporaron a la estructura de los impuestos sobre la renta y al activo para graduar la capacidad de los contribuyentes y buscar una equidad impositiva, por lo que ve al primero se previó el estímulo como deducción que forma parte de la base gravable, y respecto del segundo en realidad se trató de una exención como se aclaró en la ejecutoria relativa.

³ Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, octubre de 2005, tesis 2a. CVIII/2005, página 973.

En atención a todo lo expuesto, este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el criterio que debe regir con carácter jurisprudencial, en términos del artículo 195 de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a si a los subsidios acreditables previstos en los artículos 113, 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le son aplicables o no los principios de justicia fiscal para efecto de determinar su constitucionalidad o su inconstitucionalidad, es el contenido en la tesis que deberá identificarse con el número que le corresponda y que queda redactada bajo el siguiente rubro y texto:

RENTA. EL SUBSIDIO ACREDITABLE PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113, 114 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TIENE RELACIÓN CON LA TARIFA APLICABLE NI CON LA BASE DEL TRIBUTO Y, POR ELLO, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). El subsidio acreditable previsto en los artículos 113, 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en el ejercicio fiscal de 2006, constituye una figura que no conforma la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, porque no tiene relación con la tarifa aplicable ni con la base del tributo, pues para determinar este elemento cuantitativo se sustraen de los ingresos acumulables, los ingresos exentos y las deducciones, pero de dicha mecánica no aparecen tales beneficios fiscales, porque actúan sobre el impuesto a pagar, es decir, una vez realizado el

cálculo para determinar el numerario a cubrir. Por tanto, si el subsidio acreditable no se incorpora a alguno de los elementos esenciales de la contribución, ni puede formar parte imprescindible de la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, acorde con su propia naturaleza, es claro que no se rige por los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.- Sí existe la contradicción de tesis denunciada.

SEGUNDO.- Debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a la tesis que ha quedado redactada en la parte final del último considerando de esta resolución.

TERCERO.- Dése publicidad a la tesis jurisprudencial que se sustenta en la presente resolución, en términos del artículo 195 de la Ley de Amparo.

Notifíquese; cúmplase y, en su oportunidad, archívese el expediente relativo a la presente contradicción de tesis, como asunto concluido.

Así lo resolvió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión celebrada el ocho de diciembre de

dos mil nueve, por mayoría de siete votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Luna Ramos, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo y Presidente Ortiz Mayagoitia; los señores Ministros Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas y Silva Meza votaron en contra.

Los señores Ministros Cossío Díaz, Luna Ramos y Franco González Salas reservaron su derecho para formular, en su caso y oportunidad, votos concurrentes.- Doy fe.

Firman los señores Ministros Presidente y Ponente con el Secretario General de Acuerdos, que autoriza y da fe.

MINISTRO PRESIDENTE

GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.

MINISTRO PONENTE

JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

LIC. RAFAEL COELLO CETINA.

Esta hoja forma parte de la Contradicción de Tesis 7/2008-PL, entre las sustentadas por la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fallado el ocho de diciembre de dos mil nueve, en el sentido siguiente:

CONTRADICCIÓN DE TESIS 7/2008-PL

PRIMERO.- Sí existe la contradicción de tesis denunciada. **SEGUNDO.-** Debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a la tesis que ha quedado redactada en la parte final del último considerando de esta resolución. **TERCERO.-** Dése publicidad a la tesis jurisprudencial que se sustenta en la presente resolución, en términos del artículo 195 de la Ley de Amparo. Conste.

En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II y 18, fracción II 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.